



T.C.

**ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

MALİYE ANABİLİM DALI

**VERGİ UYUMU VE VERGİ AÇIĞI İLİŞKİSİ: TÜRKİYE VE DİĞER
OECD ÜLKELERİNE YÖNELİK BİR ANALİZ**

DOKTORA TEZİ

SEMRA TAŞ

Tez Danışmanı

PROF. DR. SELÇUK İPEK

ÇANAKKALE – 2022



T.C.

ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

**VERGİ UYUMU VE VERGİ AÇIĞI İLİŞKİSİ: TÜRKİYE VE DİĞER OECD
ÜLKELERİNE İLİŞKİN BİR ANALİZ**

DOKTORA TEZİ

SEMRA TAŞ

Tez Danışmanı
PROF. DR. SELÇUK İPEK

ÇANAKKALE – 2022



T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



Semra TAŞ tarafından Prof. Dr. Selçuk İPEK yönetiminde hazırlanan ve **14/12/2022** tarihinde aşağıdaki jüri karşısında sunulan “**Vergi Uyumu ve Vergi Açığı İlişkisi: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerine Yönelik Bir Analiz**” başlıklı çalışma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü **Maliye Anabilim Dalı**’nda **DOKTORA TEZİ** olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Prof. Dr. Selçuk İPEK

(Danışman)

Prof. Dr. Cüneyt KILIÇ

Prof. Dr. Fatma TAŞ

Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

Doç. Dr. Arman Zafer YALÇIN

Tez No : 10512842

Tez Savunma Tarihi : 14/12/2022

.....
Doç. Dr. Yener PAZARCIK
Enstitü Müdürü

.././20..

ETİK BEYAN

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi taahhüt ve beyan ederim.

Semra TAŞ

14/12/2022

TEŞEKKÜR

Öncelikle doktora tez yazım sürecimin her aşamasında bana yol gösteren ve desteğini eksik etmeyen kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Selçuk İPEK'e; değerli katkılarından dolayı Tez İzleme Komisyonumda yer alan hocalarım Prof. Dr. Cüneyt KILIÇ ve Fatma TAŞ'a;

Bu süreçte her türlü fedakârlığı gösteren ve varlıkları ile bana güç veren başta canım annem olmak üzere tüm aile fertlerime; birlikte çalışmaktan keyif aldığım, kıymetli zamanlarımı ve bilgilerini benimle paylaşan arkadaşlarım Dr. Öğr. Üyesi Rıdvan ENGİN ve Dr. Öğr. Üyesi Mehmet ÖKSÜZ'e, stresime ortak olan tüm arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Bana her zaman inanan, hayattaki en büyük şansım ve varlığına şükrettiğim dostum Dr. Öğr. Üyesi Elif ÖZTÜRK ER'e ise ayrıca teşekkür ederim. 20 yıllık arkadaşlığımız boyunca sunduğu koşulsuz sevgisi, sınırlarımı aşmam için verdiği destek paha biçilemez.

Son teşekkürüm, verdiği mücadele ile pes etmemeyi, güçlü durmayı, güzel gülmeyi öğreten merhum kardeşim Emre TAŞ'a. Birlikte geçirdiğimiz 17 yılda ablan olmak çok güzel ve özeldi.

Semra TAŞ
Çanakkale, Aralık 2022

ÖZET

VERGİ UYUMU VE VERGİ AÇIĞI İLİŞKİSİ: TÜRKİYE VE DİĞER OECD ÜLKELERİNE İLİŞKİN YÖNELİK BİR ANALİZ

Semra TAŞ

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi

Danışman: Prof. Dr. Selçuk İPEK

14/12/2022, 193

Mükelleflerin ekonomik, mali, sosyo-psikolojik, yönetsel, siyasal vb. pek çok sebepten dolayı vergi uyumlarının düşük olması sonucunda ortaya çıkan sorunlardan biri vergi açığıdır. Vergi açığı hem vergi idarelerinin vergi toplamadaki etkinliğinin hem de mükelleflerin vergi uyumsuzluğunun ortaya konulmasında bir gösterge olarak kullanılabilir. Bütün ülkelerde devletin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi için vergi tahsilatının en yüksek düzeyde gerçekleşmesi hedeflenmektedir. Ancak gerek uygulanan politikalara bağlı ortaya çıkan vergi politika açığı gerekse mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi uyum açığı, vergi kapasitesinin altında gelir tahsil edilmesine yol açmaktadır. Politika açığında hükümetler esasen kendi izledikleri politikalar sonucunda gelirin bir kısmından vazgeçmektedirler. Önceden tahmin edilemeyen uyum açığında ise idare açısından vazgeçilen gelirden ziyade kaybedilen gelir söz konusudur. Bu nedenle vergi uyumsuzluğundan kaynaklanan gelir kaybının mümkün olduğunca azaltılması bir diğer ifadeyle uyum açığıyla mücadele edilmesi gerekmektedir. Vergi açığının azaltılabilmesi için öncelikle açık miktarının tespit edilmesi sonra da mükelleflerin vergileme karşısında tutum ve davranışlarına yön veren potansiyel faktörlerin saptanması gerekmektedir. Bu araştırmada Türkiye’de ve seçilmiş diğer OECD ülkelerinde 2005 ve 2018 yılları arasındaki vergi açığı tahmin edilmiş ve açık üzerinde etkili olan değişkenler panel regresyon analizi ile belirlenmiştir. Bu doğrultuda ilk olarak vergi açığı makro yaklaşımlardan hareketle kayıt dışı ekonomi, gayrisafi yurt içi hasıla (GSYİH) ve toplam vergi oranı değişkenleri kullanılarak hesaplanmıştır. İncelenen dönemde Türkiye ve

seçilmiş diğer OECD ülkelerinde vergi açığının ortalaması 2005 yılı için yaklaşık 53 milyar dolar, 2018 yılı için de 62 milyar dolar olarak tahmin edilmiştir. Vergi açığı üzerinde etkili olan değişkenlerin belirlenmesi için ise Hausman testi sonuçlarına dayanarak sabit etkiler modeli ile panel regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Vergi açığı üzerinde “enflasyon oranı”, “gelir dağılımında adalet”, “hükümetin etkinliği”, “idari kalite” ve “yolsuzluk algısının” etkilerinin istatistiki açıdan anlamlı olduğu buna karşın “ekonomik özgürlüklerin” etkisinin ise istatistiki açıdan anlamlı olmadığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Açığı, Vergi Uyumu, Panel Veri Analizi.

ABSTRACT

THE RELATIONSHIP BETWEEN TAX COMPLIANCE AND TAX GAP: AN ANALYSIS FOR TURKEY AND OTHER OECD COUNTRIES

Semra TAŞ

Çanakkale Onsekiz Mart University

School of Graduate Studies

Doctoral Dissertation in Public Finance

Advisor: Prof. Dr. Selçuk İPEK

14/12/2022, 193

The tax gap is concerned to be one of the problems that caused by the low compliance rates of the taxpayers due to economic, financial, socio-psychological, administrative, political and many other factors. The tax gap estimates can be useful to examine both the efficiency of tax administrations in tax collection and the tax incompatibility of taxpayers. All countries aim to achieve the highest level of tax collection in order to meet the expectations in government services. However, both the tax policy gap arising from the policies implemented and the tax compliance gap arising due to the taxpayers' failure to fulfill their tax obligations lead to income collection below the tax capacity. In the policy gap, governments essentially give up a part of the income as a result of the policies they follow. In the unpredictable compliance gap, on the other hand, there is lost income rather than abandoned income from the point of view of administration. For this reason, it is necessary to reduce the income loss caused by tax non-compliance as much as possible, in other words, to fight back at the compliance gap. In order to reduce the tax gap, at first, it is necessary to determine the amount of the gap and then to determine the potential factors that shape the attitudes and behaviors of taxpayers towards taxation. In this study, the tax gap between 2005 and 2018 in Turkey and other OECD countries were estimated and the variables affecting the gap were determined by panel regression analysis. In this concept, firstly, the tax gap was calculated using informal economy, gross domestic product (GDP) and total tax rate variables based on macro approaches. In the analyzed period, the average tax gap in Turkey and other OECD countries were estimated to be approximately 53 billion dollars for 2005 and 62 billion

dollars for 2018. In order to determine the variables affecting the tax gap, panel regression analysis was carried out with the fixed effects model based on the Hausman test results. It was concluded that the effects of "inflation rate", "justice in income distribution", "government efficiency", "administrative quality" and "perception of corruption" on the tax gap were statistically significant, whereas the effect of "economic freedoms" was not statistically significant.

Keywords: Tax Gap, Tax Compliance, Panel Regression, Panel Data Analysis



İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
JÜRİ ONAY SAYFASI.....	i
ETİK BEYAN.....	ii
TEŞEKKÜR.....	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
SİMGELER ve KISALTMALAR.....	xii
TABLolar DİZİNİ.....	xiv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xv
GRAFİKLER DİZİNİ.....	xvi

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMUNUN KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ 5

2.1. Vergi Uyumunu Açıklamaya Yönelik Yaklaşımlar.....	7
2.1.1. Ekonomik Yaklaşım	7
2.1.2. Davranışsal Yaklaşım	10
2.2. Vergi Uyumunun Aktörleri Olarak Mükellef ve İdare	14
2.2.1. Mükellef ve İdare Arasındaki Etkileşime Bağlı Yaklaşımlar.....	15
Vergi İklimi.....	16
Psikolojik Vergi Sözleşmesi	20
Kaygan Zemin	21
2.2.2. Mükelleflerin Vergi Uyum Kararlarını Etkileyen Bilişsel Yanlılıklar...	23
Zihinsel Muhasebe.....	24
Çerçeveleme Etkisi.....	26
Hiperbolik İndirgeme.....	27
Çoğulcu Bilgisizlik.....	28

Bilişsel Çelişki.....	29
Mali Aldanma.....	30
2.2.3. Mükellef Tipolojileri.....	31
2.3. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler.....	36
2.3.1. Ekonomik ve Mali Faktörler.....	37
Enflasyon.....	38
Gelir Dağılımında Adaletsizlik.....	39
Vergi Yükü.....	40
Vergi Oranı.....	41
2.3.2. Sosyo-Psikolojik Faktörler.....	43
Vergi Ahlakı.....	43
Vergi Bilinci.....	44
Sosyal Normlar.....	45
Yolsuzluk Algısı.....	46
2.3.3. Yönetmel ve Siyasi Faktörler.....	48
Demokrasi.....	49
Adil Vergi Sistemi.....	50
Katılımcılık.....	52
Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMSUZLUĞUNUN GÖSTERGESİ OLARAK VERGİ AÇIĞI 56

3.1. Vergi Açığı Kavramı.....	57
3.1.1. Brüt Vergi Açığı.....	59
3.1.2. Net Vergi Açığı.....	60
3.2. Vergi Açığının Bileşenleri.....	61
3.2.1. Politika Açığı.....	62
Vergi Harcaması.....	63
Vergi Afları.....	66
Vergi Teşvikleri.....	69
Vergi Tatili.....	70
3.2.2. Uyum Açığı.....	71
Tahsilat Açığı.....	72
Tahakkuk Açığı.....	73

3.3.	Vergi Açığının Tahmin Edilmesinin ve Azaltılmasının Gerekliliği.....	78
3.3.1.	İdarenin Etkinliğinin Bir Göstergesi Olması.....	80
3.3.2.	Bütçe Açıklarına Yol Açması.....	83
3.3.3.	Vergi Sistemini Adaletsiz Hale Getirmesi ve Sisteme Duyulan Güveni Azaltması.....	84
3.3.4.	Ekonomik ve Mali Politikaların Başarısı Hakkında Bilgi Sunması.....	86
3.3.5.	Sosyal Adaletin Bir Ölçüsü Olarak Kabul Edilmesi.....	87
3.4.	Vergi Açığının Azaltılmasına Yönelik İdari Yaklaşımlar.....	88
3.4.1.	Geleneksel Uygulama Yaklaşımı.....	89
3.4.2.	Hizmet Yaklaşımı.....	90
3.4.3.	Güven Yaklaşımı.....	92
3.5.	Vergi Açığını Hesaplama Metodolojisi.....	93
3.5.1.	Makro Yöntemler.....	94
	Milli Gelir-Gider Uyuşmazlığı (Tutarsızlığı) Yöntemi.....	95
	Tek Gösterge Modelleri.....	96
	Çoklu Gösterge Modelleri.....	98
3.5.2.	Mikro Yöntemler.....	99
	Anket Yöntemi.....	100
	Denetim Yöntemi.....	101
3.6.	Vergi Açığının Tahmininde Karşılaşılan Güçlükler.....	102
3.6.1.	Vergi Kaçakçılığının Ölçülmesinin Zorluğu.....	103
3.6.2.	Vergi Sisteminin Yapısından Kaynaklanan Sorunlar.....	104
3.6.3.	Makro Yöntemlerin Dezavantajları.....	105
3.6.4.	Mikro Yöntemlerin Dezavantajları.....	106
3.7.	Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergi İdarelerinin Vergi Açığına Tahminine Yönelik Çalışmaları.....	108
3.7.1.	Amerika Birleşik Devletleri- Amerika İç Gelir Servisi.....	109
3.7.2.	Birleşik Krallık- Birleşik Krallık Gelir İdaresi.....	112
3.7.3.	Danimarka- Danimarka Gümrük ve Vergi İdaresi.....	112
3.7.4.	Kanada-Kanada Vergi Dairesi.....	113
3.8.	Literatür Taraması.....	115

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM		121
ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ		
4.1.	Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	121
4.2.	Araştırmanın Kısıtları.....	122
4.3.	Araştırmanın Yöntemi.....	123
4.3.1.	Homojenliğin Test Edilmesi.....	127
4.3.2.	Yatay Kesit Bağımlılığı.....	128
4.3.3.	Panel Veride İkinci Nesil Birim Kök Testleri.....	129
4.4.	Verilerin Tanımlanması.....	130
4.4.1.	Bağımlı Değişken (Vergi Açığı)	131
	OECD Ülkelerinde Vergi Açığı.....	132
	Türkiye’de Vergi Açığı.....	134
4.4.2.	Bağımsız Değişkenler.....	135
BEŞİNCİ BÖLÜM		
ARAŞTIRMA BULGULARI		145
5.1.	Homojenlik Testi Bulguları.....	145
5.2.	Birinci Nesil Birim Kök Testi Bulguları.....	146
5.3.	Yatay Kesit Bağımlılığı Testi Bulguları.....	147
5.4.	İkinci Nesil Birim Kök Testi Bulguları.....	148
5.5.	Panel Regresyon Bulguları.....	149
ALTINCI BÖLÜM		
SONUÇ VE ÖNERİLER		153
KAYNAKÇA		161
EKLER.....		I

SİMGELER VE KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
CADF	Crosssectional Augmented Dickey Fuller
CASE	Center for Social and Economic Research (Sosyal ve Ekonomik Araştırma Merkezi)
CD	Cross-Section Dependence
CIPS	Cross Sectionally Augmented IPS
CKZ	Çek Korunası
CPI	Yolsuzluk Algısı Endeksi
CRA	Canadian Tax Administration (Kanada Vergi Dairesi)
EFH	Ekonomik Özgürlük Endeksi
GE	Hükümet Etkinliği
GINI	Gini Katsayısı
GLSS	Ghana Living Standard Survey (Gana Yaşam Standardı Anketi)
GRA	Ghana Revenue Authority (Gana Gelir İdaresi)
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs (Birleşik Krallık Gelir İdaresi)
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INF	Enflasyon
IRS	Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi)
KDV	Katma Değer Vergisi
MIMIC	Multiple Indicators and Multiple Causes (Çoklu Gösterge-Çoklu Neden Modeli)
NHS	National Health Service (Birleşik Krallık Ulusal Sağlık Sistemi)
NRP	National Research Program

	(Ulusal Araştırma Programı)
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
OLS	Ordinary Least Squares (En Küçük Kareler Yöntemi)
RA-GAP	Revenue Administration Gap Analysis Program
RQ	İdari Kalite
SDW	Least Squares Dummy Variables (En Küçük Kareler Kukla Değişkeni)
SKAT	Danish Tax and Customs Administration
TCMP	Taxpayer Compliance Measurement Program (Vergi Mükellefi Uyum Ölçüm Programı)
TG	Vergi Açığı
USAID	United States Agency for International Development (Amerika Birleşik Devletleri Uluslararası Kalkınma Ajansı)
vb	Ve benzeri
vd.	Ve diğerleri
VİMER	Vergi İletişim Merkezi
WID	World Inequality Database

TABLULAR DİZİNİ

Tablo No	Tablo Adı	Sayfa No
Tablo 1	Vergi Harcama Raporu Yayımlama Durumlarına Göre OECD Ülkeleri	64
Tablo 2	Vergi Harcama Tahminleri ve Vergi Harcamalarının Vergi Gelirlerine Oranı (2017-2021)	65
Tablo 3	Vergi Afları- Vergi Geliri İlişkisini Araştıran Bazı Ampirik Test Sonuçları	68
Tablo 4	Uyum Açığına Bağlı Olarak Ülkelerin Vergi İdarelerinin Etkinliği	82
Tablo 5	IRS Vergi Açığı Tahinleri (2014-2016)	111
Tablo 6	CRA kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Metodolojilerine Genel Bakış	114
Tablo 7	Bağımsız Değişkenlerin Tanımlanması	131
Tablo 8	Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	138
Tablo 9	Pesaran ve Yamagata (2008) homojenlik testi sonuçları	145
Tablo 10	Panel Birim Kök Testi Sonuçları	146
Tablo 11	Pesaran (2004) CD _{LM} Test Sonuçları	147
Tablo 12	İkinci Nesil Panel CADF ve CIPS Birim Kök Testi Sonuçları	148
Tablo 13	Panel Regresyon Tahmin Yöntemi Seçim Test Sonuçları	149
Tablo 14	Hausman Test Sonuçları	150
Tablo 15	Panel Regresyon Tahmin Sonuçları	151

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil No	Şekil Adı	Sayfa No
Şekil 1	Vergi Uyumlu Yaklaşımları	12
Şekil 2	Vergi Uyumlu Araştırması	13
Şekil 3	Vergi İkliminin Belirleyicileri	17
Şekil 4	Vergi İkliminde Güç ve Güven İlişkisi	19
Şekil 5	Kaygan Zemin	23
Şekil 6	Mükelleflerin Vergilemeye Yönelik Tutumları	35
Şekil 7	Vergi Açığı Bileşenlerinin Gösterimi	62
Şekil 8	Vergi Açığını Tahmin Etme Yöntemleri	94

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik No	Grafik Adı	Sayfa No
Grafik 1	OECD Ülkelerinde Nominal Vergi Açığı (2005-2018)	133
Grafik 2	Türkiye’de Nominal Vergi Açığı (2005-2018)	134
Grafik 3	Vergi Açığının GSYİH’ye Oranı	135
Grafik 4	Ekonomik Özgürlük Endeksine İlişkin Tanımlayıcı Grafik	139
Grafik 5	Yolsuzluk Algısı Endeksine İlişkin Tanımlayıcı Grafik	140
Grafik 6	Hükümet Etkinliğine İlişkin Tanımlayıcı Grafik	141
Grafik 7	Gini Katsayısına İlişkin Tanımlayıcı Grafik	142
Grafik 8	Enflasyon Oranına İlişkin Tanımlayıcı Grafik	143
Grafik 9	İdari Kaliteye İlişkin Tanımlayıcı Grafik	144

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

İdare ve mükellef olmak üzere iki önemli yapı üzerine inşa edilen vergi sistemlerinde mükellef ile idare arasında çıkar çatışması yaşanabilmektedir. Vergi idarelerinin temel hedeflerinden biri vergi tahsilatının en yüksek düzeyde gerçekleştirilmesidir. Mükellefler ise her ne kadar kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılsa da vergileri gelirlerini azaltan bir unsur olarak görmektedir. Bu bağlamda mükellefler, vergi yüklerini azaltmak amacıyla vergilemeye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmediğinde vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır. Ekonomik, mali, sosyo-psikolojik, yönetsel, idari gibi pek sebebe bağlı olarak ortaya çıkan vergi uyumsuzluğu pek çok sorunu bünyesinde bulundurmaktadır. Bu sorunlardan biri de ülkelerin vergi kapasitelerinden daha az gelir toplamalarına yol açan vergi açığı sorunudur. Vergi açığının bir kısmı izlenen politikaların etkisine bağlı olarak politika açığından, bir kısmı ise vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin sorumluluklarını zamanında ve tam yerine getirmemesi sebebiyle uyum açığından kaynaklanmaktadır. Politika açığı hükümetlerin vergi harcaması, vergi affı, vergi tatili ve vergi teşvikleri gibi çeşitli amaçlar doğrultusunda uyguladıkları politikalar sonucunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla politika açığının önceden tahmin edilmesi mümkündür. Uyum açığı ise mükelleflerin vergi kaçırmaları, vergiden kaçınmaları ve kayıt dışı ekonomiyi tercih etmesi sebebiyle ortaya çıkan tahakkuk açığı ile tahsilat açığından kaynaklanmaktadır. Politika açığından farklı olarak uyum açığında, vergi açığının boyutunun önceden tahmin edilmesi zordur. Vergi açığının önemli bir kısmının uyum açığından kaynaklandığı dikkate alındığında, uyum açığının azaltılması doğal olarak vergi açığının boyutlarını da aşağıya çekecektir. Bu bağlamda vergi açığıyla mücadele etmek ile kastedilen esasen uyum açığı ile mücadele etmektir. Çünkü politika açığında hükümetler çeşitli nedenlerle vergi gelirlerinin bir kısmından kendi iradeleriyle vazgeçmektedirler. Bu yüzden vergi açığı ile mücadele edilmek isteniyorsa öncelikli olarak vergi açığının boyutu ve açığın yıllar itibarıyla gösterdiği seyrin incelenmesi gerekmektedir.

Literatürde vergi açığını tahmin etmeye yönelik makro ve mikro olmak üzere iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bu iki temel yaklaşım bağlamında, vergi açığının tahmin edilmesinde çeşitli yöntemler uygulanmakta olup, ortak bir yöntemde karar

kıllanamamaktadır. Ayrıca, vergi açığı tahminlerine yönelik çalışmalara bakıldığında bu çalışmaların sayısındaki artışa karşın, pek çok ÷lkede vergi idarelerinin vergi açığı tahminlerinde bulunmadığı dikkat çekmektedir. Bununla birlikte vergi açıkları tahmin edilse bile genel olarak bunların sistematik bir şekilde yapılmadığı, tahminlerin tüm vergi türlerini kapsamadığı ve tahmin sonuçlarına ilişkin raporların düzenli bir biçimde yayımlanmadığı gör÷lmektedir.

Türkiye’de de vergi idaresi tarafından açığın tahmin edilmesine yönelik henüz bir çalışma bulunmamaktadır. Vergi açığının tahmin edilmesine yönelik bireysel çalışma sayısının kısıtlı olduğu ve bu kısıtlı çalışmalar arasında da uluslararası literatürde olduğu gibi ortak bir tahmin yöntemi üzerinde mutabık kalınmadığı gözlenmektedir. Buna ek olarak vergi açığı üzerinde etkili olan faktörleri analiz eden çalışma sayısı da oldukça azdır. Vergi açığının vergi uyumsuzluğunun önemli bir sonucu olduğu dikkate alındığında, salt vergi açığının tahmin edilmesi, açığın azaltılmasına yönelik aksiyonlar açısından önemli bir etki yaratmamaktadır. Çünkü vergi açığının tahmin edilmesinde nihai amaç, vergi açığını azaltmaya yönelik önlemlerin belirlenmesi ve bunların etkin bir şekilde uygulanmasıdır. Bu önlemlerin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi ve vergi açığının azaltılmasında etkili olabilmesi için vergi açığını etkileyen faktörler ile doğrudan ilişkilendirilmesi gerekmektedir Tüm bu nedenlerle, vergi açığını etkileyen faktörlerin analiz edilmesi önem arz etmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda araştırmada öncelikle Türkiye ve seçilmiş diğer OECD üyesi ÷lkelerdeki vergi açığı makro yaklaşımlardan yararlanılarak hesaplanmıştır. Makro yaklaşımlarda vergi açığı hesaplanırken ÷lkelerin gelir idaresine bağılı olmaksızın ulusal hesaplar ve makro ekonomik göstergelerden sağlanan veriler kullanılmaktadır. Böylece vergi açığı daha kısa sürede ve daha az kaynağı ihtiyaç duyularak tahmin edilebilmektedir. Ayrıca bu yaklaşımda vergi açığının boyutunda yıllar itibarıyla meydana gelen değışimin izlenmesi ve önceki yıllara ilişkin sonuçların karşılaştırılabileceğı düşün÷lmektedir. Elbette genellikle vergi idareleri tarafından sağlanan veriler ve mükelleflere uygulanan anket ve denetim sonuçlarından elde edilen verilere dayanarak vergi açığının hesaplandığı mikro yaklaşımların da birtakım avantajları bulunmaktadır. Ancak bu çalışmada vergi açığının seçilmiş OECD ÷lkeleri ve belli bir zaman aralığı için

tahmin edilmesi açığı tahmininde kullanılacak verilere mikro yaklaşımlarla eksiksiz bir şekilde ulaşılmasını mümkün kılmamaktadır. Dolayısıyla makro yöntemlerin yukarıda ifade edilen avantajları da göz önünde bulundurularak bu çalışma özelinde vergi açığının tahmin edilmesinde makro yaklaşımların daha uygun olduğu düşünülmektedir. Bu noktada ülkelerin istatistiki kurumlarının verilerinde oluşabilecek istatistiki hatalar ve tutarsızlıklardan da kaçınabilmek için Dünya Bankası veri tabanından elde edilen resmi verilerle vergi açığı tahmin edilmiştir. Daha sonra da vergi açığı üzerinde etkili olması beklenen faktörleri belirlemeye yönelik bir analiz gerçekleştirilmiştir.

Çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünü takip eden ikinci bölümde vergi uyumunun kuramsal ve kavramsal çerçevesi çizilmiştir. Bu bölümde vergi uyumu kavramı ve vergi uyumunu açıklamada kullanılan temel teorik yaklaşımlar açıklanmıştır. Sonrasında ise vergi uyumunun aktörleri olan idare ile mükellef boyutu açıklanarak vergilendirme sürecinde idare ile mükellef arasındaki ilişkinin önemi vurgulanmıştır. Bu ilişki güç ve güven olgusuna bağlı olarak “vergi iklimi, kaygan zemin ve psikolojik vergi sözleşmesi” kapsamında ele alınmıştır. Ayrıca mükelleflerin vergi uyumunda sahip oldukları bilişsel yanlılıklar ve tipolojiler açıklanmıştır. Son olarak vergi uyum yaklaşımlarından hareketle uyumu etkileyen ekonomik, mali, sosyo-psikolojik ve yönetsel-siyasi faktörlere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, vergi uyumsuzluğunun sonucu olarak vergi açığı ele alınmıştır. Burada ilk olarak vergi açığı kavramı açıklanmış olup, daha sonra açığın bileşenleri politika ve uyum açığı şeklinde sınıflandırılarak, politika açığı “vergi harcaması, vergi afları, vergi teşvikleri ve vergi tatili” kapsamında ele alınmıştır. Uyum açığı ise tahsilat açığı ve tahakkuk açığı olarak ifade edilmiştir. Vergi açığının tahmin edilmesinin ve azaltılmasının gerekliliğine değinildikten sonra uyum açığıyla mücadelede idarenin uygulayabileceği yaklaşımlar, açığın hesaplama metodolojileri, açığın hesaplanmasında karşılaşılan güçlükler belirtilmiştir. Bu bölümde ayrıca, seçilmiş OECD ülkelerindeki vergi idarelerinin çalışmaları ile literatür taramasına yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde araştırmanın amacı, önemi ve kısıtları açıklanmıştır. Daha sonrasında çalışmada kullanılan panel veri analizi yöntemi teorik olarak ortaya konularak, analiz öncesi yapılması gereken testler açıklanmıştır. Çalışmanın veri setini oluşturan bağımlı değişken vergi açığı ile bağımsız değişkenler tanımlanmıştır.

Beşinci bölümde ekonomik özgürlük, enflasyon, gelir dağılımında adalet, hükümetin etkinliği, idari kalite ve yolsuzluk algısı ile vergi açığı arasında istatistiki olarak ilişkinin varlığı ekonometrik olarak test edilmiştir. Analiz 34 OECD ülkesinde, 2005-2018 yılları için 1'i bağımlı değişken olmak üzere toplam 7 değişken üzerinden gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın bulguları; homojenlik testi, birim kök testleri, yatay kesit bağımlılığı ve panel regresyon bulguları şeklinde sunulmuştur.

Altıncı bölümde ise araştırma bulgularının özetlendiği ve değerlendirildiği sonuç ve tartışma kısmı yer almıştır. Burada ilk olarak hesaplanan vergi açığının sonuçları hem seçilmiş OECD ülkelerinin geneli hem de Türkiye özelinde özetlenerek yorumlanmıştır. Sonrasında ise panel regresyon analizi sonucunda ulaşılan bulgular yorumlanmış, vergi uyumu ve vergi açığı literatürüne yönelik çalışmaların sonuçlarıyla karşılaştırılarak önerilerde bulunulmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMUNUN KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Devletin temel fonksiyonlarından biri vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamaktır. Buna karşılık mükellefler ise gelirlerinin azalmasına yol açan vergilere karşı ya uyumsuz davranabilmekte ya da kendilerini toplumun bir üyesi olarak gördükleri için vergi ödeme zorunluluğu hissedip vergiye uyum gösterebilmektedirler (Kirchler vd., 2008: 210-211). Mali psikolojinin önemli çalışma konularından biri olan vergi uyumu, mükelleflerin davranışlarına farklı açılardan yaklaşan pek çok çalışmada ele alınmıştır (Mişu, 2011: 69). Bu bağlamda, sosyal bilimler alanında gerek ekonomistler gerek psikologlar gerekse de sosyologlar tarafından yapılan pek çok çalışma, mükelleflerin vergiye ilişkin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini araştırarak, vergi uyumu sorununu ele almış ve ilgili literatüre katkı sağlamıştır (Book, 2007: 1172).

Çeşitli şekillerde açıklanmaya çalışılan vergi uyumu, en basit şekliyle mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini vergi kanunlarına uygun olacak biçimde gönüllü olarak doğru, tam ve zamanında yerine getirmesi olarak ifade edilmektedir (Silvani ve Baer, 1997: 12; James ve Alley, 2002: 29; Stefura, 2012: 192). Alm (1991: 577)'de bu tanıma benzer olarak vergi uyumunu “mükelleflerin yürürlükte bulunan kanunlara, yönetmeliklere ve mahkeme kararlarına aykırı olmayacak şekilde vergiye tabi gelirinin tamamını beyan etmesi ve beyan ettiği vergi borcunu zamanında ödemesi” olarak tanımlamaktadır. Tanımlardan görüldüğü üzere vergi uyumu, vergi ödeme istekliliğini ifade etmektedir. Bir mükellefin vergiye uyumlu sayılması için Franzoni (1999:55) 'in de ifade ettiği üzere i. vergiye tabi gelirini tam ve doğru beyan etmesi, ii. vergiden düşülecek (gelir ayarlaması, harcama, muafiyet gibi) unsurları doğru yapması, iii. beyannamesini zamanında doldurması ve iv. vergi borcunu (beyan edilen verginin) doğru hesaplaması” şeklindeki dört bileşenin eş zamanlı olarak gerçekleşmesi gerekmektedir.

Vergi uyumunun zıttını ifade eden vergi uyumsuzluğu ise vergi beyannamelerinin kanunlara ve kanuni düzenlemelere aykırı biçimde düzenlenmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Saad, 2012: 345). Kirchler ve Wahl (2010: 333)'in mükelleflerin vergi

kanunlarına uymaması ya da vergi kaçırma ve vergiden kaçınma şeklindeki tutum ve davranışlara yönelmesi biçiminde ifade ettiği vergi uyumsuzluğu “iradi ve gayri iradi” olmak üzere iki farklı biçimde meydana gelmektedir. Mükelleflerin vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirmemek amacıyla bilerek ve isteyerek vergi yükümlüklerini olduğundan düşük göstermeleri iradi vergi uyumsuzluğu olarak ifade edilirken mükelleflerin vergi kanunlarını doğru anlamaması, dalgın olması ya da idare tarafından yanlış bilgilendirilmesi gibi bilinçli olmayacak şekilde hareket etmesi gayri iradi vergi uyumsuzluğu kapsamında değerlendirilmektedir (Roth vd., 1989:2).

Mevcut tanımlardan yola çıkarak Sour (2004: 45)’un da ifade ettiği üzere mükelleflerin vergiye ilişkin kayıtlarını tutmaları, beyannamelerini zamanında ve doğru biçimde vermeleri ve vergi borçlarını eksiksiz ödemeleri vergi uyumu kapsamında yer almaktadır. Vergi uyumsuzluğunun kapsamına ise vergi matrahına dâhil edilmesi gerekirken mükelleflerin beyan etmediği gelirler, beyanda bulunmasına rağmen ödemediği vergiler ile matrah dışında tutulan ve beyan edilmeyen gelirler girmektedir (Mohamed, 2012: 95).

Vergi uyumsuzluğu kamu gelirlerinin azalması, bireylerin adalet duygularının zedelenmesi gibi pek çok olumsuzluğu bünyesinde barındıran bir sorundur. Bu yüzden vergilerin tarihi kadar eskiye dayanan vergi uyumsuzluğu ile mücadele etmek tüm ülkelerin nihai hedeflerinden biridir (Tunçer, 2002: 108). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluk, kayıt dışı ekonomi, yüksek marjinal vergi oranları, hukuk sisteminin zayıf olması, vergi kanunlarının belirsiz olması gibi pek çok sebebin yol açtığı vergi uyumunun düşük seviyelerde olması, ülkenin kalkınması için gereken gelir artışını sınırlayarak hükümetler açısından önemli bir endişe kaynağı haline gelmektedir (Das-Gupta vd., 2004: 233).Türkay (2019: 173) vergiye uyum sağlamanın vergi sistemi üzerinde meydana getireceği olumlu etkileri “vergi gelirlerinin artarak denetim maliyetlerinin azalması, idare ile mükellef arasındaki ilişkinin hoşgörü ve güven üzerine kurulması, haksız rekabet ortamının oluşmasının önlenmesi, verginin konusu ve oranının gelir grupları ile sektörler arasında adil dağılması” şeklinde özetlemektedir.

2.1. Vergi Uyumunu Açıklamaya Yönelik Yaklaşımlar

Vergi uyumunun açıklanmasına yönelik literatürde iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan ilki vergi uyumunu ekonomik teşvikler ile vergiye uyum sağlayıp sağlamama durumunda karşılaşılabilecek maliyetlere göre ele alan ve ekonomik rasyonalite kavramına odaklanan ekonomik yaklaşımdır. Diğer yaklaşım ise vergi uyumunu daha çok davranışsal konularla ilişkilendiren ve bu yüzden gerek mükelleflerin gerekse vergi idarelerinin tutumuna odaklanan davranışsal yaklaşımdır. Ekonomik faktörlerin dışında pek çok faktörü ele alan bu yaklaşımda sosyoloji ve psikoloji gibi farklı disiplinlerde kullanılan kavramlar çerçevesinde vergi uyumu değerlendirilmektedir (James ve Alley, 2002: 33).

2.1.1. Ekonomik Yaklaşım

İlk kez Allingham ve Sandmo (1972) tarafından vergi kaçırma sorununa uygulanan, literatürde “Rasyonel Tercih Teorisi”, “Caydırma Teorisi”, “Klasik Yaklaşım” olarak da ifade edilen ekonomik yaklaşım, Becker’in öncü niteliğindeki suç ekonomisine ilişkin çalışmasına dayanmaktadır. Bu yaklaşımın temelinde suç işleyen birinin devlet tarafından yakalanıp cezalandırılması ihtimalinin caydırıcı bir unsur olarak nitelendirilmesi yatmaktadır. Söz konusu yaklaşımın vergi uyumu sorununa entegre edilmesiyle birlikte sahip olunan gelir düzeyi, denetim olasılığı ve cezaların boyutunun vergi kaçırma eğilimi üzerinde etkili olacağı ifade edilmektedir (Aktan, 2006: 130; Alm vd., 2012: 137). Yüksek vergi oranlarının vergi uyumunu artırıp artırmadığıyla ilgilenen Allingham ve Sandmo mükelleflerin kararsızlık altında ve beklenen faydalarını maksimize edecek şekilde gerçek gelirlerini beyan edip etmemeye karar verdiklerini ifade etmektedir (Andreoni vd., 1998: 823; Yalama ve Gümüş, 2013: 82). Bu yüzden ekonomik yaklaşım perspektifinden vergi uyumunu ele alan çalışmalar, denetlenme olasılığı ile ceza oranlarını bağımsız değişken olarak ele almış ve bu değişkenlerin vergi uyumunu etkileme şeklini tespit etmeye çalışmıştır (Book, 2007: 1172).

Ekonomik yaklaşım mükelleflerin sosyal normlardan ve kurallardan etkilenmediğini, ahlaki değerleri önemsemediğini (amoral), tecihlerinde istikrarlı

davrandığını ve bencil olduğunu varsaymaktadır (Fortin vd., 2007: 2090; Rabin, 2002: 660). Vergi uyum kararında beklenen fayda teorisinin önemli rol oynadığı bu yaklaşıma göre vergi kaçırması durumunda yakalanıp cezalandırılması ihtimalini maliyet, yakalanmaması halinde sağlayacağı getiriye ise fayda olarak değerlendiren rasyonel bireyler, fayda-maliyet karşılaştırması yapmak suretiyle vergiye uyum sağlayıp sağlamayacaklarına ilişkin karar vermektedirler (Yalama ve Gümüş, 2013: 82,89). Bu bağlamda mükellefler beyan etmedikleri gelirin son biriminden dolayı vergi yükümlülüğündeki azalmaya karşılık gelen marjinal faydaları ile denetlenip yakalanması durumunda vergi borcuna ek olarak ceza ödeme ihtimaline karşılık gelen marjinal maliyeti birbirine eşitleyerek gelirlerini eksik beyan etmektedirler (Savaşan, 2006: 152). Bir diğer ifadeyle, mükellefler yalnızca vergi kaçırması halinde bunun idarece tespit edilerek cezalandırılacağından korktukları için vergilerini ödemektedirler (Alm vd., 2012: 139). Beklenen fayda modeliyle birlikte mükelleflerin vergi kaçırma davranışını analiz eden birçok çalışmada vergi oranı, vergi yükü, gelir seviyesi ve gelir dağılımı gibi ekonomik ve mali değişkeninin kullanıldığı görülmektedir (Yalama ve Gümüş, 2013: 82).

Neoklasik ekonomi insan davranışlarını açıklarken bireylerin rasyonel ve sınırsız irade sahibi olduğuna aynı zamanda kendi çıkarlarını maksimize etmeyi amaçladıklarına yönelik birkaç temel varsayıma sahiptir. Belirtilen varsayımlar bireylerin davranışlarındaki farklılıkların analiz edilmesinde faydalı bir başlangıç noktası olmasına karşın, yapılan çalışmalar bu varsayımların yanlış olduğuna ve gerçeği yansıtmadığına ilişkin kanıtlar ileri sürmektedir (Alm, 2019: 357). Neoklasik ekonominin tasvir ettiği şekilde bireyler her zaman bencil, rasyonel ve çıkarıcı şekilde davranmamaktadırlar. Bireylerin vergi karşısındaki davranışları etik temellere dayalı pek çok faktöre bağlı olarak değişmektedir (Alm ve Torgler, 2011: 635).

Nobel ekonomi ödüllü Herbet Simon bireylerin daima ve her koşulda rasyonel hareket edemeyeceğini, karar alırken pek çok faktörden etkilendiğini bu yüzden rasyonel birey varsayımı yerine sınırlı rasyonalite varsayımının geçerli olduğunu ifade etmektedir. Sınırlı rasyonalitede bireylerin tam bilgiye sahip olmasının mümkün olmadığı, olsa dahi bu bilgileri kusursuz biçimde kullanamayacakları belirtilmektedir. Bu bağlamda ekonomik yaklaşımın ifade ettiği “homoeconomicus” (rasyonel insan) varsayımı yerini sistematik

hatalar yapıp, irrasyonel davranışlar sergileyen “homosapiens” insana bırakmaktadır (Özvar ve Saruç, 2021:114-115).

Esasen ekonomik yaklaşımın cezalara odaklanması, vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirmeyen mükellefleri zorunlu da olsa vergiye uyumlu davranmaya yönlendireceği düşünülmeyle birlikte gönüllü vergi uyumunu teşvik etmek için bu konuda dengenin gözetilmesi gerektiği göz ardı edilmemelidir (James ve Alley, 2002: 38). Denetimlerin ve cezaların caydırıcı etkisi mükellefleri zorunlu bir biçimde vergiye uyumlu hale getirirse de öte yandan bu durumun uyum maliyetlerini arttırdığını vurgulamak gerekmektedir. Vergi uyumu açısından istenen mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini zorunlu olarak değil içsel motivasyon gereği gönüllü olarak yerine getirmeleridir (İpek, 2010: 43). Böylece uyum maliyetlerinin azalmasının yanı sıra mükellefler de idare karşıtı olarak görülmeyeceklerdir. Zorunlu uyumda mükellefler, hükümete ve dolayısıyla idareye tepki göstermeye meyilli olup muhalif davranışlar sergileyebilmektedirler. Bu durumun vergiye yansımaları ise vergi tahsilatında istikrarsızlık şeklinde kendini göstermektedir (Lozza ve Castiglioni, 2018: 402). Her ne kadar vergi uyumu açısından ekonomik yaklaşım geçerli olsa da bu yaklaşım, vergi uyumuna ilişkin bireysel fayda maksimizasyonu dışındaki tutumlar, sosyal normlar, ahlaki değerler gibi pek çok faktörün vergi uyumu üzerindeki etkisinin modele dâhil edilmemesi sebebiyle eleştirilmektedir (Edlund ve Aberg, 2002: 203). Bununla birlikte, Allingham ve Sandmo, modellerinin vergi uyumu için tüm motivasyonları yakalamadığını ilk fark eden kişilerdir ve çalışmalarında bu konuyu şu şekilde ifade etmektedirler: “Bu çok basit bir teori ve bu teori, vergi mükellefinin vergiden kaçınıp kaçınmama kararında manevi faktörleri çok az dikkate aldığı için eleştirilebilir” (Luttmer ve Singhal, 2014: 151). Sosyal normlar gibi pek çok sosyolojik ve psikolojik faktörü ihmal eden ekonomik yaklaşım, yaklaşık otuz yıl sonra Sandmo tarafından yazılan “The theory of tax evasion: a retrospective view, Vergi kaçırmanın teorisi: Geriye dönük bakış” adlı makalede, kişinin vergi kaçırma davranışının diğerlerinin algılanan vergi davranışlarından etkilendiği konusunda hemfikir olduğu belirtilmiştir (Chong vd., 2019: 230-231).

2.1.2. Davranışsal Yaklaşım

Literatürde mükelleflerin vergiye uyumluluğunu anlamak için tasarlanan ana yaklaşımlardan ikincisi davranışsal yaklaşımdır. Davranışsal yaklaşım, en genel ifadeyle, bireylerin ve grupların karar alma sürecini analiz ederken başta psikoloji olmak üzere diğer bilimlerin yöntem ve bulgularından faydalanan yaklaşım olarak ifade edilmektedir (Alm, 2019: 357). Mükelleflerin vergiye uyum davranışlarını psikoloji ve sosyoloji temelinde araştıran davranışsal yaklaşım “Gerekçeli Eylem Teorisi” ve “Planlı Davranış Teorisi” gibi insan davranışlarını açıklayan iki önemli yaklaşım çerçevesinde ele alınmaktadır (Bhutta vd., 2019: 1455).

Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları incelenirken odaklanılması gereken hususlardan biri vergileme psikolojisidir. Temelinde insan davranışları yer alan vergilemede mükelleflerin neden vergi ödediklerini sadece rasyonel birey varsayımından hareketle değerlendirmek yeterli olmamaktadır (Seçilmiş ve Didinmez, 2016: 233). Ekonomik ve sosyal hayata müdahalede devletin sahip olduğu en etkin maliye politikası araçlarından biri olan vergilerin, bireyler üzerindeki etkisini doğrudan hissettirmesi sebebiyle sosyolojik ve psikolojik boyutu bulunmaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin vergiye uyumunu, vergilemenin sosyolojik ve psikolojik yönünü dikkate alarak değerlendirmek gerekmektedir (Tunçer, 2002: 112-113). İnsan davranışlarının altında yatan sebeplerin ve karmaşık insan ilişkilerinin salt ekonomik modellerle belirlenemeyeceğini ifade eden psikolog ve sosyologlar, bu yüzden vergi uyum kararının değerlendirilmesinde ekonomik yaklaşımların yetersiz olduğuna dikkat çekmektedirler. Onlara göre mükellefleri ahlaki değerlere sahip olmayan, sadece faydalarını maksimize etmeye çalışan bireyler olarak kategorize etmek doğru değildir. Aksi takdirde, bazı ülkelerde vergi uyum oranlarının beklenenden daha yüksek olması bu yaklaşım kapsamında açıklanamayacaktır (Book, 2007: 1172). Davranışsal yaklaşımların mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını gerçeğe daha uygun şekilde önceden açıklayabileceği düşünülmektedir. Bu yüzden politika yapıcılarının, vergiye ilişkin düzenlemelerde politika tercihlerini bu yaklaşım doğrultusunda belirlemesi vergi uyumunun artırılmasında beklenen sonuçların ortaya çıkmasında ve toplumsal refahın yükseltilmesinde fayda sağlayacaktır (Seçilmiş ve Didinmez, 2016: 204).

Davranışsal yaklaşıma göre vergi uyum kararı sadece ekonomik faktörlerden etkilenmemektedir. Davranışsal yaklaşımda, “vergi yükü, yaptırımlar ve cezalar” gibi ekonomik yaklaşımların ele alındığı faktörlerin yanı sıra “devlete güven, vergi adalet algısı ve vergi ahlaki” gibi ekonomik olmayan faktörlerin de vergi uyumu üzerinde etkili olduğu vurgulanmaktadır (Febrian ve Islami, 2020: 134; Güzel vd., 2019: 81). Alm (2019)’da mükelleflerin vergi uyumlarının sadece bireysel ekonomik kaygılardan değil “adalet, diğerkamalık, empati, sempati, güven, suçluluk, utanç, vatanseverlik” gibi pek çok toplumsal sebepten etkilendiğini belirtmektedir.

Günümüzde cezaların büyüklüğü ile vergi kaçırma eğilimi arasında negatif ilişki olduğunu dolayısıyla vergi cezalarını arttırmanın vergi uyumunu da arttıracaklarını ileri süren klasik yaklaşımın yerine mükellef odaklı olan sosyo-psikolojik yaklaşım daha fazla ön plana çıkmaktadır (Tekin ve Gürçam, 2019: 73).

Sosyo- psikolojik yaklaşıma göre psikolojik algılar mükelleflerin vergi uyumları üzerinde etkili olan temel belirleyicidir. Bu yüzden bu yaklaşım vergi uyumunu psikolojik ve etik kurallar dâhilinde değerlendirmektedir (Aktan, 2006: 130). Bu bağlamda psikologlar, mükelleflerin vergiye uyum kararını ahlaki değerler ve vergi kaçırmanın kabul edilebilir olup olmadığı düşüncesi gibi faktörler üzerinden değerlendirirken; sosyologlar ise mükellefin hükümete karşı tutumları, vergi sisteminin gerek dağıtımsal gerekse prosedürel adaleti ve demografik farklılıklar gibi faktörlerin üzerinde durmaktadır (Book, 2007: 1172-1173). Vergi kanunlarına aykırı davranmayı önlemede toplumsal normlar ile kısıtlamaların önemini vurgulayan sosyolojik yaklaşımda mükelleflerin idare ve diğer vergi mükellefleriyle olan ilişkilerine odaklanılmaktadır. Psikolojik yaklaşımda ise “ahlaki değerler, tutum ve algılar” gibi bireysel anlamda sosyo-psikolojik belirleyiciler vurgulanmaktadır (Baloğlu ve Susam, 2020: 148-149).

Vergi uyumunu psikolojik açıdan ele alan çalışmalar “tutum ve algıların” vergi uyum kararı üzerindeki etkisini araştırarak, mükelleflerin vergi uyumlarının “ahlaki duygular” dan etkilendiği sonucunu ortaya koymaktadır (Gangodawilage vd., 2021: 366). Literatürde tutumsal model ya da ahlaki duygular teorisi şeklinde de karşılık bulan bu

yaklaşımında, mükelleflerin vergi uyum kararlarını bireysel tercihleri ya da faydalarını maksimum yapma arzusu değil vergiye ilişkin psikolojik algıları belirlemektedir (Kahriman, 2016: 232). Bu yüzden Torgler (2004: 18)'in de ifade ettiği üzere bir çok faktöre bağlı karmaşık bir davranışsal tutum olan vergi uyumu sorunu ele alınırken, ekonomik ve davranışsal yaklaşım çerçevesinde, uyumu etkileyen çeşitli faktörlerin eş zamanlı kullanılması gerekmektedir. Şekil 1'de vergi uyumunu açıklamaya yönelik bu iki yaklaşım kısaca karşılaştırılmaktadır.



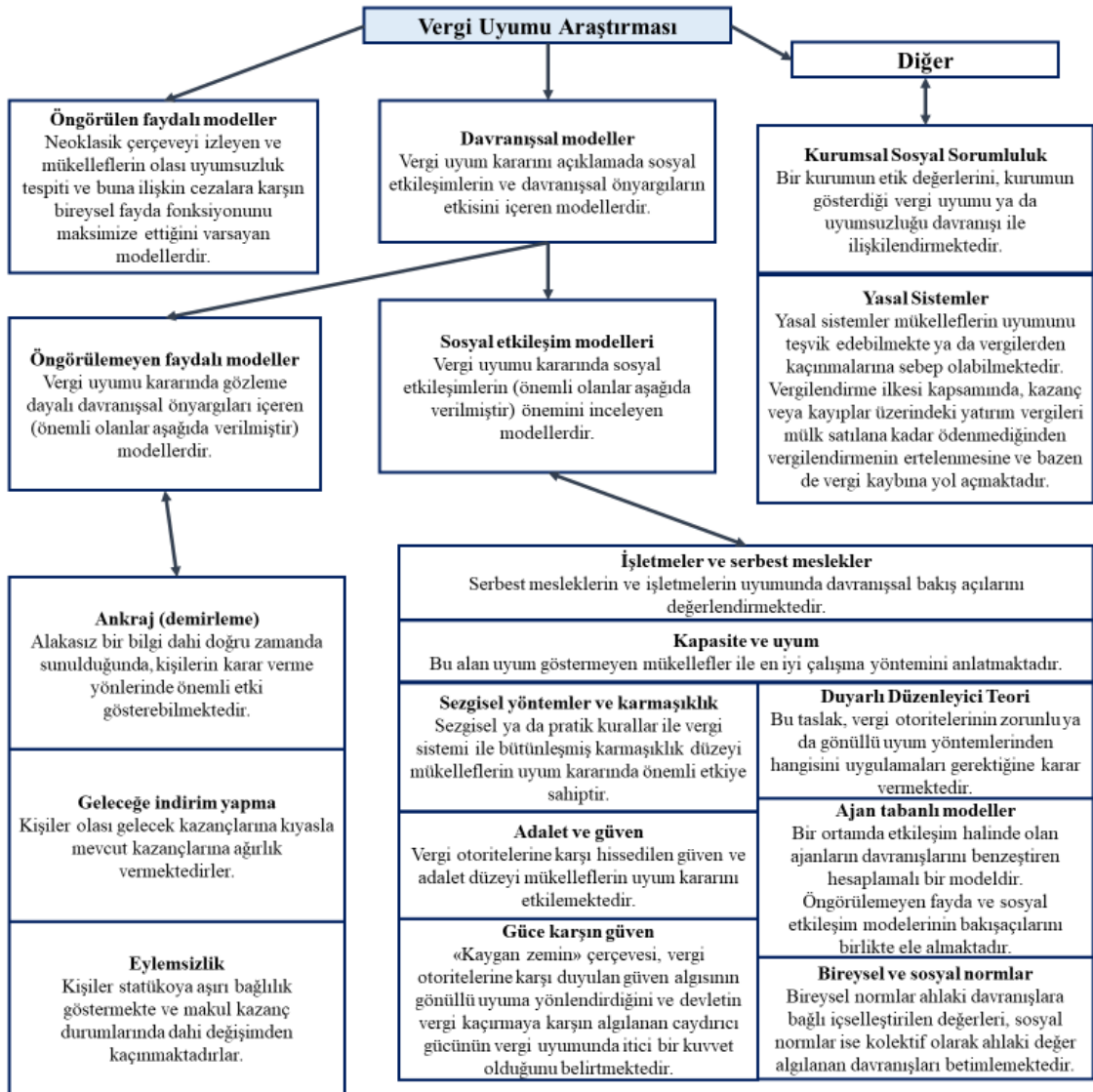
Şekil 1. Vergi uyumu yaklaşımları

Kaynak: (James ve Alley, 2002: 33)

Şekil 1'de özetlenen ekonomik ve davranışsal yaklaşım vergi uyumunun belirleyicilerini farklı açılardan ele almasına karşın her iki yaklaşım da mükelleflerin vergi uyum kararlarının değerlendirilmesinde faydalıdır. Vergi uyumunu etkileyen faktörleri tek başına kapsayan bir yaklaşım bulunmadığından, bu yaklaşımların birbirinin zıttı olarak değil, birbirinin tamamlayıcısı olarak görülmesi ve analizlerde birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir (Marandu vd., 2015: 213). Dolayısıyla mükelleflerin vergi ödeyip ödememe kararı üzerinde etkili olan temel faktörlerin neler olduğu ya da vergi ödeme kararı üzerinde hükümetin rolünün belirlenebilmesi amacıyla çok sayıda çalışmada vergi oranları haricinde

diğer faktörlerin de ele alındığı görülmektedir (Rutkauskas, 2017: 8-9). Literatürde vergi uyumu çalışmaları kategorize edildiğinde çoğunlukla caydırıcılığa odaklanan ekonomistlerin çalışmalarıyla, toplumsal normları ön plana çıkaran sosyologların çalışmalarından oluştuğu ifade edilebilmektedir (Baloğlu ve Susam, 2020: 147).

Lilia ve Holzinger (2016) vergi yaklaşımlarından hareketle vergi uyumunu Şekil 2’de gösterildiği gibi kapsamlı bir şekilde özetlemiştir.



Şekil 2. Vergi uyumu araştırması

Kaynak: (Lilia ve Holzinger 2016: 6)

2.2. Vergi Uyumunun Aktörleri Olarak Mükellef ve İdare

Herhangi bir ülkedeki vergi sistemi devlet ve mükellef olmak üzere iki önemli yapı üzerine kuruludur (Tosuner ve Demir, 2007: 12). Kamusal hizmetlerin karşılanmasında en önemli gelir kaynağı olan vergiler mükellefler için gelirlerini azaltan bir unsur olarak görülmektedir. Bu bağlamda vergi yüklerini azaltmayı amaçlayan ve vergiye uyumsuz davranabilen mükellefler ile vergi idareleri arasında çıkar çatışması yaşanabilmektedir (Demirtaş, 2021: 136). Vergi idareleri hizmet sunumunda doğrudan mükelleflerle temas halinde olmaları, vergi denetimlerini gerçekleştirmeleri ve cezaları uygulamaları nedeniyle üzerine odaklanılması gereken birimlerdir (Alm vd., 2012: 136). Vergi uyum sürecinde mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının yönetilmesinde önemli rol oynayan vergi idareleri çeşitli sistemler kurmaya çabalayarak mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini doğru ve zamanında beyan edip, vergilerini ödemeleri için uğraşmaktadırlar (Sağlam, 2013: 318). Dolayısıyla hem idarenin düzenli olarak gelir elde edebilmesi, hem de mükelleflerin vergi uyumlarının artırılabilmesi için mükelleflerin vergiye uyum gerekçelerinin irdelenmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellef-idare arasındaki ilişkinin uyum sürecini nasıl şekillendireceği ve bu konuda vergi idarelerinin rolünün nasıl olması gerektiği de incelenmelidir (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 106).

Vergi uyumu literatürü incelendiğinde, bu konuya genel olarak mükellefler açısından bakıldığı, yani çalışmaların odak noktasının mükellefler olduğu görülmektedir. Ancak vergilendirme sürecinde mükelleflerin yanı sıra hükümet, vergi idaresi ve vergi muhasebecileri olmak üzere çeşitli aktörler rol oynamaktadır. Sadece mükellefe odaklanmak yerine vergilendirme sürecinde yer alan aktörlerin tamamına odaklanmak, bireylerin kar maksimizasyonu ile hareket edip etmediği ve aktörler arasında iş birliğinin olup olmadığı konusunda belirleyici olmaktadır (Alm vd., 2012: 134-135). Örneğin vergi ahlakının yayılma sürecinde mükelleflerinin tutum ve davranışlarına odaklanılması, her ne kadar vergi ahlakı yavaş değişen bir unsur olsa da vergi idarelerinin, vergi ahlakını artıracı politikalar izlemesinde kendilerine yardımcı olabilmektedir. Bu bağlamda, farklı vergi idarelerinin davranışlarının diğer bir ifadeyle politika sonuçlarının izlenmesi de oldukça önemlidir (Lisi, 2015: 28). Bu yüzden vergi uyumunun aslında mükellef ve idare arasında yaşanan sürece bağlı olduğu, diğer bir ifadeyle kurulan ilişkinin bir çıktısı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, vergi uyumunun ardındaki sebeplerin doğru anlaşılması için

çalışmalarda vergilendirmenin her iki tarafının da değerlendirilmesi gerekliliği önemli bir unsur olarak yer almaktadır (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 106).

Vergiye uyumun artırılması hem mükelleflerin vergiye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme derecesine hem de idarenin bu husustaki gayretine bağlıdır. Bu yüzden çalışmanın bu bölümünde, vergi uyumunun aktörleri olan mükellef ve idare arasındaki ilişkinin vergi uyumu üzerindeki etkisi açıklanarak söz konusu ilişkiye bağlı olarak ortaya çıkan yaklaşımlara değinilmektedir.

2.2.1. Mükellef ve İdare Arasındaki Etkileşime Bağlı Yaklaşımlar

Vergi uyumu mükelleflerin diğer mükelleflerle, devletle ve daha genel ifadeyle aslında toplumun tamamıyla yaşadığı karşılıklı etkileşime bağlı bir süreçtir (Baloğlu ve Susam, 2020: 151). Dolayısıyla bu süreç vergilendirmenin tarafları olan mükellef ile idarenin karşılıklı ilişkisine dayanmaktadır (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 112). Mükellef ve idare arasındaki ilişki başlangıçta yasal zorunluluklar temelinde oluşsa da modern devlet anlayışı gereği sadece idarenin yaptırımlarına bağlı olan bu ilişkinin niteliği değişmiş, mükelleflerin ihtiyaçlarını gözetip taleplerini de dikkate alan mükellef odaklı ilişkiye dayalı bir yaklaşım ortaya çıkmıştır (Kahriman, 2016: 230). Bu bağlamda, değişen ilişkinin boyutuna bağlı olarak vergilendirmenin bu iki aktörü arasında sağlıklı bir diyalog kurulması ve ilişkinin makul ve müspet olmasının vergi uyum düzeyini artırması beklenmektedir (Üyümez, 2017: 19). Diğer bir ifadeyle müspet ilişkilerin kurulduğu bir ortamda idare ile mükellefler arasındaki sosyal mesafenin düşük olması ve mükelleflerin sorumluluk duygusuyla hareket etmesi sağlanarak vergi kaçırma olasılığını azaltmak yerine vergiye öz iradeleriyle uyum sağlamaları daha yüksek bir ihtimaldir (Kirchler vd, 2008: 211).

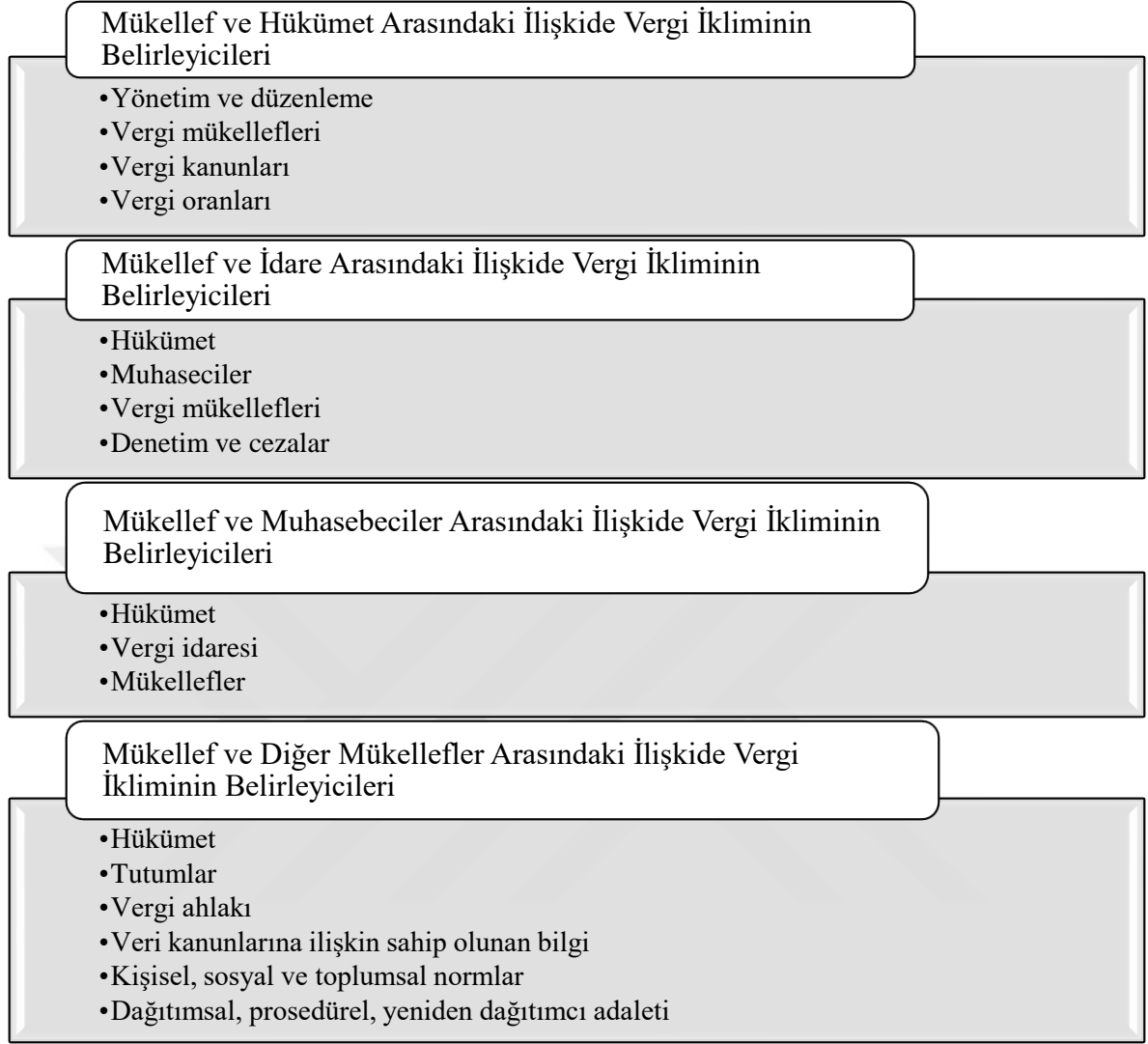
Mükellef-idare ilişkilerinde idarenin mükelleflere karşı sorumlu olduğunun bilinciyle hareket etmesi, saygılı davranması, izlenen politikaların adil olması mükelleflerin de idareye benzer şekilde davranmasını sağlayarak idareyle iş birliğini arttıracaktır (Feld ve Frey, 2004; Tunçer, 2002: 117). Aksi durumda, idare ve mükellef

arasında düşmanca bir ilişkide idarenin bakış açısıyla mükellefler, fırsatı yakaladığında suç işleme potansiyeli olan ve kontrol edilmesi gereken bir hırsız, mükellef bakış açısıyla ise idare, gizlenilmesi gereken bir polis olarak görülecektir. Karşılıklı negatif bakış açısı sonucunda vergiye gönüllü uyumdan ziyade rasyonel mükellefler suç ekonomisinde ifade edildiği şekilde fayda ve maliyetlerini kıyaslayarak vergi kaçırma eğiliminde olabilmektedirler (Kirchler vd., 2008: 211).

Vergi idarelerinin mükelleflere yönelik bakış açısı genellikle iki şekilde olmaktadır. Birincisinde idareler, mükellefleri faydalarını maksimize etmeyi amaçlayan, bencil ve iş birliğine sıcak bakmayan bireyler olarak görmektedir. İkincisine göre ise mükellefler genel refahı sağlamak adına vergilendirmenin avantajlarından faydalanan egemen bireylerdir (Alm vd., 2012: 136). Özetle, nihai amacın vergi uyumunu arttırmak olduğu düşünüldüğünde, vergilendirmenin taraflarından beklenen mükelleflerin vergisel sorumluluklarını kanunlara uygun şekilde yerine getirmesi, idarenin ise mükelleflere saygılı davranarak iyi ilişkiler kurmasıdır (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 117-118). Vergileme sürecinde yer alan aktörlerden mükellef ve idare arasındaki etkileşim vergi iklimi, kaygan zemin ve psikolojik vergi sözleşmesi şeklinde üç farklı eğilime dayandırılmaktadır.

Vergi İklimi

Vergi uyumuna ilişkin çalışmalarda politika yapıcılara yön vererek maliye politikalarının bu doğrultuda düzenlenebilmesine katkı sağlamak için ülkedeki vergi ikliminin nasıl değerlendirileceğinin araştırılması gerekmektedir (Lozza ve Castiglioni, 2018: 401). Vergi iklimi, vergilendirmenin tarafları olan idare ve mükellef arasındaki etkileşimi iş birliği bağlamında ele almaktadır (Muehlbacher vd., 2011: 90). Vergilendirmenin aktörleri arasındaki karşılıklı ilişkide vergi ikliminin pek çok belirleyicisi bulunmaktadır (Şekil 3).



Şekil 3. Vergi ikliminin belirleyicileri

Kaynak: (Alm vd., 2012: 136)

Vergilemenin en önemli iki aktörü olan idare ve mükellef arasındaki iş birliğinin, karşılıklı güvenin oluşmasında ve dolayısıyla vergi uyum düzeyinin artmasındaki rolü elzemdir (Dularif ve Rustiarini, 2022: 1083). Lozza ve Castiglioni (2018: 401)'in de belirttiği üzere, tüm toplumlarda dinamik bir yapı sergileyen vergi iklimi, kurulan ilişkinin sinerjik ve karşıt olmasına bağlı olarak değişebilmektedir.

Mükellefler ile idare arasında kurulan, saygı ve güven üzerine inşa edilmiş ilişki şeklinde ifade edilen sinerjik vergi ikliminde, idarelerin yaptığı faaliyetler mükelleflerin

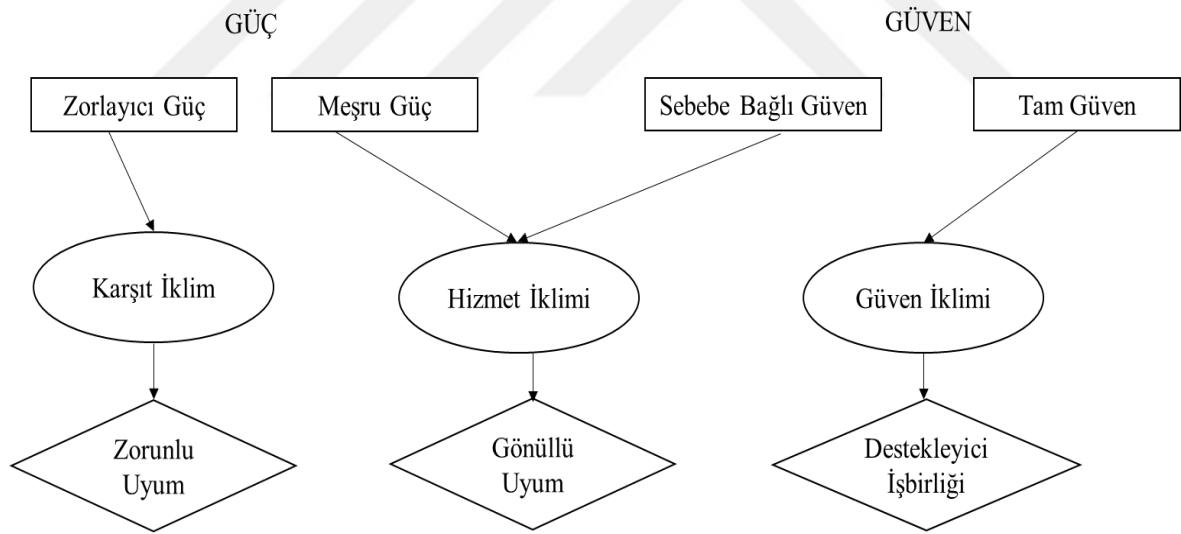
sorumluluklarını yerine getirmesinde onlara yardımcı olmak ve desteklemek amacıyla sunulan müşteri hizmet sunumuna benzetilmektedir (Muehlbacher vd., 2011: 90). Sinerjik vergi ikliminin hakim olduğu mali ortamda mükelleflerin kendilerinden toplanan vergilerin toplumun yararı doğrultusunda yönetildiğine güvenmesinin, esasen idarenin gücüne güvenmesinin, mükelleflerin vergi gelirlerini eksik beyan etme eğilimlerini azaltarak gönüllü vergi uyumunu artırması beklenmektedir (Chong vd, 2019: 231).

Sinerjik vergi ikliminin temelinde idarenin, çoğu mükellefin iyi niyetli olduğuna güvenmesi gibi mükelleflerin de vergi idarelerinin etkinliğine güvenmesi şeklinde karşılıklı “güven” olgusu yatmaktadır (Muehlbacher vd., 2011: 91). Algılanan vergi ikliminin sinerjik olduğu bir mali ortamda idare ve mükellefler iyi tanımlanmış kurallar ve daha önce belirlenmiş standartlar çerçevesinde iş birliği yapmaktadırlar. Bu vergi ikliminde vergi idaresine güvenen ve gücünü kabul edip idareyi destekleyen, vergi sisteminin adil olduğuna ve kendilerine adaletli davranıldığına inanan mükelleflerin daha kolay vergiye uyum sağlayacakları düşünülmektedir (Lozza ve Castiglioni, 2018: 402).

Antagonist yani karşıt bir vergi ikliminde ise mükellefler vergi idaresine güvenmemekte ve ayrıca idarenin gücünü meşru olarak kabul etmemektedirler. Algılanan zorlayıcı gücün yansıması olarak ise idare ve mükellef arasındaki ilişki tıpkı “polis-hırsız” metaforuna benzemekte ve karşılıklı olarak yaşanan güvensizlik bir kısır döngüye dönüşebilmektedir. Ancak antagonist bir vergi ikliminde mükelleflerin vergiye uyum göstermeyeceklerini söylemek doğru değildir. Klasik yaklaşımın temel varsayımlarından hareketle vergi ödemedikleri tespit edilip ceza ödeyecekleri korkusu yaşayan mükellefler vergiye uyum gösterebilirler. Burada vurgulanması gereken husus bu uyumun gönüllü değil zorunlu bir uyum olmasıdır (Lozza ve Castiglioni, 2018: 402).

İdarenin gücü ile idareye duyulan güven arasındaki dinamiklere bağlı olarak mükellefler farklı vergi iklimleri algılayabilmektedirler (Chong vd., 2019: 231). Gangl vd., (2015: 19) güven ve güç temelinde vergi iklimine bağlı olarak ortaya çıkacak iş birliklerini ve mükelleflerin vergi karşısındaki motivasyonlarını Şekil 4’te gösterildiği şekilde özetlemektedirler. Buna göre, idareye duyulan güven ve algılanan gücün meşru olduğu

sinerjik vergi ikliminde mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlama eğilimleri daha yüksek iken idareye güvenilmeyen ve gücünün zorlayıcı olduğu algısının hâkim olduğu karşıt vergi ikliminde ise zorunlu vergi uyumu daha olasıdır. Tam güvenin hâkim olduğu bir iklimde ise mükellefler idarenin zaten ortak normlar ve değerlere bağlı olarak çalıştıklarına inandıkları için koşulsuz olarak idareye güvenip iş birliği yapmakta ve vergiye gönüllü uyum sağlamaktadırlar. Aynı iklimde idare ise bu güven iklimini pekiştirmek adına mükelleflere saygılı davranmaktadır (Gangl vd., 2015: 20). Sebebe bağlı güvenin hâkim olduğu bir vergi ikliminde ise idare, toplumun faydasına hizmet sunan birim, mükellef ise hizmetin sunulduğu toplumun bir parçası olarak kabul edilmektedir. Burada idarenin amacı, mükelleflerin davranışlarını desteklemek ve hizmet sunumunda daha şeffaf olmaktır (Yurdadoğ vd., 2016: 807). Koşula bağlı güvende mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamaları vergi idaresince gerçekleştirilen faaliyetlerinin toplumun faydasına olduğuna ve ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak döndüğüne yönelik algıya sahip olmalarına bağlıdır (Lozza ve Castiglioni, 2018: 402).



Şekil 4. Vergi ikliminde güç ve güven arasındaki ilişki

Kaynak: (Gangl vd., 2015: 19)

Esas itibarıyla karşılıklı olarak birbirini etkileyen güç ve güvenin birbirine zıt iki olgu gibi algılanmaması gerekmektedir. Güvenin tesis edildiği bir ortam, idarenin gücünü meşrulaştırdığı gibi gücün meşru kabul edildiği bir ortam da idareye duyulan güveni olumlu etkileyebilmektedir (Lozza ve Castiglioni, 2018: 402). Bu bağlamda, Şekil 4'te de

görüldüğü üzere, güvenin koşula bağlı olup olmadığına bakılmaksızın güven ve güç arasında pozitif ve karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır. Gerek tam gerekse isterse hizmet sunumuna bağlı koşullu güvenin hakim olduğu sinerjik bir vergi ikliminde mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamaları beklenmektedir.

Psikolojik Vergi Sözleşmesi

Geleneksel caydırıcılık modelinin ötesine geçerek vergi uyumunu mükellef ve idare arasındaki ilişkiye bağlı olarak açıklayan eğilimlerden bir diğeri, psikolojik vergi sözleşmesidir. Psikolojik vergi sözleşmesi, sözleşmenin tarafları arasında önceden belirlenmiş açık ve maddi yaptırımları kabul ettikleri kurallardan oluşmaktadır. Bu sözleşmede caydırıcılık önemli bir unsur olmakla beraber vergi uyum kararı üzerinde dışsal bir motivasyon kaynağı olan ödüller de etkili olmaktadır (Feld ve Frey, 2007: 102-106). Vergi ahlakının bir sentezi olarak da görülebilen bu sözleşme genel olarak vatandaşlar ile hükümet arasındaki ilişkide olması gerektiği yönünde sıklıkla kabul gören “toplumsal inançlar, gelenekler ve algılanan yükümlülükleri” temsil etmektedir. Eğer yetkililer algılanan yükümlülüklerini yerine getirmez veya caydırıcı önlemlere gereğinden daha fazla başvurmayaya çalışırsa aslında zımmi olarak vatandaşlar bu sözleşmeden çıkartılmış olmaktadır (Ritsatos, 2014: 256).

Vergi idaresinin vergi kaçakçılığını engellemek amacıyla caydırıcı politikalar izlemesinin yanı sıra mükelleflerle olan ilişkisini saygı çerçevesinde yürütmesi, vergi ödeme eğilimine olumlu yansiyabilmektedir. İdarenin mükelleflere saygılı davranışı, vergi denetçilerinin denetimler sırasında uyguladıkları prosedürlerin açık, şeffaf olması ve vergi görevlilerinin doğrudan mükelleflerin şahsına saygılı olmaları gibi iki farklı şekilde uygulamaya yansımaktadır. Bu bağlamda, mükellefler idarece yapılan denetimlerin keyfi olmadığına kanaat getirerek, psikolojik vergi sözleşmesinde hiyerarşik bir ilişkide kendilerine ast gibi değil de sözleşmenin ortaklarından biri gibi davranıldığına inandıklarında vergi uyumuna teşvik edilmiş olmaktadır (Frey ve Feld, 2002: 11).

İdare ile mükellef arasındaki ilişkinin sinerjik vergi iklimi çerçevesinde gerçekleşmesi gerektiğini ifade eden psikolojik vergi sözleşmesine göre otoriter vergi idareleri vergi uyumunun önünde engel teşkil etmektedirler. Otoriter yönetim anlayışına sahip idarelerin haklarını ihlal ettiğini düşünen mükellefler, idarenin adaletsiz davrandığı varsayımıyla vergi sözleşmesine bağlı kalmamaktadırlar (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 118). Aksi durumda, idare kendisini mükelleften hiyerarşik olarak üstün gördüğünde, psikolojik vergi sözleşmesi ihlal edilmiş sayıldığı için mükellefler sözleşmeye sadık kalmayarak vergi kaçırma konusunda gerekçeye sahip olmaktadır (Tekin ve Gürçam, 2019: 72).

Feld ve Frey psikolojik vergi sözleşmesini etkileyen ana unsurların “hukukun üstünlüğü ile temel hak ve özgürlüklere verilen değerin” olduğunu ifade etmektedir (Frey ve Feld, 2002: 13). Ayrıca mükelleflerin siyasi sürecin adil, izlenen politika sonuçlarının meşru olduğunu düşünmelerine bağlı olarak gelirin ikincil dağılımının adil olduğunun mükellefler tarafından kabul edilmesi ihtimali daha yüksektir. Bu bağlamda belirtilen temel unsurların yanı sıra psikolojik vergi sözleşmesi, dağıtım ve prosedürel adalete de bağlıdır (Feld ve Larsen, 2012: 80). Kısaca, Feld ve Frey (2007: 103-104)’in ifade ettiği gibi psikolojik vergi sözleşmesinin uygulanabilirliği vergi gelirlerinin kamu harcamalarına yönelik kullanılması, gelirin yeniden dağılımında adil ve eşitlikçi davranılması, idare ve mükellef arasındaki ilişkinin güven, saygı ve iş birliği temelleri üzerine inşa edilmesine bağlıdır.

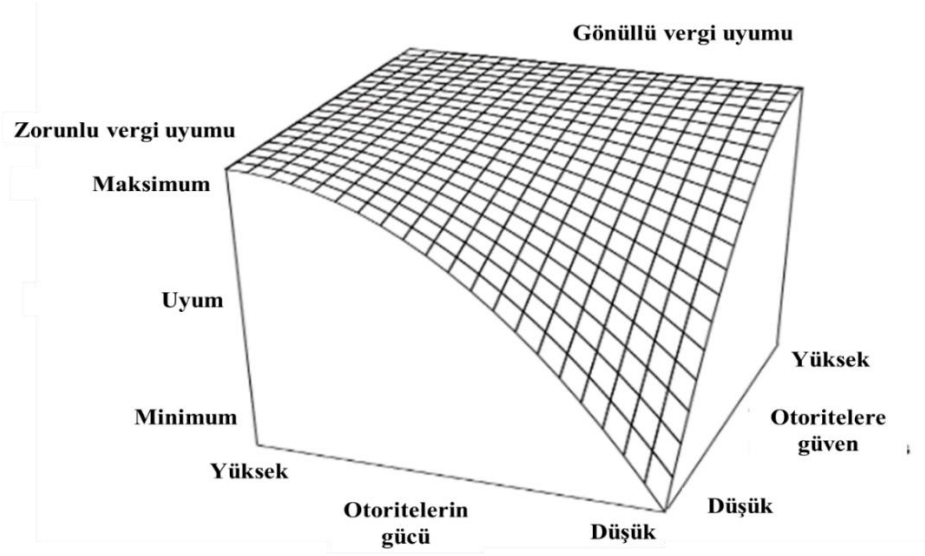
Kaygan Zemin

İlk kez Kirchler vd., (2008) tarafından ileri sürülen kaygan zemin vergilemenin ekonomik ve psikolojik yönlerini birbirine entegre eden bir yaklaşımdır (Alm vd., 2012: 135). Bu yaklaşım, denetimler, cezalar gibi ekonomik faktörler ile idare ve yükümlü arasındaki etkileşim şeklindeki sosyo-psikolojik etkenleri birbirine entegre etmeyi amaçlamaktadır (Lozza ve Castiglioni, 2018: 402).

Sinerjik ve karşıt vergi iklimi arasında ayırım yapan, güven ve güç arasındaki karşılıklı etkileşimi ön plana çıkararak bu yaklaşım, idarenin gücüne duyulan güvene bağlı olarak zorunlu ve gönüllü olarak vergiye uyumun artabileceğini savunmaktadır (Chong vd., 2019: 231). Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkide psikolojik sözleşmenin varlığı ve üstünlüğünün ön koşul olarak kabul edildiği bu yaklaşım, esasen psikolojik vergi sözleşmesi yaklaşımı ile dikey anlamda bütünleşmektedir (Ritsatos, 2014: 256).

Kaygan zemin yaklaşımı, mükelleflerin kendi istekleriyle sağladıkları gönüllü uyumu, yaptırımlara bağlı olarak ortaya çıkan zorunlu uyumdan ayırmaktadır (Kirchler ve Wahl, 2010: 333). Bu yaklaşım gönüllü vergi uyumunun idareye duyulan güven, zorunlu vergi uyumunun ise idarenin gücüne bağlı olarak ortaya çıktığını varsaymaktadır. Uyumun gönüllü veya zorunlu olduğuna bakılmaksızın, idare ile mükellefler arasında yüksek güven veya yüksek güce dayalı bir ilişki sonucunda vergi uyumunun maksimize edilebileceği ifade edilmektedir (Muehlbacher vd., 2011: 91).

Muehlbacher vd., (2011: 91) kaygan zemin modeline bağlı olarak vergi uyumuna ilişkin iki hipotez ile sürülebileceğini ifade etmektedir. Birinci hipoteze göre idareye duyulan güven vergi uyumunu arttırmaktadır. Ancak burada uyum ile kastedilen vergiye gönüllü uyumdur. İkinci hipoteze göre ise idarenin gücü zorunlu vergi uyumunu etkileyebilmektedir. Ancak gönüllü uyumun güçten etkilenebildiği gibi zorunlu uyumun da güvene bağlı olarak değişebileceği unutulmamalıdır. Güven ve gücün gönüllü ve zorunlu uyum üzerindeki etkisi Şekil 5'te gösterilmektedir.



Şekil 5. Kaygan zemin

Kaynak: (Kirchler vd., 2008: 212)

Şekil 5’te görüldüğü üzere idarenin gücünün en yüksek ancak idareye güvenin en düşük olduğu noktada gönüllü vergi uyumu en düşük seviyededir. Hem idarenin gücünün hem de idareye duyulan güvenin en yüksek olduğu noktada gönüllü vergi uyumu en yüksek seviyeye ulaşmaktadır.

2.2.2. Mükelleflerin Vergiye Uyum Kararlarını Etkileyen Bilişsel Yanlılıklar

Tversky ve Kahneman (1974: 1124)’ın ifade ettiği üzere esasen bireylerin verdiği birçok karar temelde belirsiz olayların (bir seçimin sonucu, paranın gelecekteki değeri gibi) nasıl sonuçlanacağı olasılığına ilişkin sahip olunan inançlara bağlıdır. Başta psikologlar ve davranışsal ekonomistler olmak üzere sosyal bilimciler, neoklasik iktisadın bireyin tamamen rasyonel, faydasını maksimize eden, bencil iktisadi ajanlar olarak karar verdikleri görüşünü doğru bulmayarak, bireylerin ne tam anlamıyla rasyonel ne de tam anlamıyla mantıksız olmadığını, karar alırken rasyonel davranmalarını (kendi amaçlarına ulaşmalarını) engelleyen sistematik davranışsal yanlılıklara sahip olduklarını göstermişlerdir (Lilia ve Holzinger, 2016: 7). Tversky ve Kahneman (1974)’de bireylerin bilişsel yanlılıkların varlığı sebebiyle genellikle karar verirken hata yaptıklarını ve dolayısıyla rasyonel bir biçimde karar vermelerinin mümkün olmadığını belirtmektedir. Bu bağlamda bilişsel sınırlamalar nedeniyle karar alma sürecinin rasyonel tercih teorisinden

ziyade bireylerin rasyonellikten uzaklaştığı durumlar, yargısal hatalar, karar verme hataları şeklinde ifade edilen bilişsel yanlılıklar temelinde değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir (Loureiro, 2014: 14; Tomak, 2011: 73).

Vergi mükelleflerinin her şeyden önce gerek psikolojik gerekse bilişsel süreçlerden etkilenen bireyler olduğu göz önünde bulundurulması gereken bir gerçektir (Kitapçı, 2016: 67). Bu bağlamda, doğası gereği mali boyutunun yanı sıra sosyolojik ve psikolojik boyutu da olan vergi uyumuna ilişkin yapılan çalışmalarda mükellefler açısından bilişsel yanlılıkları anlamak adına da analizlere dâhil edilmektedir (Çevik, 2017: 38). Bu sayede, hem mükelleflerin farklı zaman dilimleri ve değişik koşullar altında sahip oldukları bilişsel yanlılıkların vergi ödeme kapasitesi üzerindeki etkisinin analiz edilebilmesi hem de vergi uyumunun sağlanmasına yönelik politikalar ve stratejilerin izlenmesine katkı sağlanması mümkün olmaktadır (Lilia ve Holzinger, 2016: 1; Kitapçı, 2016: 56). Ayrıca bilişsel yanlılıkların ele alınmasıyla daha önce ifade edilen klasik yaklaşımın temel varsayımı yerine düşük denetim olasılığı ya da yüksek vergi oranlarına rağmen vergi uyum düzeyinin beklenenden daha yüksek olmasının nedeni kısmen de olsa anlaşılabilir ya da tahmin edilebilir düzeye gelmektedir (Çevik, 2017: 38). Mükelleflerin vergilendirme sürecinde yaşadıkları başlıca bilişsel yanlılıklar zihinsel muhasebe, çerçeveleme etkisi, hiperbolik indirgeme, çoğulcu bilgisizlik, bilişsel çelişki ve mali aldanma olarak sıralanabilmektedir.

Zihinsel Muhasebe

Mükelleflerin vergi uyum kararları üzerinde etkili olan bilişsel yanlılıklardan biri olan zihinsel muhasebe, bireylerin ve hanelerin finansal faaliyetlerini düzenleyip değerlendirmek ve bu faaliyetleri takip edebilmek amacıyla gerçekleştirdikleri bilişsel işlemler süreci olarak tanımlanmaktadır (Thaler, 1999: 183). Bir diğer tanımlamada ise zihinsel muhasebe, bireylerin finansal işlemleri zihinlerinde farklı adlarla etiketleyip birbirinden ayırıştırmasına ve böylece farklı şekillerde değerlendirmesine yol açan zihinsel süreç olarak ifade edilmektedir (Yiğit, 2022: 64). Finansal eylemlerin düzenlenmesini ve paranın yönetilmesini kolaylaştırmaya katkı sağlayan bilişsel işlemler dizisi olarak da ifade edilen bu süreçte bireylerin bütçelerine göre zihinlerinde gelirleri için psikolojik hesaplar oluşturdukları ve harcamalarını da bu hesaba bağlı olarak kira ödeme, yemek yeme,

eğlence gibi farklı amaçlar doğrultusunda gerçekleştirdikleri düşünülmektedir (Olsen vd., 2019: 125; Heath ve Soll, 1996: 40). Zihinsel muhasebede harcamalar, hesaplama maliyetlerini azaltmak, öz kontrolü sağlamak ve aşırı harcama yapmayı engellemek amacıyla belirtilen bu zihinsel hesaplarda yönetilmektedir (Muehlbacher ve Kirchler, 2019: 2). Thaler (1999: 183) zihinsel muhasebenin üç ana unsuru olduğunu ifade etmektedir. Bu unsurlardan biri “sonuçların nasıl algılandığı ve yorumlandığı, kararların nasıl alındığı, alınan kararların nasıl değerlendirildiği” dir. Zihinsel muhasebenin ikinci unsuru “faaliyetlerin belirlenen hesaplara atanması” iken üçüncü unsur ise “hesapların değerlendirme sıklığına” ilişkindir.

Zihinsel muhasebe sürecinde bireylerin gelirlerini ve harcamalarını ayrı ayrı değerlendirmeleri harcamalar ve maliyetler ile gelirleri daha kolay karşılaştırabilmelerini sağlamaktadır. Bu bağlamda bireyler, gerçekleştirecekleri yatırımlara karşılık ödeyecekleri vergiler için zihinsel muhasebe yoluyla karar alabileceklerdir (Yiğit, 2022: 65; Özkan, 2020: 27). Vergi borcu için ayrı bir zihinsel hesap tutmanın vergi uyumunu arttırabileceğini ifade eden Muehlbacher vd., (2015: 122)’in yanı sıra Mutanga vd., (2021) de “para kazanıldığında vadesi gelen vergi borcunu düşünme, ödenecek vergi için ne kadar para ayrılacağını bilme, vergi borcunu ödemek için gerekli parayı ayırmanın zorunlu olduğunun bilincinde olma, gelir vergisi olarak ödedikleri parayı kendi paraları olarak görmeme” gibi ifadeler üzerinden zihinsel muhasebenin vergi uyumu üzerindeki etkisinin değerlendirilebileceği ifade etmektedirler. Bu ifadelerden hareketle, zihinsel muhasebenin gönüllü vergi uyumunu olumlu, zorunlu vergi uyumunu olumsuz etkilediğini aslında gönüllü olarak vergiye uyum gösteren mükelleflerin zihinsel muhasebe sürecini yönetmede daha başarılı olduklarını belirtilmektedir. Zihinsel muhasebede mükelleflerin vergi uyum kararını verirken neyi referans aldıkları önemlidir. Bu bağlamda, vergiler için ayrı zihinsel hesaplar açmak ve vergiyi gelirden ayrı tutmak aslında mükelleflerin referans noktasının beklenen net gelir olduğunu işaret etmektedir. Vergiler için ayrı bir hesap tutmak aynı zamanda özel harcamalar için mükelleflerin ne kadar gelire sahip olduklarını izlemelerini kolaylaştırmaktadır (Muehlbacher vd., 2015: 123-124). Webley vd., (2006) kişisel gelir vergisi üzerinde zihinsel muhasebenin rolünün önemli olduğuna dikkat çekmektedirler. Olsen vd., (2019: 126) de benzer şekilde zihinsel muhasebenin gelir vergisi uyumu üzerindeki etkili olduğunu ve serbest meslek sahibi mükelleflerin zihinsel muhasebeyi

kullanımlarının farklılaşabileceğini ifade etmektedirler. Dolayısıyla zihinsel muhasebeden hareketle, vergi uyumunun sağlanması adına mükellef türleri dikkate alınıp farklı uyum stratejileri benimsenmesi gerekmektedir (Mutanga vd., 2021: 90). Ayrıca mükelleflere verilecek eğitimler, bilgilendirici broşürler veya vergi idaresi ile kurulan iyi ilişkiler mükelleflerin zihinsel muhasebe stratejilerine katkı sağlayarak vergi uyumunun artırılmasında faydalı olabilmektedir. Zihinsel muhasebenin vergi uyumu üzerindeki potansiyel etkilerinden dolayı vergi ödeme davranışına ilişkin zihinsel muhasebe uygulamalarının daha kapsamlı ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Muehlbacher ve Kirchler, 2013: 415, 435).

Çerçeveleme Etkisi

Mükelleflerin sahip olduğu ve üzerinde durulması gereken bilişsel yanlılıklardan bir diğeri de çerçeveleme etkisidir. Çerçeveleme kavramı, Yale İletişim Araştırma Programı (Yale Communication Research Program) tarafından yürütülen öncü niteliğindeki çalışmadan itibaren gerek psikologlar gerekse sosyologlar tarafından pek çok deneysel çalışmada ele alınmıştır. Çerçeveleme etkilerinin ele alındığı çalışmalarda bu etkilerin altında yatan temel bilişsel süreçlere daha az değinilmiş ve çerçeveleme ifadesine yönelik belirsiz tanımlar üzerinde durulmuştur (Hasseldine ve Hite, 2003: 518).

Alm (2010: 636)'in ifade ettiği üzere bireyler farklı alternatifler arasında seçim kararı alırken referans noktası, kayıptan kaçınma, kayıplar karşısında kazançları tercih etme gibi çerçeveleme etkisine bağlı olarak hareket edebilmektedirler. Yansıma etkisi, kazanç/kayıp etkisi olarak da ifade edilen çerçeveleme etkisi beklenen fayda teorisinin ihlali olarak vergi uyum çalışmalarında ele alınan bilişsel yanlılıklardan biridir (Reckers vd., 1994: 828). Bireylere yöneltilen soru ya da seçeneğin aynı olmasına rağmen sunuş biçimine bağlı olarak farklı yanıtların verilebildiği çerçeveleme etkisi, mükelleflerin vergiye ilişkin algılarını, tutumlarını ve davranışlarını önemli ölçüde etkileyebilmektedir (Kitapçı, 2016: 66). Çerçeveleme etkisinde bireyler kendilerine kazanç olarak sunulan bir seçeneği kayıp olarak sunulan diğer bir seçeneğe tercih etmektedirler. Çerçeveleme etkisi bağlamında vergi kaçakçılığı aslında mükellefin bu eylemi kayıp veya kazançtan hangisi olarak gördüğüne bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (Lewis vd., 2009: 432). Liu vd., (2012:

5602) de Çin’de vergi kaçakçılığına ilişkin çerçeveleme etkisini analiz ettikleri çalışmalarında bireylerin vergi kaçırma eğilimleri üzerinde çerçevelemenin etkili olduğunu, kayıp şeklinde olumsuz bir bilgi yerine kazanç şeklinde olumlu bilgi aldıklarında vergi uyumlarının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşımlardır.

Hiperbolik İndirgeme

Hiperbolik indirgeme bireylerin gelecekte yapacakları tercihleri kısıtlamasına karşın tutarlı olmayan seçimlerde bulunmalarına yol açan bilişsel bir yanlılıktır (Laibson, 1997: 443). Temelinde öz kontrol ve erteleme sorunun yattığı hiperbolik indirgemedeki bireyler, uzun vadede gerçekleşecek olan çıkarlarını erteleyebilmekte ve geleceği mevcut duruma çok hızlı indirgeme eğilimine sahiptirler. Ekonomik açıdan hiperbolik indirgemedeki bireyler kendi çıkarları doğrultusunda tasarruflarını arttırmak ya da vergi beyannamelerindeki eksiklikleri tamamlamak gibi kendi çıkarları doğrultusunda olan şeyleri dahi erteleyebilmektedirler (Reeson ve Dunstall, 2009: 7,12). Gecikme etkisi olarak da nitelendirilebilen bu kavram maliye politikası araçlarından olan borçlanma üzerinde etkili olabilmektedir. Bir ülkede bütçe açıkları borçlanma ile kapatılmak istendiğinde borç ödemelerinin ilerleyen dönemlere ertelenmesi, ilgili dönemdeki optimal hasıladan uzaklaşmış olunması demektir. Eğer borcun ödenmesi gereken vadede farklı bir gelir kaynağından değil tekrar borçlanarak mevcut borç kapatılmaya çalışılıyorsa, diğer ifadeyle, borç borçla kapatılıyor ve birikiyorsa borçlanma maliyetiyle birlikte faizlerdeki artış, gelecekte ülke ekonomisine ve dolayısıyla vatandaşlara zarar verecektir. Borçlanmadaki bu kısır döngü aslında hiperbolik bir indirgemedir (Swastika ve Othman, 2019: 148).

Hiperbolik indirgeme kavramı mükelleflerin vergileme karşısındaki davranışlarının anlaşılması ve vergi uyumunun değerlendirilmesi için de kullanılabilir. Özellikle geçici indirgemenin hiperbolik veya yarı-hiperbolik modelleri altında, hilenin faydaları hemen deneyimlenirken, cezalar yalnızca gelecekte deneyimlendiğinden, bir kişinin daha düşük bir uyum seviyesi göstereceği savunulmaktadır (Chorvat, 2007: 579). Aynı zamanda Chorvat (2007: 577), zaman tercihlerinde tutarlı olmamaları ve hiperbolik indirgemenin varlığı sebebiyle, mükelleflerin vergi ödemeye karar verdikleri zaman ile vergi ödemelerini fiilen gerçekleştirdikleri zamanın vergi uyumu üzerinde beklenenden daha fazla etkili

olduğunu ileri sürmektedir. Bu yüzden vergi uyumunun devamlı arttırılabilmesi için vergi beyannamelerinin verilme zamanı ile vergilerin ödendiği ya da vergi iadelerinin gerçekleştiği zamanın birbirlerinden farklılaştırılması gerekmektedir.

Çoğulcu Bilgisizlik

Çoğulcu bilgisizlik bireylerin yanlış olan ortak görüşlerden etkilenerak hareket ettiğini ifade etmektedir (DiMaggio, 1997: 272). Bu bilişsel yanlışlık bireylerin akranlarının genelinin zıt görüşte olduğuna inanarak, toplumda kendi bireysel inançlarından farklı bir tutum sergilemeleri halinde ortaya çıkmaktadır (Mendes vd., 2017: 782). Çoğulcu bilgisizlik “kendi-başkası tutarsızlığı” olarak da ifade edilmektedir. Bu bilişsel yanlışlıkta birey ile diğer bireyler arasında asimetrik bir ilişki mevcuttur ve bireyler diğer bireylerin kendilerine kıyasla daha fazla olumsuz davranışlar sergilediklerini düşünmektedirler (Kitapçı, 2017: 98-99).

Saito ve Ohbuchi (2014: 262), çoğulcu bilgisizliğin algısal ve çıkarımsal olarak iki tipi olduğunu ifade etmektedir. Algısal bilgisizlik bir ya da daha fazla bireyin, nesnel bir sosyal norm yanlış olsa bile bunun farkına varmayıp seyirci etkisiyle o norma uyması durumunda yaşanmaktadır. Çıkarımsal çoğulcu bilgisizlikte ise bireyler sosyal norm hakkında yanlış bir çıkarımda bulunarak kararlarını bu sosyal norma bağlı olarak verme eğilimindedirler. Esasen burada birey, toplumdaki diğer bireylerin mevcut bir durum karşısında kamusal davranışlarının ne olduğu konusunda sadece çıkarım yapmaktadırlar. Kendini yükseltme, gösterme, kabul ettirme ve sosyal anlamda arzu edilebilir olma gibi birtakım istekler dolayısıyla kendilerini toplumun diğer üyeleri karşısında kötü göstermek istemeyen ancak herhangi bir gerekçe olmadan diğerlerinin dürüst olmadığını düşünebilen bireyler, yüksek ihtimalle kendilerini onlara kıyasla daha olumlu değerlendirme eğilimine sahiptirler (Kitapçı, 2017: 99).

Çoğulcu bilgisizlik insanların tutumları, davranışları ve örgütsel yetenekleri üzerinde sonuçlar doğurmaktadır (Mendes vd., 2017: 790). Dolayısıyla çoğulcu bilgisizlik kapsamında mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki düşünceleri, vergilemeye ilişkin

tutum ve davranışları üzerinde etkili olabilmektedir. Vergi uyumunu analiz eden pek çok çalışmada, vergi kaçırın mükelleflerin diğler mükelleflerin daha çok vergi kaçırdıkları ve bu bağlamda kendilerinin aslında daha çok vergi ödedikleri algısına sahip oldukları görölmektedir. Bu noktada çoğulcu bilgisizlik vergi kaçırmayı algılanan bir norm haline getirmektedir (Wenzel, 2005: 865).

Bilişsel Çelişki

Mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkileyen diğler bir bilişsel yanlılık biçimi temel psikolojik eğilimler arasında yer alan bilişsel çelişkidir (Dulleck vd., 2016: 10). İlk kez Festinger (1968) tarafından ileri sürölen bilişsel çelişki kuramında Festinger çelişkiyi bireyin azaltmak için harekete geçtiğı rahatsız edici psikolojik durum olarak ifade etmektedir. Ayrıca bireylerin içsel tutarsızlıklarını meydana çıkaran ve bu tutarsızlıktan rahatsız olan zihnin söz konusu durumu “stres halinin normalleştirilmesi, içinde bulunulan zihinsel süreci değıştirebilmek için yeni bir biliş eklemesi ve mevcut durumdan kaçınması” gibi birtakım yollarla dengeleme çabasına dikkat çekmektedir. Sweeney vd., (1996) de bilişsel çelişkiyi bireyin farklı cazip özellikleri olan alternatifler arasında seçim yapmasıyla ortaya çıkan psikolojik açıdan rahatsızlık oluşturan durum şeklinde ifade etmektedir. Bireyler genellikle davranışlarıyla kişisel normlarının uyuşmasını istemekte ancak tutumlarıyla örtüşmeyecek şekilde hareket ettiklerinde davranışlarını tutumlarına uyacak biçimde değıştirebilmektedirler (Calabuig vd., 2016: 1265 ; Nordblom, 2012: 157). Yani aslında bilişsel çelişki; bireylerin davranışlarının haklı kılmak adına çelişki meydana getiren bir karar verdiklerinde bilişlerini daha sonradan değıştirmelerine sebep olan bir tetikleyici olarak nitelendirilebilmektedir (Schnellenbach, 2006: 120).

Bilişsel çelişki kapsamında vergi uyumsuzluğundan kaynaklanan psikolojik maliyetler bireylerin davranışlarını değıştirmelerine yol açabilmektedir. Ahlaki sınırlandırmalar tarafından yönlendirildiğini düşönen bireyler, ahlaki olamayan bir davranış sergilediklerinde psikolojik bir maliyetle karşılaşacaklarını öngörüp kararlarını bu doğrultuda alabilmektedirler. Dolayısıyla söz konusu psikolojik maliyet mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini etkilemede önemli bir etken olarak öne çıkmaktadır (Schnellenbach, 2006: 119). Beckmann ve Gattke (2014: 1) bireylerin vergi kaçırmının

kabul edilebilir sınırına ilişkin kamuya açık beyanda bulunmak istemeyeceklerinden hareketle bilişsel çelişkinin vergi kaçakçılığını azaltmakla birlikte, kaçakçılığın tespit edilmesinde bir araç olarak da kullanılabilceğini ifade etmişlerdir. Bilişsel çelişkiyi klasik yaklaşıma entegre eden Schnellenbach (2006: 129-130) ise ahlaki değerlere sahip olduğunu ve hükümetin vergi gelirlerini etkin kullandığını düşünen bu bağlamda vergi kaçırmaması gereken bir mükellefin, hükümetin vergileri savurgan şekilde kullandığını düşünme şeklinde bilişini değiştirip kendini haklı çıkararak vergi kaçırma eğiliminde bulunabileceğini ileri sürmektedir. Yazara göre böylece mükellefler hem bilişsel çelişkinin meydana getirdiği psikolojik maliyetleri azaltabilecek hem de klasik vergi uyumu yaklaşımı doğrultusunda-beklediği net geliri arttırabilecektir. Ayrıca uyumsuzluğun norm haline gelmesiyle kaçınmanın psikolojik maliyetlerinin daha da düşük seviyelere inmesi yetkililerin vergi uyum düzeyini eski seviyelere ulaştırabilmek için daha katı yaptırımlara başvurabilmelerine yol açabilecektir. Söz konusu bu durum da esasen bilişsel çelişkiyle ilgilidir (Lederman, 2003: 1509).

Mali Aldanma

Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen bilişsel yanlılıklardan bir diğeri de seçmenlerin mali tercihlerinde sapmalara yol açabilecek mali parametrelerin eksik, önyargılı algılanması olarak ifade edilen mali aldanma kavramıdır (Heyndels ve Smolders, 1994: 325). Literatürde mali yanılısama, mali illüzyon olarak da ifade edilen bu kavram dar anlamda mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü eksik algılaması olarak ifade edilmektedir (Aktan ve Dileyici, 2009: 75). Mali aldanma durumunda ödedikleri vergilerin düzeyini normalden daha düşük algılayan mükellefler kamusal mal ve hizmetlerin fiyatlarını da buna bağlı olarak daha düşük değerlendirerek taleplerini arttırmaktadırlar. Talepteki artış ise doğal olarak kamu harcamalarının artmasına yol açmaktadır (Kirmanoğlu, 2019: 246).

Literatürde mali aldanmanın nedenleri “vergi gelirlerinin karmaşıklığı, vergi gelir esnekliği, sinek kâğıdı etkisi ve kiracı aldanması” hipotezleri kapsamında açıklanmaktadır (Heyndels ve Smolders, 1994: 326). Belirtilen hipotezlerin her biri bireylerin kamusal mallar için ödedikleri vergileri daha düşük tahmin etmesine, bunun sonucunda ise ilgili kamusal malın arzının artmasını analiz etmeye çalışmaktadır (Dollery ve Worthington,

1996: 263). Mükelleflerin vergileme karşısındaki direnişini azaltıp vergileri arttırmaya olanak sağlayan mali yanılısama dolaylı-dolaysız vergi ayırımında dolaylı vergilemede daha sık ortaya çıkan bir bilişsel yanılılıktır. Bunun sebebi dolaysız vergilerin mükellefler üzerinde daha açık yük oluşturmastır (Dollery ve Worthington, 1996: 261; Heyndels ve Smollders, 1994: 326).

2.2.3. Mükellef Tipolojileri

Bireyler sahip oldukları içsel motivasyonlarının da etkisiyle vergileme sürecinde farklı davranışlar sergilemektedirler. Kimi bireyler her zaman vergi kaçırma, kimileri ise uyumlu davranarak itaat etme eğilimindedirler. Aynı zamanda bazı bireyler vergi uyumunun risk altında verilmiş bir karar olduğuna inanmalarına, diğer yandan bazı bireyler de denetimin gerçek olasılığını algılama şekline dayalı olarak vergiye uyum gösterip göstermeyeceklerine karar vermektedirler. Dolayısıyla mükellefler homojen bir grup altında toplanarak kategorize edilemezler (Alm vd., 2012: 141). Sosyolojik bir olgu olan vergi uyumunun en önemli öğesi olan mükelleflerin tipolojilerinin anlaşılmadan karmaşık vergi uyumsuzluğu sorunuyla mücadele etmek mümkün görünmemektedir (Seçilmiş ve Didinmez, 2016: 212). Vergilemenin iki önemli tarafı olan idare ve mükellef arasındaki ilişkinin yanı sıra mükelleflerin tipolojileri de vergi uyumu üzerinde etkilidir.

Mükellef tipolojilerine yönelik yapılan sınıflandırmalardan ilki Vogel (1974) tarafından yapılmıştır. Vogel mükellefleri uyumlu mükellefler ve uyumsuz mükellefler olarak sınıflandırmıştır. Burada uyumlu mükellefler uyumlu itaat eden, uyumlu özleştiren ve uyumlu içselleştiren şeklinde ifade edilmektedir. Uyumlu itaat eden mükellefler, vergi ödememeleri durumunda yakalanacakları korkusu yaşamakta ve bu yüzden vergilerini ödemektedirler. Uyumlu özleştiren mükellefler, vergi sisteminin adil olmadığını düşünseleler bile vergiye uyum sağlamaktadırlar. Son olarak uyumlu içselleştiren mükellefler ise vergi sisteminin adil olduğunu düşünmektedirler. Uyumsuz mükellefler de uyumlu mükelleflere benzer şekilde uyumsuz itaat, uyumsuz özdeştirme ve uyumsuz içselleştirme yapan mükellefler şeklinde ele alınmıştır. Uyumsuz itaatte bulunan mükellefler vergiye ilişkin kanuni düzenlemelerin meşru olduğuna inanmakta, uyumsuz özdeştirme yapanlar vergi sisteminin adil olduğunu düşünmekte ama düzenlemelerin meşruluğundan emin

olamamaktadırlar. Son grupta yer alanlar ise vergi sisteminin adil olmadığını düşündükleri için vergiye uyumsuz davranmaktadırlar (Çiçek vd., 2019: 235).

Mükellef tiplerine ilişkin bir diğer sınıflandırma da Torgler (2003)'e aittir. Torgler "Theory and empirical analysis of tax compliance, Vergi uyumunun ampirik analizi ve teorsii" başlıklı doktora tezinde vergi ahlakından hareketle ve Vogel (1974)'in çalışmasını da referans alarak mükellefleri "sosyal vergi mükellefi, içten vergi mükellefi, dürüst- gönüllü vergi mükellefi ve vergi kaçakçısı" olmak üzere dört tipoloji altında sınıflandırmıştır.

Sosyal vergi mükellefleri sosyal normlara önem vermekte ve diğer vergi mükelleflerin vergileme karşısındaki davranışlarından etkilenmektedir. Bu mükellef tipolojisine göre diğer vergi mükellefleri de vergisel sorumluluklarını yerine getirerek vergi ödemelidirler (Torgler, 2003: 189). Vergi ödememesi durumunda yakalanacağı korkusuyla utanç duyan sosyal vergi mükellefleri için eşitlik algısı son derece önemlidir. Bu yüzden bu mükellef tipolojisinde herkese eşit davranıldığı algısı vergi ödeme arzusunu olumlu etkilerken eşitsizlik algısı vergi ödemeyi olumsuz etkilemektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 3).

İçten vergi mükellefleri sahip oldukları içsel motivasyona bağlı olarak vergi ödemeleri gerektiğine inanmaktadırlar. Dolayısıyla bu mükellefler vergi ödeme zorunluluğu hissetmeseler de vergilerini ödemektedirler (Torgler, 2003: 189). Bu mükellef tipolojisinde kurumsal faktörlere karşı hassasiyet göstermelerine karşın diğer mükelleflerin davranışları ile kamusal hizmetlere bağlı olarak vergiye uyum kararını vermemektedirler. Onların vergi ödeme eğilimleri devletin ve vergi idaresinin davranışlarına göre değişmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 3).

Dürüst-gönüllü vergi mükellefi tipolojisinde bireyler herhangi zorlama ya da caydırıcı faktörün etkisinde kalmadan vergi uyumu tanımına uygun olarak vergilerini ödemektedirler (Torgler, 2003: 190). Gönüllü vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile iş birliği yapmaya istekli oldukları ve vergilere ilişkin herhangi bir hileye başvurmadıkları

düşünülmektedir (Kirchler ve Wahl, 2010: 333). En yüksek vergi ahlakına sahip oldukları ifade edilen bu mükellefler denetimlerin sıklığı, ceza oranlarının yüksekliği gibi unsurlardan etkilenmeden kendi istekleri ile vergilerini ödemektedirler (Tosuner ve Demir, 2009: 3). Mükelleflerin stratejik, finansal olarak motive edilmiş uyum kararları aldığına ilişkin davranışsal varsayım, vergi uyumu hakkında önemli bilgiler üretmiştir. Ancak bu varsayım, vergi uyumuna ilişkin ampirik kanıtlarla çelişen kısıtlayıcı bir insan doğası görüşüne dayanmaktadır (Erard ve Feinstein, 1994: 2). Lisi (2015: 1)'ye göre dürüst vergi mükelleflerinin vergi yüklerinin hafifletilerek ödüllendirilmesi gerekmektedir. Vergi indirimleri, vergi ertelemeleri, vergi ödemelerine ilişkin düzenlemeler, teşvikler vergi uyumunun sağlanmasında mükelleflere verilen ödüller olarak nitelendirilebilmektedir. Caydırıcı unsurların yerine ödüllerin vergi uyumu üzerindeki etkisini ele alan pek çok deneysel çalışmada vergi kaçırdığı tespit edilen mükelleflere ceza kesilirken, vergiye uyum sağlayan mükelleflere ödedikleri vergilere karşılık belli ölçüde ödül verilmiş ve verilen ödüllerin cezalara kıyasla vergi uyum düzeyini arttırmada daha etkili olabileceği sonucuna ulaşılmıştır (Özvar ve Saruç, 2021: 117).

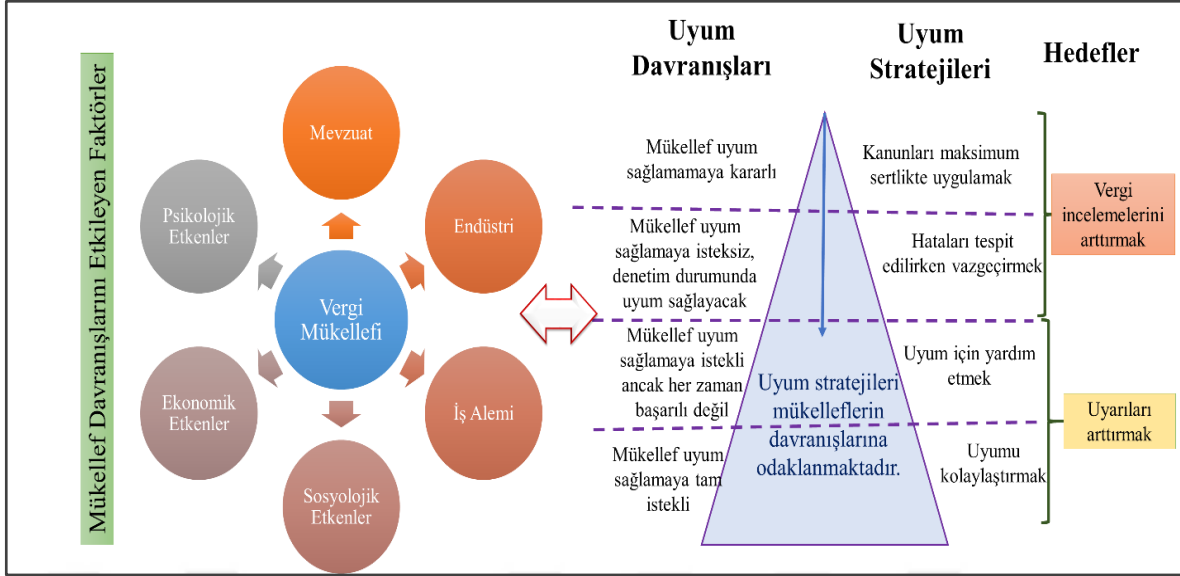
Gönüllü mükelleflerin aksine vergi kaçakçısı olarak nitelendirilen mükellefler her koşulda vergilerini ödememektedirler. Vergi kaçırma açısından daha genel bir sınıflandırma yapmak gerekirse mükellefler hiç vergi kaçırmayan, mevcut ya da ilerleyen zamanlarda vergi kaçırma girişiminde bulunacak olan ve vergi kaçırmayı alışkanlık haline getiren mükellefler olarak üç tipolojiye dâhil edilebilmektedir (Torgler, 2007: 103). Ekonomik bakış açısıyla rasyonel bireye karşılık gelen bu mükellefler aynı zamanda vergi ahlakı en düşük mükellefler olarak görülmektedirler (Tosuner ve Demir, 2009: 3). Dürüst vergi mükelleflerinin ödüllendirilmesi gerektiğini ifade eden Lisi (2015: 1) vergi kaçakçısı mükelleflerin ise daha sıkı denetimler ve yüksek cezalarla karşılaşması gerektiğini belirtmektedir.

Torgler 'in mükellef tipolojisinin yanı sıra Braithwaite (2009)'in mükelleflerin vergi uyumlarına ilişkin motivasyonel duruşlarını ele aldığı çalışmasından hareketle mükellefleri “bağlı mükellef, teslimiyetçi mükellef, dirençli mükellef, dilsiz mükellef ve rol yapan mükellef” olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflandırma çerçevesinde vergileme karşısında toplumun faydasını gözeterek idareyle iş birliği yapma

sorumluluğuna sahip, bağlı ve teslimiyetçi olarak adlandırılan mükellefler olumlu motivasyonel duruş sergilemektedirler. İdarenin iyi niyetli olmadığını düşünene, üzerindeki vergi yükünden kurtulmak için mücadele eden dirençli mükellefler, her ne kadar dirençli mükellefler gibi idareye güvenmeyip iş birliği yapmanın anlamsız olduğunu düşünene ancak mücadele etmeyen dilsiz mükellefler ve son olarak kanunlarda “gri alan” olarak ifade edilebilecek boşluklardan yararlanarak vergi yükünü azaltıp vergiden kaçınan oyuncu mükellefler ise olumsuz motivasyona sahiptirler. Dulleck vd., (2015: 25) de vergi mükelleflerini “düşük vergi ahlakına ve vergi uyumuna sahip olanlar, yüksek vergi ahlakına ve vergi uyumuna sahip olup ruhsal stresleri yüksek olanlar ile vergi ahlakı ve uyumu yüksek olup ruhsal stresi olmayan üç kümeye dâhil ederek ele almaktadır. Bu sınıflandırmada birinci kümede yer alan mükellefler değişen ruhsal strese sahiptirler.

Vergi ödeme sebebiyle üzerinde yük hissedene mükellefler sahip oldukları kişisel değerler, sosyal normlar gibi pek çok durumdan etkileneerek hangi mükellef tipolojisine dâhil olacaklarını belirlemektedirler ve onların bu söz konusu kararları üzerinde belirleyici olan temel faktörün idareyle olan ilişkileri olduğu söylenebilmektedir (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 114).

Bu bağlamda vergi iklimi, kaygan eğim, psikolojik vergi sözleşmesi kapsamında ele alınan idare mükellef ilişkisi ile mükellef tipolojileri göz önünde bulundurulduğunda mükelleflerin vergi karşısında sergileyecekleri tutumlar Şekil 6’da gösterildiği gibi olabilmektedir.



Şekil 6. Mükelleflerin vergilemeye yönelik tutumları

Kaynak: (Calderón, 2010: 3)

Vergi incelemelerini arttırarak vergi uyumunu da arttırmayı hedefleyen vergi idareleri, kanunları katı şekilde uygulayarak ya da mükelleflerin hatalarını tespit ederek onları vazgeçirmek şeklinde iki farklı uyum stratejisine başvurabilmektedirler. Mükellef davranışlarını etkileyen faktörlerin vergi uyum davranışını etkilemesiyle beraber bu iki hedef ve uyum stratejileri birlikte değerlendirildiğinde mükelleflerin vergi karşısındaki tutumları şu şekilde özetlenebilmektedir:

- İdare vergi incelemelerini arttırma hedefiyle kanunları katı şekilde uyguladığında mükellefler vergiye uyum sağlamayan mükellef tipolojisine dâhil olmaya karar verebilmektedirler. Yine aynı hedef doğrultusunda idare, kanunları en üst düzeyde uygulamak yerine, hataları tespit ettikleri anda mükellefleri bu hatalardan vazgeçirme yönünde strateji uygulamayı da tercih edebilmektedir. Bu durumda vergi mükellefleri, her ne kadar vergi ödemek istemese de denetlenme olasılığını dikkate alarak vergiye uyum sağlayabilmektedirler.
- İdarenin bir diğer hedefi olan uyarıların arttırılmasında ise idare, uyumun sağlanması için mükelleflere yardımcı olma ve uyumu kolaylaştırma şeklinde uyum

stratejileri izleyebilmektedir. Bu iki stratejiden ilki karşısında mükellefler uyum sağlamak için çabalamasına karşın her zaman başarılı olamamaktadırlar. Uyumu kolaylaştırmaya yönelik stratejinin uygulandığı taktirde ise tamamen vergi ödemeye istekli mükellef tipolojisi ortaya çıkabilecektir.

Tosuner ve Demir (2009: 3) vergi ahlakının ve bunun sonucunda vergi uyumunun sağlanması için mükellef tipolojilerinden içten ve dürüst mükelleflerin sayısının çoğalması gerektiğini ifade etmiş ve söz konusu artışın devlete duyulan güvenin sağlanması, mükelleflerin devlete bağlılığının ve vatandaşlık bilincinin artırılmasıyla sağlanabileceğini vurgulamıştır.

2.3. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Mükelleflerin gelirlerini yanlış bildirmelerinin ya da indirim ve kesintileri olması gerekenden fazla göstermelerinin altında yatan sebeplerin ne olduğuna dair vergi uyumu konusunda yapılan çalışmaların sayıca çok olmasına karşın henüz bu konu hakkında cevaplanmamış pek çok soru bulunmaktadır (Book, 2007). Vergi uyumunun sağlanması, bunun sonucunda ise etkin ve başarılı vergi tahsilatının gerçekleştirilebilmesi, öncelikli olarak mükelleflerin vergi karşısında potansiyel davranışlarının öngörülüp tahmin edilmesine sıkı sıkıya bağlıdır (Sandalcı, 2020: 230). Bu yüzden, vergi uyumsuzluğunun neden kaynaklandığının farklı açılardan ele alınması konusu vergi uyumunu teşvik edip, uyumsuzluğu azaltacak stratejilerin geliştirilmesi bakımından önemini devam ettirmektedir (McManus ve Warren, 2006: 61). OECD 2017 yılında yayımladığı bir raporda vergi uyumuna ilişkin vergi idarelerinin karşılaştıkları en temel sorunun çevresel değişimler olduğunu ve söz konusu değişimlerin uyum üzerindeki etkisinin azaltılması için uyumu etkileyen faktörlerinin belirlenmesi gerektiğinin önemini vurgulamaktadır (Kılıç ve Aytaç, 2019: 1358).

Vergi ile ilgili kararlar alırken temelde ekonomik, mali, sosyo-psikolojik, idari gibi pek çok kıstası dikkate alan mükelleflerin vergiye uyumları üzerinde pek çok faktör etkili olmaktadır (İpek ve Kaynar, 2009a: 117). Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir

İdaresi (IRS)'nin yaptığı araştırmalara göre uyum üzerinde etkili olan altmıştan fazla faktör bulunmaktadır (Korlu vd., 2016: 448). Vergi uyumuna ilişkin çalışmalarda uyumu etkileyen faktörlerin çeşitli şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Örneğin, Song ve Yarbrough (1978) uyumu etkileyen faktörleri “yasal çevre, vergi etiği ve durumsal faktörler” şeklinde üç ana başlık altında sınıflandırarak ele alırken, Şenyüz (1995) “Vergilemede yükümlü psikolojisi” başlıklı doktora tezinde bu faktörleri kişisel ve çevresel olma durumuna göre iki farklı şekilde sınıflandırmıştır. Torgler (2004) ise çalışmasında vergi uyumunu etkileyen faktörleri içsel ve dışsal faktörler şeklinde sınıflandırarak ele almıştır. Burada içsel faktörler mükelleflerin neyin doğru, kabul edilebilir, ahlaka uygun olup olmadığına ilişkin düşüncelerine bağlı olan faktörler olarak nitelendirilmiştir. Dışsal faktörler ise mükelleflerin vergilerin ödenmesi, kamusal hizmetlerden faydalanılması, hükümet kararlarının etkinliği gibi hususlara ilişkin düşüncelerine bağlı olarak ifade edilmiştir. Bu faktörlerin vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmak istendiğinde klasik yaklaşımın ekonomik faktörlere, davranışsal yaklaşımın ise sosyo-psikolojik faktörlere odaklandığı görülmektedir (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 110). Faktörlere ilişkin bir diğer sınıflandırma ise literatürde sıklıkla kullanılan ekonomik-mali, sosyo -psikolojik, idari-yönetmel ve hukuki, siyasi faktör şeklinde yapılan sınıflandırmadır. Çalışmanın bu kısmında, vergi uyumunu dolayısıyla bir sonraki bölümde yer alan vergi uyum açığına etkileyen faktörler ekonomik ve mali faktörler, sosyo- psikolojik faktörler, yönetmel ve siyasi faktörler şeklinde sınıflandırılarak açıklanmaktadır.

2.3.1. Ekonomik ve Mali Faktörler

Vergi uyumunu etkileyen ekonomik ve mali faktörler incelenirken daha önce de ifade edildiği üzere bireylerin amaçlarına ulaşabilmek ve kendi faydalarını maksimize etmek için farklı tercihler arasında seçim yapmadıklarını varsayan rasyonel tercihlerin vurgulandığı klasik yaklaşım ön plana çıkmaktadır (Yalama ve Gümüş, 2013: 82). Klasik yaklaşımdan yola çıkılarak vergi oranı, gelir düzeyi, denetim olasılığı ve vergi cezalarının yanı sıra, gelirin elde edildiği kaynak, gelir dağılımının adil olduğuna ilişkin algı gibi pek çok makro ekonomik belirleyici mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen ekonomik ve mali faktörlerdendir (Tunçer, 2002: 111; Kılıç ve Aytaç, 2019: 1359). Çalışmada vergi uyumu ve dolayısıyla uyum açığı üzerinde etkili olan ekonomik ve mali faktörler “enflasyon, gelir

dağılımında adaletsizlik, vergi yükü, vergi oranları” şeklinde dört kategori altında ele alınmaktadır.

Enflasyon

Vergi uyumunu etkileyen ekonomik faktörlerden biri mükelleflerin reel anlamda gelirlerinde azalma yaşanmasına yol açan fiyatlar genel seviyesinden meydana gelen sürekli ve düzenli artışları ifade eden enflasyon olgusudur (Çataloluk, 2008: 226). Aslında reel anlamda gelirin azalmasıyla daha az mal ve hizmet satın alınmasına yol açan enflasyon, nominal anlamda gelirde artış yaşanması sebebiyle mükelleflerin daha fazla vergi ödemelerine sebep olabilmektedir. Satın alma gücünün azalmasıyla beraber zorunlu ihtiyaçlarını dahi karşılamakta zorluk çeken mükelleflerin gelirlerinin bir kısmını gönüllü olarak vergi şeklinde ödemeleri doğal olarak beklenen bir durum değildir (Altun, 2022: 4). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yüksek enflasyon oranlarının gelir vergisi gibi doğrudan vergi gelirlerinin toplanmasını engelleyerek vergi gelirlerini azalttığı düşünülmektedir (Das-Gupta vd., 1995: 2052). Artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı vergi sisteminde üreticilerin reel anlamda olmasa da nominal anlamda gelirde meydana gelen artıştan kaynaklı, mükelleflerin vergi tarifesinde bir üst dilime geçmesine ve aslında hayali kârlarının vergilendirilmesine yol açmaktadır. Aslında bireyler bu durumda enflasyon vergisi ödemek durumunda kalmaktadırlar (Özkök, 2017: 34). Yüksek enflasyon oranlarının olduğu bir ortamda hem mükelleflerin gelecekteki satın alma güçlerini yeniden arttırma isteği hem de vergi kaçırıcılara uygulanan cezaların aslında reel anlamda değerini yitirmesi, vergi kaçırılmayı teşvik ederek vergi gelirlerinin ve vergi uyumunun azalmasına yol açmaktadır. Vergi kaçırdığı tespit edilen mükellefler, kaçırdıkları vergi tutarıyla orantılı şekilde vergi cezası ödemektedirler. Ancak vergi beyannamelerinin incelenmesi sonucu vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eylemlerinin tespit edilmesi sonraki dönemlerde ortaya çıkmakta, bir diğer ifadeyle, verginin tahakkuk ve tahsil zamanı arasındaki gecikme nedeniyle enflasyon olgusu sebebiyle gizlenen bu gelir için ödenecek nominal para cezasının değeri reel anlamda azalmaktadır (Caballé ve Panadés, 2004: 568).

Vergi kaçırıcılardan daha az reel gelir elde edilmesi enflasyonun hızlı bir şekilde arttığı ekonomilerde, literatürde Tanzi-Olivera etkisi olarak da ifade edilen enflasyonun

vergilerin reel değerinin azalmasına, bir diğer ifadeyle, vergi gelirlerinin aşınmasına yol açmaktadır. Bu bağlamda, vergi çengeli olarak da ifade edilen enflasyon, vergi uyumunu olumsuz etkileyen mali faktör olarak değerlendirilmektedir (Altun, 2022: 4). Enflasyonun yüksek olduğu bir ekonomide Tanzi-Olivera etkisiyle vergi tahsilatları artarken, düşük enflasyonda ise vergi gelirleri artarak enflasyonist finansman ihtiyaçlarının azalması beklenmektedir (Fishlow ve Friedman, 1994: 111). Mükelleflerin enflasyon durumunda vergi kaçırma eğilimleri birtakım sebeplere bağlı olarak artabilmektedir. Bu sebeplerden biri nominal harcanabilir gelir düzeyinin reel değerinin aşınmasıdır. Bu bağlamda enflasyon, eski satın alma gücüne tekrar ulaşmayı arzu eden mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik eden bir unsur haline gelmektedir (Crane ve Nourzad, 1986: 218). Enflasyonu azaltmaya yönelik politikalar izlenmesi ve bireylerin ekonomik düzeylerinin iyileştirilmesine bağlı olarak mükelleflerin vergi algılarının olumlu yönde değiştirilmesiyle, mükellefler vergiye daha kolay uyum sağlayabilmektedirler (Ömercioğlu, 2018: 48).

Öncel (1995: 492-501) enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkisini vergi yükünü etkilemesi, gelir vergisinde artan oranlılığın şiddetli hale gelmesi, faizlerin haksız olarak vergilendirilmesi ve vergiye tabi gelirin hesabında birtakım çarpıklıklar oluşturmaları şeklinde özetlemiştir. Das-Gupta vd., (1995: 2053) ise enflasyonun vergi uyumu üzerindeki etkisini enflasyonun matrahın reel değerini düşürmesi, mükelleflerin enflasyon sebebiyle daha yüksek vergi dilimlerine dâhil olması, vergi gelirlerinin enflasyona endekslenmediği durumda mükelleflerin enflasyon oranlarının yüksek olduğu dönemlerde vergi borçlarını ödemeyerek erteleme eğilimi sergileyebilmesi şeklinde özetlemiştir.

Gelir Dağılımında Adaletsizlik

Mükelleflerin vergileme karşısındaki davranışlarını etkileyen ekonomik ve mali faktörlerden bir diğeri de gelir dağılımıdır. “Ekonomide kaynakların, piyasa ya da merkezi siyasi otorite tarafından, bu kaynakları üreten faktörler arasında dağıtılması” anlamına gelen gelir dağılımı, toplumun eşitlik ve adalet kavramlarına yönelik algılarından etkilenen ekonomik bir olgudur (İpek, 2017: 55). Bloomquist (2003:2) gelir adaletsizliğini, vergi kaçakçılığını farklı şekillerde ele alan beklenen fayda teorisi ile davranış teorisine yönelik

bir bağlantı noktası olarak ifade etmektedir. Falkinger (1995: 71) mükelleflerin sosyo-ekonomik yapının nispeten eşit ve adil olduğunu düşüncelerinin, vergiden kaçınma eğilimlerini azaltabileceğine dikkat çekmektedir. Aksi durumda ekonomide gelirin adil dağılmaması, mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirmeyerek vergiye uyumsuz olmalarına yol açabilmektedir (Bloomquist, 2003:5). Gelir dağılımındaki adaletsizlik, aslında mükellefler açısından vergi kaçırmayı, ekonomik olarak ayakta kalmanın bir gerekçesi kılmaktadır (Argentiero vd., 2021: 318).

Gelirin adil dağılmaması ile vergi kaçırma eylemi arasında karmaşık bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki bağlamında bir devlet mükelleflerin çoğunun vergilerini ödediği sosyal norma sahip olabilmekte ya da vergi kaçırma eyleminin yaygın olduğu zayıf sosyal normlu devlet haline dönüşebilmektedir. Gelir adaletsizliği, vergi uyumunu gelir düzeyi, vergi sistemi, sosyal normlar gibi pek çok içsel ve dışsal motivasyonlar aracılığıyla etkilemektedir (Gioacchino ve Patriarca, 2017: 589-590). Gelirin adil dağılması ve buna bağlı olarak vergi uyumu düzeyinin artması bakımından, ülkelerin kullanabileceği en önemli araçlardan biri, adil bir vergi sistemi oluşturmaktır (Seelkopf ve Lierse, 2016: 89).

Vergi Yüğü

Mikro açıdan mükelleflerin, makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasına yol açan vergiler, mükelleflerin gelirlerinde azalmaya yol açması sebebiyle doğal olarak yüküdür (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 198). Bu bağlamda, vergilemeye ilişkin üzerinde en çok tartışılan konulardan biri ödenen vergi gelirlerinin milli gelire oranı olarak ifade edilen ve mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde de etkili olan objektif vergi yükü kavramıdır (Edizdoğan vd., 2013: 177; Susam, 2015: 284). Zaman içerisinde vergi ödemelerinin gayri safi milli hasıla içindeki payının artması, vergilerin maliye politikasında etkin bir araç olarak kullanılmasının yanı sıra mükelleflerin vergi uyum kararları üzerinde de etkili olması sebebiyle vergi yükü önemli bir konu olarak ortaya çıkmaktadır (Edizdoğan vd., 2013: 178). Ödenen vergi ile ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak da ifade edilen vergi yükü, ödenen vergiyle doğru orantılı, ödeme gücüyle ise ters orantılı bir ilişki içindedir (Rakıcı ve Vural, 2011: 64). Bu matematiksel ilişki kapsamında, mükelleflerin vergi yüklerinin artması mükelleflerin harcanabilir

gelirlerinin ve ödeme güçlerinin azalarak mali bir baskıya maruz kalmalarına yol açmaktadır. Söz konusu baskı karşısında mükellefler vergiye uyum sağlamakta zorlanmakta ve vergi yükü ile vergi uyumu arasında ters yönlü bir ilişki ortaya çıkmaktadır. Vergi oranlarının etkisini analiz eden çalışmalar da vergi yükündeki artışın mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilediği varsayımını destekleyen sonuçlar elde etmiştir (Mişu, 2011: 70). Casal vd., (2016: 143) mükelleflerin vergi uyumlarının vergi yükünün dağılımını onaylamalarına bağlı olarak değiştiğini ifade etmektedir.

Bir ülkede uygulanan vergi politikasının temel amaçlarından biri, gelir kaybını azaltmanın yanı sıra vergi yükünün adil olmasını sağlamaktır (Atawodi ve Ojeka, 2012: 89-90). Vergi uyumunun analizinde ortaya çıkan önemli bir politika sorunu, vergi yükünün dağılımı açısından vergi kaçırmanın adaleti nasıl etkilediğidir (Erard ve Feinstein, 1994: 16). Mükellefler dağıtıcı adalet bağlamında bireysel ve toplumsal açıdan karşılaştırma yaparak vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını belirlemektedirler (Mişu, 2011: 74). Bu noktada, kendisi ile benzer durumda olan diğer vergi mükelleflerine göre daha fazla vergi yüküne maruz kaldıklarını düşünen vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun davranma eğiliminin azalması ve vergiye olan uyumsuzlukların artması muhtemeldir (Verboon ve Goslinga, 2009: 137).

Vergi Oranı

Vergi oranları vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek, dolayısıyla vergi uyumunu arttırmak amacıyla hükümetin kullanabileceği önemli politika araçlarından biri olarak görülmektedir (Allingham ve Sandmo, 1972: 338). Vergi uyumunu açıklayan klasik ekonomik modelde, daha önce de ifade edildiği üzere, bireyin vergi kaçırmasının tespit edilip cezalandırılma riski varsayımı altında vergi oranlarında yaşanan artışın vergi uyumunu arttırması beklenmektedir (Kirchler vd., 2008: 215-216). Vergi oranı ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin ele alındığı çalışmalara bakıldığında ise yüksek vergi oranlarının mükelleflerin vergi yüklerini arttırması sebebiyle mükelleflerin gelirlerini olduğundan daha az gösterme eğilimi sergilemelerine sebebiyet vererek vergi uyumunun azalabileceği belirtilmiştir (Alm, 2019: 355; Yoruldu, 2020: 58). Reckers vd., (1994: 827) de daha yüksek marjinal vergi oranına tabi olan mükelleflerin gelirlerini olduğundan daha

az gösterme eğilimi sergilediklerini, bu noktada marjinal vergi oranları ile vergi kaçırma eğilimi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ifade etmiştir. Schmolders (2006: 164)' e göre ise yüksek vergi oranlarının vergi uyumunu olumsuz etkilemesi vergilemenin bir psikolojik sınırının bulunmasıyla ilgilidir. Vergi oranlarındaki artışı belli bir noktadan sonra psikolojik olarak kabul edemeyen mükelleflerin vergi ödeme eğilimleri azalmaktadır. Söz konusu hissedilen psikolojik sınır dinamik bir yapı sergilemekte ve zaman içerisinde değişebilmektedir. Vergilenebilir kapasitenin sınırının belirlenmesinde hareket edilen psikolojik esasa göre, vergilemenin ölçüsü, vergilerin yükümlülerinin davranışlarında vergilemenin mali verimliliğini azaltmayacağı veya vergilerin arzu edilmeyen etkiler meydana getirmeyeceği seviye olmalıdır (Şenyüz, 1995: 21).

Vergi oranlarının mükellef davranışları üzerindeki etkisi, idareye duyduğu güvene bağlı olarak da değişebilmektedir. Örneğin idareye duyulan güvenin düşük olduğu bir mali ortamda, yüksek vergi oranları adaletsiz olarak görülmekte iken aynı vergi oranları dâhilinde idareye güvenin yüksek olduğu toplumlarda alınan vergiler topluma sağlanan bir katkı olarak görülüp benimsenebilmektedir (Kirchler vd., 2008: 216). Dolayısıyla vergi oranlarında yapılacak artış hakkında mükelleflerin düşüncelerinin göz önünde bulundurulması son derece önemlidir (Alm vd., 2012: 135). Devletin kamu gelirlerini maksimize etmesi için uygulanacak en etkin vergilendirme modelinin ya da izlenecek politikaların belirlenmesi konusunda vergi oranları ilgi çekmeye devam etmektedir (Rutkauskas, 2017: 8).

Vergi oranları ile vergi kaçırma/vergi uyumu arasındaki ilişki gelir ve ikame etkisi bağlamında da değerlendirilebilmektedir. Vergi oranlarındaki artış ikame etkisi çerçevesinde mükelleflerin vergi kaçırma davranışı sergilemesini kârlı bir davranış haline getirmektedir. Gelir etkisinde ise yüksek vergi oranları mükelleflerin refahları üzerinde azaltıcı bir etki oluşturmakta bu yüzden geliri zaten azalan mükellefler risk almak istememektedirler. Bu bağlamda, yüksek vergi oranları altında ikame etkisi mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendirirken, gelir etkisi caydırıcı bir unsur olarak rol oynamaktadır (Yalama ve Gümüş, 2013: 83).

2.3.2. Sosyo-Psikolojik Faktörler

Ekonomik faktörlerin tek başına vergi uyumunu açıklamada yetersiz olduğunun düşünülmesiyle beraber ortaya çıkan sosyo-psikolojik faktörler, 1980’li yıllardan sonra vergi uyumunu değerlendiren çalışmalara dâhil edilmiştir (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 111). Vergi ödememe durumunda cezalandırılma olasılığının ve denetlenme sıklığının düşük olmasına karşın vergi uyumunun beklenenden yüksek olması, mükelleflerin neden vergi vergi kaçırdıklarından ziyade neden vergi ödedikleri sorusunun cevabını bulmak sosyo-psikolojik faktörlerin varlık sebebini oluşturmaktadır (Torgler vd., 2007: 1). Çalışmada vergi uyumu ve dolayısıyla uyum açığı üzerinde etkili olan sosyo-psikolojik faktörler “vergi ahlakı, vergi bilinci, sosyal normlar ve yolsuzluk algısı” olmak üzere dört kategori altında ele alınmaktadır.

Vergi Ahlakı

Literatürde ilk kez 1960’lı yıllarda Günter Schömlers’in öncülüğündeki Alman Köln Vergi Psikolojisi okulu tarafından ele alınan vergi ahlakı mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini gerçeğe uygun biçimde yerine getirme düzeyi olarak tanımlanmaktadır (Torgler, 2007: 4; Akdoğan, 2019: 173). Vergi kaçakçılığı ya da kayıt dışı ekonomi gibi bir sonuç olmayan vergi ahlakında vergisel sorumlulukları yerine getirmek ahlaki bir görev olarak görülmektedir. Ayrıca mükellefler vergi ödeyerek topluma katkı sağladıklarına inanmaktadırlar (Üyümez, 2017: 11). Bu bağlamda Torgler (2007: 4)’in ifade ettiği üzere vergi ahlakı esasen mükelleflerin vergi ödeme konusunda sahip oldukları içsel motivasyondur.

Yaş, cinsiyet, dindarlık, medeni durum, kamu kurumlarına güven ve demokrasi gibi faktörlerle olan ilişkisi literatürde sıklıkla analiz edilen vergi ahlakı, pek çok sosyal ve kültürel faktörle ilişkilendirilebilmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 2; Rutkauska, 2017: 10). Bu bağlamda, vergi ahlakı “yandaşlık, yolsuzluk, etnik milliyetçilik, sınıfsal ve dinsel ayrışmalar” gibi bir toplumdaki genel yapılanmalardan olumsuz etkilenebilmektedir (Susam, 2015: 298). Her ne kadar vergi ahlakı yavaş değişen bir olgu olsa da mükelleflerin vergi ahlaklarına odaklanmak vergi uyum sürecinde idarenin vergi ahlakını arttırmaya

yönelik uygulamalara yönelmesi ile vergi uyum düzeyinin yükseltilmesinde faydalı olabilmektedir (Lisi, 2015: 28).

Vergi Bilinci

Kamusal hizmetlerin sunulabilmesi için vergi ödemenin önemini bilen bireylerin vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirme konusundaki isteklilik düzeyi vergi bilinci olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2019: 192). Tanımdan hareketle, idarenin hizmet sunması, mükellefin de buna karşılık vergi ödemesi döngüsünde, vergi bilincinin idare-mükellef ilişkisi kapsamında mükellef psikolojisi odaklı bir yaklaşımla ele alındığı görülmektedir. Vergi bilincinin oluşmadığı bir toplumda başta vergi gelirlerinin düşük seviyede olması gibi ekonomik ve sosyal pek çok sorunla karşı karşıya kalınmaktadır (Korlu vd., 2016: 445-446). Harcamalar ve vergiler arasındaki mali bağlantıya bağlı olarak vergi bilincinin artması için mükelleflerin mali sömürüye maruz kaldıklarını düşünmemeleri gerekmektedir. Bu noktada kamusal hizmetlerin yeniden dağıtıcı özelliğinden faydalanarak vergi ödemenin mükellefler üzerinde meydana getirdiği olumsuz baskıyla mücadele edilebilmektedir (Demir, 2009: 212).

Vergi bilinci mükelleflerin yalnızca vergisel sorumluluklarının ve vergilerini ödemeleri gerektiğinin bilincinde oldukları şeklinde düşünülmemelidir. Ödenen vergilerin nerelere harcandığı konusunda bilgi sahibi olma istediği de vergi bilinci kapsamında ele alınmaktadır (Şener, 1997: 8-9). Bu bağlamda, kısaca vergilerin farkında olunması şeklinde ifade edilebilen vergi bilinci, eşitlik ve adalet algısı, ödenen vergilerin kullanıldığı yerlerin bilinmesi, şeffaf ve hesap verilebilir yönetim anlayışı gibi pek çok faktöre bağlı olarak değişmektedir (Dornstein, 1987: 59; Korlu vd., 2016: 445; Ömürberk vd., 2007: 114).

Toplumda vergi bilincinin sağlanmasının bu konuda sağlıklı ve istikrarlı politikaların izlenmesi ile mümkün olacağını belirten Akdoğan (2019: 192), vergi bilincinin toplumun genel eğitim düzeyi, vergileme hakkında verilen eğitimin niteliği, vergi yönetiminin etkinliği, vergi kanunlarının vergi ilkelerine uygunluğu ve vergi idaresiyle kurulan iyi ilişkiler gibi faktörlere bağlı olduğunu vurgulamaktadır.

Sosyal Normlar

Sosyal norm “bir grubun üyeleri tarafından kabul edilen ve kanuni bir güç olmadan sosyal davranışlara yön veren ve/veya bu davranışları kısıtlayan kurallar ile standartlar” olarak tanımlanmaktadır (Bobek vd., 2013: 452). Modern sosyolojinin ortaya çıkışıyla birlikte sosyal normların toplum üzerindeki rolü sistemli şekilde ele alınmıştır. İki farklı disiplin çerçevesinde ele alınan sosyal normal Emile Durkheim’e göre bireylerin toplum içindeki yerini ve rolünü tanzim etmekte iken, Karl Max’a göre ise sosyal hiyerarşiyi pekiştirmektedir. Bu iki görüşün yanı sıra sosyal normlar, onaylanma veya ayıplanma sonucunda bireylerin davranışlarını kısıtlayan bir nevi sosyal kodları ifade etmektedir. Her ne kadar tanımlanması zor olsa bile sosyal normlar, bireysel rasyonaliteden farklı olarak sonuç odaklı değil süreç odaklıdır. Bu yüzden herhangi bir sosyal norm toplumdaki diğer bireylerin de benzer şekilde algıladığı ve buna bağlı olarak onaylayıp onaylamadığı bir davranış modelini temsil etmektedir. Dolayısıyla toplumdaki diğer bireyler eğer sosyal açıdan kabul edilen bir davranış biçimine uygun hareket ederlerse bireyin de aynı doğrultuda davranış sergilemesi beklenmektedir (Alm, 1999: 14-15). Sosyal normlar, sosyal refahın yükseltilmesi, piyasa başarısızlıklarının önlenmesi ya da sosyal maliyetlerin azaltılmasında önemli rol oynamaktadırlar (Alm, 2019: 360).

Sosyal normlar “tanımlayıcı, buyruksal, sübjektif ve kişisel normlar” olmak üzere dört farklı şekilde sınıflandırılabilir. Tanımlayıcı normlar, belirli bir durum karşısında diğer insanların davranışlarının algılanmasıyla ilgilidir. Bireyler yeni veya belirsiz bir durum karşısında başkalarını izleyerek neyin normal olduğu konusunda bilgi edinmektedirler. Buyruksal norm ise belli bir durumda başkalarının ne yapması gerektiğine ilişkin kişisel algılar ve grubun ahlaki kuralları bağlamında tanımlanmaktadır. Sübjektif norm, bireyin kendisi için önemli olan bir durumda ne yapması gerektiğine ilişkin sahip olduğu algı iken, kişisel normlar ise bireyin belli durumda yapması gerektiğine inandığı içselleştirilmiş değerlerden doğan standartlar veya beklentileri ifade etmektedir (Bobek vd., 2013: 453).

Mükelleflerin vergi sisteminin adaleli olup olmadığına yönelik düşünceleri sunulan kamusal hizmetler ya da diğer yükümlülere kıyasla daha fazla vergi ödediklerine bağlı

olarak değişmektedir. Eğer mükelleflerin algısı vergi sisteminin adaletsiz olduğu yönündeyse mükelleflerin bu konudaki memnuniyetsizliği vergi uyumsuzluğuna yol açabilmektedir (Chau ve Leung, 2009: 36). Alm (1999: 26-27) vergi uyumu bağlamında sosyal normların mükelleflerin vergi gelirlerinin harcanması konusunda karar alma sürecine katılımdan, hükümet programlarına yönelik destekten ve hükümetin vergi kanunlarını uygulama taahhüdünden etkilendiğini ifade etmektedir. Örneğin mükellefler arasında devletin vergi kaçakçılığının tespit etmesine rağmen vergi kaçırıcıları cezalandırmadığı algısı olması vergi kaçakçılığını meşru hale getirmektedir. Benzer şekilde, vergi kaçırıcıların cezaya tabi olmaksızın vergi aflarından faydalanarak sadece vergi borcunu ödeme fırsatının olması, afların tekrarlanacağını düşünen dürüst vergi mükelleflerini de vergiye uyumsuz davranmaya yönlendirebilmektedir. Özellikle 1990'lı yıllarla birlikte vergi uyumu üzerinde sosyal normların etkisini belirlemek amacıyla farklı ülkelerde yapılan deneysel çalışmalarda aynı cezalandırma ve denetlenme olasılığına rağmen ülkelerin vergi uyumlarının aynı olmadığı, dolayısıyla vergi uyumu üzerinde sosyal normların etkili olabileceği sonucuna ulaşılmıştır (Üyümez, 2017: 11).

Yolsuzluk Algısı

Vergi gelirlerini belirleyen ve pek çok ülkede vergi tahsilatının düşük olmasına yol açan faktörlerden biri de yolsuzluk algısıdır (Zamudio ve Cama, 2020: 66). Siyasi, ekonomik, kültürel, ahlaki gibi çok yönlü yapısal bir sorun olan yolsuzluk kavramı Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Küresel Programı tarafından “kişisel çıkarlar amacıyla sahip olunan gücün kötüye kullanılması” şeklinde tanımlanmıştır (Koçdemir ve Yılmaz, 2020: 78). Bir formül üzerinden açıklamak gerekirse yolsuzluk; $C=M+D-A-T$ şeklinde ifade edilebilir. Formülde C yolsuzluğu, M mali tekelleşmeyi, D takdir yetkisini, A hesap verebilirliği T ise şeffaflığı ifade etmektedir. Mal ve hizmet sunumunda tekelciliğin ve takdir yetkisinin artması yolsuzluğu artırırken, şeffaflık ve hesap verebilirliğin artması ise yolsuzluğu azaltmaktadır. Dolayısıyla bu matematiksel ilişkiye göre şeffaflık ve hesap verebilirlik ile yolsuzluk arasında ters yönlü bir ilişki söz konusudur (Oral ve Gökbunar, 2017: 91).

Toplumun kuralları nasıl anladığına bağlı olduğu için kültürel bir fenomen olarak kabul gören yolsuzluk ve yolsuzluk algısı, toplumun yanı sıra bireysel ve ahlaki değerlerden de etkilenmektedir. Bu yüzden toplumda bir yolsuzluk türü olan rüşveti vermeyen bireyler olabileceği gibi söz konusu eylemi haklı gördüğü için rüşvete başvurabilecek bireyler de olabilmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin vergi ödeme eğiliminin de yolsuzluk algısına bağlı olması olasıdır (Melgar vd., 2010: 120). Mükelleflerin özellikle ekonomik kriz dönemlerinde yetkililere güvenini azaltan yolsuzlukların boyutunu olduğundan daha fazla algılaması vergi uyumuna yönelik politikaların sekteye uğramasına yol açmaktadır (Torgler ve Schneider, 2007: 10; Durán-Cabré vd., 2019: 208).

Hükümet ve idarenin kaynakların tahsisinde sahip olduğu güçlü takdir yetkisinin yolsuzluğa yol açması durumunda mükellefler, idareyle olan anlaşmazlıkların bir göstergesi olarak vergi kaçırma eğilimine yönelebilmektedirler (Torgler ve Schneider, 2007:8). Sosyal açıdan ele alındığında bir ülkede hukuk ve denetim sisteminin etkin olmamasının yanı sıra kamudaki yapılanmanın güçlü olmaması, hem mükelleflerin hem de idarenin sorumlu olduğu yolsuzluk ve rüşvet eğilimini arttırabilmektedir (Pınar, 2006: 169). Örneğin bir vergi denetçisinin vergi kaçakçılığını görmezden gelip rüşvet alma şeklinde yolsuzluğa bulaşması fayda ve maliyetlerini karşılaştıran mükellef tarafından fayda olarak görülebilmektedir. Bu durumda vergi tutarının vergi kaçırması sebebiyle ödeyeceği vergi ve cezalardan daha düşük olduğunu düşünen mükellefler, gelirin eksik beyan edilmesinden kaynaklanan rantları yozlaşmış denetçilerle bölüşerek bir nevi gizli anlaşma olarak ifade edilen yolsuzluğa bulaşmaktadır (Mawani ve Trivedi, 2021: 1). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, yolsuzluğun en yoğun yaşandığı meslek grupları arasında gümrük ve vergi memurlarının yer aldığı ifade edilmektedir (Demir, 2008: 80). Vergi kaçakçılığını daha karmaşık hale getiren rüşvet biçiminde ortaya çıkan yolsuzlukla mücadele etmede vergi memurlarının disipline edilmesi gibi yolsuzluk karşıtı uygulamalar etkili olabilmektedir (Tunçer, 2002: 115).

Yüksek düzeyde bir yolsuzluk algısı, güvensizlik kültürü oluşturmak gibi durumlar ortaya çıkarması sebebiyle, yolsuzluğun kendisinden daha olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir (Melgar vd., 2010: 120). Vergi uyumu bağlamında yolsuzluğun yoğun

olduğu algısı idarenin meşrutiyetine güvensizlik doğurmakta ve mükelleflerin vergi ödeme istekliğini negatif yönde etkilemektedir (Fortin, 2010: 665). Vergi uyumunun sağlanması için mükelleflerin güveninin kazanılması, bunun için de yolsuzluğun kontrol altına alınması gerekmektedir (Mas'ud vd., 2019: 62-63). Mükelleflerin yolsuzluğun yaygın olduğu algısına sahip olmasıyla beraber idareye duyulan güvenin de düşük olması, vergiye uyumu sağlama arzusunu olumsuz etkilemektedir (Lisi, 2015: 31).

Mükelleflerin yolsuzluk algısına bağlı olarak vergiye uyum sağlamaması, ödedikleri vergilerin kullanımından da etkilenmektedir. Vergi ödemelerinin yolsuzlukla israf edildiğini düşünen mükelleflerin hükümete duydukları güven azalmakta ve vergiye uyum bu durumdan olumsuz etkilenmektedir (Şahin ve Hatırlı, 2016: 266). Kendisinden daha yıkıcı sonuçlar doğuran yüksek düzeyde yolsuzluk algısı, bazı kurumlara karşı bir “güvensizlik kültürü” yaratmakta ve kültürel bir “hediye verme geleneği” ortaya çıkarmaktadır.

Torgler ve Schneider (2007: 10) yolsuzluğun vergi uyumu üzerinde etkilerine ilişkin görüşleri şu şekilde özetlenebilmektedir:

- Yolsuzlukların yaygın olduğu ve ödedikleri vergilerin etkin kullanılmadığı inancına sahip olan mükellefler kendilerini kandırılmış olarak hissetmektedirler.
- Yolsuzlukların yaygın olduğu bir mali yapıda mükelleflerin idareye olan güveni ve iş birliği yapma arzusu azalmaktadır.
- Sistematik olarak yolsuzlukların yapıldığı, kurumsal istikrarsızların mevcut olduğu ve hükümet bütçelerinin şeffaf olmadığı ekonomilerde hüsrana uğrayan mükellefler için vergi ödemek kabul edilmiş sosyal bir norm olmaktan çıkmaktadır.

2.3.3. Yönetmel ve Siyasi Faktörler

Vergi uyumunun değerlendirilmesinde hükümetin yapısı, vergi idaresinin yapısı ve vergi sistemine ilişkin faktörlerin rolü son derece önemlidir (Yalama ve Gümüş, 2013: 85). Çalışmada vergi uyumu ve dolayısıyla uyum açığı üzerinde etkili olan yönetmel ve siyasi

faktörler “demokrasi, adil vergi sistemi, katılımcılık, şeffaflık ve hesap verebilirlik” şeklinde dört faktör altında ele alınmaktadır.

Demokrasi

Bütçenin en önemli unsuru olan vergilerin belirlenmesi, kamusal harcamalara vergilerle kimlerin hangi ölçüde katkıda bulunması gerektiği gibi konuların ele alınmasını içeren ve demokrasiler açısından oldukça önemli bir görevdir (Zenginobuz vd., 2010: 8). Hükümetlerin küreselleşmeyle birlikte hızla değişen sosyal ve teknolojik gelişime nasıl uyum sağlanacağına ilişkin karar alıcı rolü dikkate alındığında mükelleflerin tek amacının ödedikleri vergiler karşılığında mal ve hizmet sunumundan faydalanmanın olmaması gerekmektedir. Özellikle demokratik ilke ve süreçlere bağlı bir yönetim anlayışıyla, karar alma süreçlerine aktif katılımın da hedeflenmesi gerekmektedir (Braithwaite, 2002: 269). Bu noktada, demokrasi vatandaşlara ödedikleri vergilerle finanse edilen kamusal harcamalarına ilişkin hesap sorma hakkı tanıyan bir yönetim biçimi olarak ortaya çıkmaktadır (Zenginobuz vd., 2010: 5). Özellikle doğrudan demokrasi yönetim biçiminde bireylerin tercihlerini ifade edebilmesi ve karar alma sürecine dâhil olması mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak vergi kanunlarını etkilemesini sağlamaktadır (Torgler, 2002a: 51). Ayrıca demokrasiler mükelleflere toplanan vergi gelirlerinin değişik hükümet projelerine tahsis etme olanağı da sunmaktadır (Hofmann vd., 2008: 214). Karar alma süreçlerine katılım derecesine bağlı olarak doğrudan demokrasinin vergi uyumunu olumlu etkileyeceği ifade edilmektedir. Özellikle bütçeleme süreçlerine etkin katılım mükelleflerin vergi sistemine yönelik daha fazla bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Ayrıca mükellefler vergi sistemlerinin uzun vadede doğurduğu sonuçları göz önünde bulundurmaktadırlar. Dolayısıyla vergi gelirleri ve kamu harcamaları hakkında bilgi sahibi olan bireyler, kamusal harcamaları destekledikleri durumda, harcamaları finanse eden vergilerdeki artışları da benimseyeceklerdir (Kirchler vd., 2008: 216).

Demokratik kurullarla kendi gücüne kısıtlamalar getirileceği ve mükelleflerin karar alma sürecinde pay sahibi olacağı önceden taahhüt edildiği doğrudan demokrasilerde mükelleflerin aktif rol oynaması, hükümet ile aralarındaki asimetri bilgi sorununu ortadan kaldırarak esasen idarenin takdir yetkisini sınırlamaktadır (Torgler, 2005: 526; Torgler,

2002a: 51). Dolayısıyla mükelleflerin kamusal malların bileşimine, düzeyine ve finansmanına karar verebildikleri demokrasilerde vergi kaçırma eğiliminin düşük, vergi uyumunun yüksek olması beklenmektedir (Pommerehne ve Frey, 1992: 10). Torgler (2002b: 673) doğrudan demokrasilerde mükelleflerin vergi ahlakının yüksek olduğu ve bu yüzden mükelleflerin topluma karşı daha çok sorumlu hissedebileceklerini ifade etmektedir. Demokrasi psikolojik vergi sözleşmesinin uygulanabilirliğine imkân tanıyarak vergi uyumunu etkilemektedir (Feld ve Frey, 2007: 107). Mükellefin vergi sözleşmesi kapsamında vergi kanunları ve vergi oranları hakkında müzakere edebilmesi vatandaşlık erdemini geliştireceğinden, mali konularda oy kullanma imkânının vergi ahlakını olumlu etkileyeceği düşünülmektedir (Torgler, 2005: 526).

Adil Vergi Sistemi

Vergi sisteminin tarihsel gelişim sürecinde en fazla üzerinde durulan hususlardan biri, vergi yüklerinin toplum bireyleri arasında adil olacak şekilde dağıtılması olarak ifade edilen adil vergi sistemlerinin oluşturulmasıdır (Yereli ve Ata, 2011: 22). Due (1967: 113) toplumdaki mevcut fikir birliğine göre en adil olduğu kabul edilen reel gelir bölüşümün ölçülerine uygun olan vergi sistemini adil vergi sistemi olarak nitelendirmektedir. Bu bağlamda Taşkın (2010: 74) adil vergi sistemini, vergi yükünün toplum tarafından kabul edilebilir şekilde dağıtılmasının temel amaç olmasının yanı sıra vergi yükünü reel gelir bölüşüm ölçülerine uyacak şekilde dağıtmak olarak ifade etmektedir. Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları adalet algılarına bağlı olduğundan vergileme karşısındaki dirençlerinin azaltılarak vergi uyumunun artırılması için adil bir vergi sisteminin inşa edilmesi gerekmektedir (Porcano, 1984: 620; Aydın, 2021: 511).

Bir ülkede adil olmayan ya da mükellefler tarafından adil olmadığına inanılan vergi sisteminin vergilemeden beklenen amaçlara ulaşabilmesi ve başarılı olabilmesi olası görünmemektedir (Yereli ve Ata, 2011: 24). Vergi sistemlerinin başarılı sayılabilmesi için vergi yükünün mükellefler arasında adil ve dengeli dağıtılmasının esas olduğunu vurgulayan Demir ve Gülten (2013: 269) mükelleflerin vergi sisteminin adil olup olmadığına yönelik algılarının “kayıt dışı ekonominin boyutları, diğer mükelleflerin vergileme karşısındaki durumları, cezaların caydırıcı etkisi, vergi bilinci ve ahlakı, kamusal

hizmetlerin kendi tercihlerini yansıtması” gibi pek çok faktörden etkilendiğini belirtmektedirler.

Esasen adil bir vergi sisteminin nasıl oluşturulacağı tartışmalı olmakla beraber fikir birliğine varılan şey, vergi sisteminin adil olması için vergilemede faydalanma ve ödeme gücü yaklaşımlarının bir araç olarak kullanılabilmesidir (Aydın, 2021: 514). Sosyo-ekonomik yaklaşıma göre adil bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için öncelikle vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılımının sağlanması ve vergilemede ödeme gücünün dikkate alınması gerekmektedir (Ay ve Haydanlı, 2017: 138-139; Siverekli Demircan, 2003: 114). Ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan artan oranlı vergileme, ayırma ilkesi ve en az geçim indirimi yöntemleri sayesinde mükelleflerin vergilemeye karşı potansiyel tepkileri azaltılabilecektir. Doğal olarak ödeme gücü kapsamında kendisine vergilemede adil muamele yapıldığına inanan ve vergi yükünün eşit dağıtıldığını düşünen mükelleflerin ülkedeki vergi sistemine daha ılımlı yaklaşması beklenmektedir (Aydın, 2021: 512-515).

Adil vergi sistemine ulaşmada kullanılacak diğer bir araç ise vergileri kamu harcamalarının bir bedeli ya da fiyatı olarak değerlendiren vergilendirmede faydalanma yaklaşımıdır (Turhan, 1998: 211). Mükelleflerin ödedikleri vergiler ile sunulan hizmetler arasında karşılıklı bağ kuran bu yaklaşımın arka planında kamusal mal ve hizmetlere yönelik kararları mükelleflerin vereceği mantığı yatmaktadır (Bazart ve Pickhardt, 2009: 5; Kargı, 2011: 102). Faydalanma yaklaşımında bireylerin kamusal hizmetlerden faydalanma derecesine bağlı olarak vergi ödeyecekleri ifade edilmektedir. Vergi yükünün piyasa kuralları doğrultusunda dağıtıldığı ancak vergilendirmede adaletin bireylerin sunulan mal ve hizmetlerden sağlanan fayda karşılığında ödeyecekleri vergilerle karşılanmasıyla sağlanacağı ifade edilmektedir. Bireylerin kendi faydalandıkları hizmetlerin bedelini başkalarına ödetmeleri durumunda ise adaletten uzaklaşılacaktır (Yereli ve Ata, 2011: 25).

Mükelleflerin adil olmadıklarını düşündükleri bir vergi sisteminde vergi ödeme eğilimlerinin düşük olması beklenirken, adil olduğuna inanılan bir vergi sisteminde ise vergi ödeme eğiliminin daha yüksek olması beklenmektedir. Bir vergi sisteminin etkin olması aynı zamanda adil olduğu anlamına gelmemektedir. Örneğin vergilemede artan

oranlılığın uygulandığı bir vergi sisteminde, farklı durumda olan mükelleflerin farklı vergi oranlarına tabi olması dikey eşitsizliği azaltmaktadır. Ancak bu durum, üretime yönelik işgücü ve sermaye kullanımı isteğini olumsuz etkileyerek, mükelleflerin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma eğilimini arttırabilmektedir. Bu bağlamda vergi sistemi adil olmasına karşın etkin değildir (Aydın, 2021: 513).

Katılımcılık

Bireylerin siyasi karar alma mekanizmasına ve yönetim sürecine temsili ya da doğrudan dâhil olarak kendileriyle ilgili kararlara ilişkin söz hakkı olması ve alınacak kararları kontrol edebilmesi katılımcılık kavramı kapsamında ele alınmaktadır (Ergen, 2012: 320; Devas ve Grant, 2003: 320). Değişen yönetim anlayışı doğrultusunda yönetim olgusunun ana unsurlarından birini oluşturan katılımcılık vatandaşlar ile devlet arasındaki ilişkinin güçlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Katılımcılık “bilgilendirme, danışma ve aktif katılım” olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır. Bilgilendirme aşamasında bireylere nelerin yapılmasının planlandığı aktarılmakta, danışma aşamasında toplantı, açık oturum, anket gibi birtakım yollarla herhangi bir konu hakkında halkın görüşleri alınmakta, aktif katılım aşamasında ise bireyler politika oluşturulması sürecine doğrudan katılmaktadırlar (Ergen, 2012: 320).

Mükelleflerin vergi uyumlarını etkileyen faktörlerden bir diğeri, katılımcılık olgusudur. Özellikle aktif katılımcılık anlayışıyla karar alınıp kurallar konulması, bireylerin kurallara uyma ve bu kurallar çerçevesinde hareket ederek iş birliği yapma arzusunu olumlu etkilemektedir (Torgler ve Schaltegger, 2005: 409). Katılımcılık olgusunun özellikle bütçeleme sürecinde etkin rol oynayan mükelleflerin vergi sistemine ilişkin daha fazla bilgi edinmesine katkı sağlaması beklenmektedir. Bilgi sahibi olan mükelleflerin ise kamusal harcamaları haklı gördüğünde, harcamaları finanse etmek için vergideki artışları da haklı görmesi olasıdır (Kirchler vd., 2008: 217). Sunulan kamusal hizmetlerin mükelleflerin tercihleriyle uyumlu olması yani diğeri bir ifadeyle mükelleflerin taleplerini karşılayacak şekilde ve miktarda sunulması ayrıca sunulan hizmetlerin mükelleflerin faydalanabileceği hizmetler olması vergiye uyum sağlanmasını daha olası hale getirmektedir (Şenyüz, 1995: 41; Çataloluk, 2008: 220).

Katılımın sağlanamadığı durumda ise bireylerin sistemden memnun olmaması mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını olumsuz etkileyerek vergi uyumunu azaltabilmektedir (Torgler ve Schaltegger, 2005: 409). Örneğin, mükelleflerin karar alma sürecinde yer alarak ödedikleri vergilerin nasıl harcanacağına ilişkin söz sahibi olma imkânı vergiye uyum sağlamalarını kolaylaştıracaktır (Ergen, 2012: 319). Korlu vd.,(2016: 451)'in de ifade ettiği üzere mükelleflerin karar alma sürecine aktif şekilde katıldıklarını düşünmelerinin vergi kaçırma eğilimini azaltacağı sonucuna ulaşan pek çok çalışma vardır.

Siyasi karar alma sürecine doğrudan katılım vergiye uyumun sağlanmasının bir ön koşulu olarak görülmektedir (Touchton vd., 2019: 4). Dolayısıyla katılımcılık bağlamında vergi uyumunu etkileyen diğer bir husus, oy verme mekanizmasıyla vergi sisteminin tasarlanma sürecine katılmanın sosyal normları ve vergi ahlakını etkilemesidir. Toplanan vergi gelirlerinin tahsis edilmesinde mükelleflere danışılması, prosedürel adaletin gerçekleştiğine yönelik algıları yükseltebilmektedir. Adaletin sağlandığına yönelik algının, hükümete duyulan güveni arttırması ve bunun sonucunda vergi uyumunu iyileştirmesi beklenmektedir (Casal vd., 2016: 142-143). Bu nedenle, bireyler mali kuralların geliştirilmesine ne kadar çok dâhil olurlarsa, prosedür adaleti algıları o kadar yüksek olmaktadır.

Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik

Demokratik ülkelerde gizliliğin istisna açıklığının ise esas olması, vergi gelirleri ile karşılanan kamusal hizmetler hakkında bilgi sahibi olmasını gerektirmektedir. Bu bireylerin sahip olduğu bir demokratik hak olmanın yanında bir vatandaşlık görevi olarak da görülmelidir. Raga ve Taylor (2005: 22) toplum odaklı kamusal mal ve hizmet sunumu için şeffaf ve hesap verebilir bir hükümetin gerekli olduğunu ifade etmektedir. İyi yönetişimin iki önemli unsuru olan şeffaflık ve hesap verebilirlik mükelleflerin vergi ödeme eğilimini etkileyen faktörlerdendir (Adeyeye ve Otusanya, 2015: 277). Şeffaflık, mükelleflerin vergi idaresinin görevlerini kendinden beklenen şekilde yerine getirdiğine dair güven ve inancın oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Mükellef açısından şeffaflık ve hesap verilebilirlik vergisel yükümlülerin yerine getirilmesi için gerekli bilgilerin mevcudiyeti, bu bilgilere kolay erişebilmek ve vergi idaresinin gerçekleştirmiş olduğu eylemler ile politikaları açıklaması anlamına gelmektedir (Mangoting vd., 2019: 105). Bireylere kamusal kaynakların hangi amaçlar doğrultusunda kullanıldığına yönelik gerekli bilgileri temin eden ve hesap verilebilirliğin bir ön koşulu olarak kabul edilen şeffaflık mekanizmasının devlete duyulan güveni artırması beklenmektedir (Kalkan ve Alparslan, 2009: 27; Engin, 2022: 446). Şeffaflık, kamusal kaynakların nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullanıldığını gösteren ve bu kullanımın sonuçları konusunda vatandaşlara gerekli bilgileri sağlayan bir mekanizmadır. Şeffaflığın en önemli sonuçlarından biri, kamu yönetimine ve devlete duyulan güvenin artmasıdır (Kalkan ve Alparslan, 2009: 27). Kiow vd., (2017: 29) de bu görüşü destekleyerek kamusal faaliyetlerin etkinliğinin bir güvencesi olarak nitelendirilebilen şeffaflığın, bireylerin yerel aktörler başta olmak üzere kamu kurumlarına yönelik güvenini arttırdığını vurgulamıştır. Dolayısıyla şeffaf ve hesap verilebilirlik konusunda hassasiyet gösteren bir vergi idaresinin varlığı mükelleflerin idareye olan güvenini artırarak vergiye uyum sağlamalarını kolaylaştırmaktadır (Cenikli ve Şahin, 2013: 38). Şeffaf bir vergi sistemi karşısında mükelleflerin idareye olan güveninin ve vergi etiğinin sağlanmasının vergi uyumunu olumlu etkilemesi beklenmektedir (Mangoting vd., 2019: 104). Bu bağlamda, örneğin Türkiye’de “ Vergi Daireleri Otomasyon Projesi” çerçevesinde, çeşitli bilgi kanalları vasıtasıyla şeffaflığın sağlanıp mükelleflere yönelik bilgilendirici hizmetler sunulmasının vergi uyumunun sağlanmasında faydalı olacağı düşünülmüştür (Cenikli ve Şahin, 2013: 49). Holtzman (2007)’a göre vergi borcunu hesaplamamanın kolay olduğu, vergi düzenlemelerinin rahat anlaşıldığı ayrıca mükelleflerin hakları ile yükümlülükleri hakkında kolay bilgi sahibi olması açısından şeffaflık, basit bir vergi sisteminde karşılık bulmaktadır. Karmaşık bir vergi sisteminde şeffaflık eksikliği sebebiyle idare ve mükellef arasındaki bilgi asimetrisi belirsizlik dolayısıyla vergi uyumsuzluğuna yol açmaktadır.

Vergi uyumunda şeffaflık, mükelleflerin vergi yükümlülüğünü yerine getirme kolaylığı ile de ilişkilidir. Bu, ödenecek vergiyi hesaplama, vergi düzenlemelerini ve mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini anlama kolaylığını içermektedir (Mangoting vd., 2019: 106). Vergi bağlamında, hesap verebilirlik genellikle ödenmesi gereken vergilerden nihai olarak hangi tarafın sorumlu tutulduğuyla ilgilidir (Sanders vd., 2008: 5). Özetle

şeffaflık ve hesap verebilirlik bağlamında karar alma süreçlerine katılan, sunulan kamusal hizmetlerin kendi tercihleriyle uyumlu olduğunu ve vergi gelirlerinin etkin kullanıldığını düşünen mükelleflerin vergiye uyum gösterme olasılığı daha yüksektir (Touchton vd., 2019: 4).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMSUZLUĞUNUN GÖSTERGESİ OLARAK VERGİ AÇIĞI

Kamu maliyesi açısından son yıllarda önemi gittikçe artan ve vergi idareleri tarafından mücadele edilen temel sorunlardan biri vergi açığı bir diğer ifadeyle vergi boşluğu kavramıdır. Bu mücadelenin nihai amacını idarelerin maliyetlerini en aza indirerek vergi açığını azaltma gayreti oluşturmaktadır. Bütün ekonomiler için önem taşıyan vergi açığı kavramı, gerek idarelerin vergileri etkin biçimde tahsil etmede gerekse de yükümlülerin vergiye gönüllü uyum sağlama düzeyini yansıtmada bir gösterge olarak kabul edilmektedir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 2; Çağdaş vd., 2020: 283). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamaları, uyum açığının oluşmaması ve vergi gelirlerinden kamusal hizmetlere ayrılacak yapın yükseltilmesinde önemli rol oynamaktadır (Şentürk, 2014: 133).

Vergi açığının boyutu aslında vergi uyumunun düzeyine ilişkin bir tahmin niteliğindedir. Vergi açığını tahmin etmek bileşenleri hakkında bilgi sahip olmak vergi idarelerinin ve politika yapıcılarının vergi uyumunu arttırmaya yönelik önlemler almasına olanak sağlamaktadır. Vergi açığının neden kaynaklandığının bilinmemesi yanlış politikalar izlenmesine yol açabilir. Bu bağlamda vergi açığını azaltmasında öncelikli olarak vergi açığı ve daha özelde vergi uyum açığının tahmin edilmesi ve açığın nereden kaynaklandığını doğru bir şekilde anlaşılması elzemdir (Larsen, 2017: 419-421). Her ne kadar vergi açığına ilişkin hesaplanan miktarlar tahmini olsa da açık miktarının hiç hesaplanmaması bir yandan mükellefler üzerindeki caydırıcı etkinin ortadan kalkmasına diğer yandan ise vergi idarelerinin performansının gözlenmesine engel olmaktadır. Bu yüzden gerek ülkelerin kamu kurumları gerekse bireysel araştırmacıların yaptıkları çalışmalar sonucunda vergi açığının tahmin edilmesi, açığın uyum ve politika açığı şeklinde ayrıştırılmaya çalışılması izlenecek politikaların belirlenmesine önemli katkılar sunabilecektir (Canıkalp vd., 2016: 25)

Çalışmanın bu bölümünde vergi açığı kavramı, açığın bileşenleri, açığın azaltılmasının önemi, açıkla mücadelede idarenin benimseyebileceği yaklaşımlar ve hesaplama yöntemleri ele alınacaktır.

3.1. Vergi Açığı Kavramı

Uzmanlar ve politika yapıcılar tarafından sürekli dile getirilen vergi açığı kavramı en basit şekliyle vergi idaresi tarafından toplanması gereken maksimum vergi geliri ile fiili olarak toplanan vergi geliri arasındaki fark olarak ifade edilmektedir (Mazur ve Plumley, 2007: 569; HMRC, 2020: 3). McManus ve Warren (2006: 61) de vergi açığını Birleşik Krallık Gelir İdaresi (HMRC) tanımına benzer şekilde vergi mevzuatı uyarınca teoride ödenmesi gereken vergi borcu ile tahsil edilen fiili gelir arasındaki fark olarak tanımlamaktadır. Bu iki geleneksel tanıma benzer şekilde Danquah ve Assibey (2018: 993) de vergi açığını, vergi kanunlarının hatasız uygulanması durumunda tahsil edilebilecek potansiyel vergi geliri ile fiili vergi tahsilatı arasındaki fark olarak belirtmektedir. Vergi açığını ifade etmede yaygın olarak kullanılan bu tanımlara bakıldığında dikkat çeken husus, söz konusu tanımların vergi mükelleflerinin davranışsal tepkilerini içermemesidir. Ancak Harremi (2014: 365)'ye göre geleneksel terimlerle yapılan bu tanımlar, mükellef davranışlarına yönelik olmadığı, diğer bir ifadeyle vergi açığı tanımına mükelleflerin davranışsal tepkilerini dâhil etmede başarısız oldukları için kusurludur. Dolayısıyla bu tanımların vergi açığını ifade etmede tam anlamıyla yeterli olmadığı söylenebilir (Raczkowski, 2015: 59).

Literatürde yaygın olarak yer alan bu tanımların yanı sıra birçok mali uzman ve akademisyen tarafından yapılan farklı vergi açığı tanımlarının da olduğu görülmektedir. Vergi açığına ilişkin yapılan söz konusu tanımların bir kısmı kayıt dışı ekonomiye, bir kısmı gizli gelir kavramına bir kısmı ise vergi kaçakçılığına dayandırılmaktadır. Örneğin Giles (1997) vergi açığı tanımını kayıt dışı ekonomi ve gizli gelir kavramına dayandırmıştır. Burada gizli gelir kavramı, vergi mükellefleri tarafından elde edilen ancak vergi idarelerine bildirilmeyen ve resmi kayıtlarda yer almayan geliri ifade etmektedir. Bu durumda vergi açığı gizli gelir miktarının uygun bir vergi oranı ile çarpılması ile bulunmaktadır. Buradaki uygun vergi oranı ifadesi belirli bir vergi mükellefi ve gelir düzeyi için yeterli olan oranı nitelendirmektedir. Ancak bu yaklaşım gizli gelirin bileşenlerinin ve uygun vergi oranının ne olduğu şeklinde birtakım kavramsal ve metodolojik sorunları ortaya çıkarmaktadır (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 3).

Yukarıda ifade edilen ve yaygın olarak kullanılan vergi açığı tanımları, vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki davranışsal tepkilerini içermemektedir. Vergi mükelleflerinin davranışsal tepkilerini dâhil etmekte başarısız olan bu tanımların yanı sıra mükelleflerin davranışlarını ya da vergiye uyum gösterip göstermediklerini dikkate alan tanımlar da bulunmaktadır. Bu çalışmada, özellikle mükelleflerin vergiye uyum göstermemeleri sebebiyle ortaya çıkan vergi açığı kavramına odaklanılmış olup tanımlarda da bu konu araştırılmıştır.

Mükelleflerin vergiye olan uyumlarını dikkate alarak yapılan tanımlardan biri OECD'ye aittir. OECD'ye göre vergi açığı, bir mali yıl içinde karşılaşılan her türlü uyumsuzluk nedeniyle tahsil edilemeyen vergi miktarıdır (OECD, 2008: 11). OECD'nin tanımına paralel olarak Alm ve Borders (2014: 61) mükellef davranışlarını göz önünde bulundurarak vergi açığını, fiilen toplanan vergi gelirleri ile vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına tamamen uymaları halinde tahsil edilmesi gereken vergi geliri arasındaki fark olarak tanımlamaktadır. Benzer şekilde, Villios (2012: 1) da mükelleflerin vergiye tabi işlemlerini ve faaliyetlerini doğru bir şekilde bildirmeleri durumundaki vergi miktarı ile uygulamada bildirilen vergi miktarı arasındaki farkı vergi açığı olarak ifade etmektedir. Holmgren (2013: 1)'e göre ise vergi açığı, herhangi bir yıldaki gerçek vergi yükümlülüğü ile gönüllü ve zamanında ödenen vergi miktarı arasındaki farktır. Gemmell ve Hasseldine (2012: 2) ise vergi açığını belli bir dönemde tahsil edilen vergi gelirleri ile vergi kaçakçılığının olmadığı veya vergilerin geç ödenmediği takdirde yani vadesinde ödendiğinde tahsil edilmesi beklenen vergi geliri arasındaki fark olarak ifade etmektedir. Gemmell ve Hasseldine bu tanımda toplanması gereken ancak toplanamayan vergi gelirinin kaçakçılıktan ya da vergilerin geç ödenmesinden kaynaklandığını ifade etmektedirler.

Vergi açığı kavramı, vergi gayreti ve vergi kapasitesi kavramlarıyla ilişkili olmasına karşın bu iki kavramdan farklıdır. Vergi kapasitesi bir ülkedeki ekonomik, sosyal, kurumsal ve yapısal özellikler dikkate alındığında toplanabilecek vergi geliri şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi açığı ise vergi kapasitesi ile fiili vergi geliri arasındaki farktır. Fiili vergi gelirinin vergi kapasitesine oranlanması ise vergi gayretini göstermektedir (Castro ve Camarillo, 2014: 51).

Vergi açığı kavramına ilişkin tanımlar göz önünde bulundurulduğunda ortak noktalarının ya da odaklanılan temel durumun vergi açığının, mükelleflerin vergi uyumsuzluğu nedeniyle kaybedilen vergi hasılatı üzerine olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, vergi uyumunun vergi açığı üzerindeki etkisi son derece önemlidir ve vergi açığının azaltılması için esasen vergi uyumunun artırılması gerekmektedir. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere özünde vergi açığı çeşitli nedenlere bağlı olarak ödenmeyen ya da ödenemeyen vergilerden kaynaklanmaktadır. Vergi açığı kavramını brüt ve net vergi açığı olarak ele almak mümkündür.

3.1.1. Brüt Vergi Açığı

Herhangi bir mali yılda kanunların öngördüğü toplam vergi yükümlülüğüne karşın mükellef tarafından ilgili yılda gönüllü olarak ve zamanında ödenmeyen vergi miktarı brüt vergi açığıdır (Plumley, 2020: 19). Avustralya, İsveç, Birleşik Krallık ve ABD gibi ülkelerdeki gelir idareleri de brüt vergi açığını bu şekilde kabul etmektedir (OECD, 2008: 15). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermemeleriyle doğrudan ilişkili olan, bireylerin ve kurumların yasal olarak elde ettiği ancak ödemediği gelirden oluşan bu vergi açığı, bazı bireylerin ve kurumların vergi kesintisi, vergi indirimi ve vergi muafiyetine çok sık başvurması ya da vergi beyannamelerinde matematiksel hatalar yapması sebebiyle gelirini daha az beyan etmelerinden kaynaklanabilmektedir (Durán-Cabré vd., 2019: 209; Kenadjilan, 1992: 23).

Ödenen vergi borcu ile gerçek vergi borcu yani ödenmesi gereken vergi borcu arasındaki farkı ifade eden brüt vergi açığı beyanda bulunmama (beyanname vermeme açığı - nonfiling), borçlu olunan verginin eksik bildirilmesi (eksik beyan edilmesi - underreporting) ve eksik ödenmesi (underpayment) şeklinde üç unsurdan meydana gelmektedir (U.S. Department of the Treasury, 2006: 5; IRS, 2019: 2).

Beyanda bulunmama nedeniyle ortaya çıkan vergi açığı, yasal olarak vergi beyanname vermesi zorunluluğu olan ancak zamanında beyanda bulunmayan ya da vade tarihinden sonra beyanda bulunulması nedeniyle vergi mükellefleri tarafından zamanında

ödenmeyen vergilerin yol açtığı açıktır (Mazur ve Plumley, 2007: 570; Toder, 2007a: 1). Burada beyan edilmeyen gelir, kayıt dışı ekonomide elde edilen gelire tekabül etmemektedir. Bu durumun nedeni beyan edilmeyen gelirin yasal faaliyetleri, kayıt dışı ekonomideki gelirin ise yasal faaliyetlerin yanı sıra yasa dışı faaliyetleri de kapsamasıdır. Esasen yasal olmayan faaliyetlerden elde edilen gelirin vergiye tabi tutulmasına karşın hesaplanıp vergilendirilmesi oldukça zordur (Kenadjilan, 1992: 23).

Eksik beyandan kaynaklanan vergi açığı, mükelleflerin beyannamelerini zamanında vermelerine rağmen borçlu oldukları vergi miktarını eksik beyan etmelerinden kaynaklanan vergi miktarıdır (Rubin, 2011: 109). Eksik beyanda bulunma gelirin olması gerekenden daha düşük ya da vergi indirimleri, istisna, muafiyet ve kredilerinin olması gerekenden fazla bildirilmesini içermektedir (Warren ve Mcmanus, 2007: 201). Eksik ödemedi kaynaklanan vergi açığı ise beyannamelerini zamanında veren ancak beyan edilen vergilerini zamanında ödemeyen vergi mükelleflerinin borçlu olduğu gelir kaybıdır (Mazur ve Plumley, 2007: 570 ;Warren ve Mcmanus, 2007: 201).

Vergi türlerine göre ayrı ayrı ele alınabilen brüt vergi açığının bileşenlerine bakıldığında, vergi açığının büyük kısmının genellikle eksik beyandan kaynaklandığı görülmektedir (Alm ve Borders, 2014: 62). Örneğin, IRS tarafından 2011-2013 yıllarına ilişkin 441 milyar dolarlık brüt vergi açığı tahmininin 352 milyar dolar gibi büyük bir kısmının yükümlülerin eksik beyanda bulunmasından kaynaklandığı ve bu durumun brüt vergi açığının yaklaşık %80' inini oluşturduğu görülmektedir. Beyanda bulunmama nedeniyle ortaya çıkan vergi açığı ise nispeten daha düşüktür (IRS, 2019: 8).

3.1.2. Net Vergi Açığı

Vergi idareleri, gönüllü olarak zamanında ödenmeyen vergi borcunun bir kısmını uyguladıkları denetimler gibi her türlü icra faaliyetleri sonucunda mükelleflerden tahsil edebilmektedirler. Ayrıca mükellefler herhangi bir zorlama olmaksızın, vergi borçlarını vade tarihinden sonra kendi istekleriyle de ödeyebilmektedirler (Durán-Cabré vd., 2019: 209-210). Bu durumdan hareketle net vergi açığı, brüt vergi açığından, gönüllü olarak geç

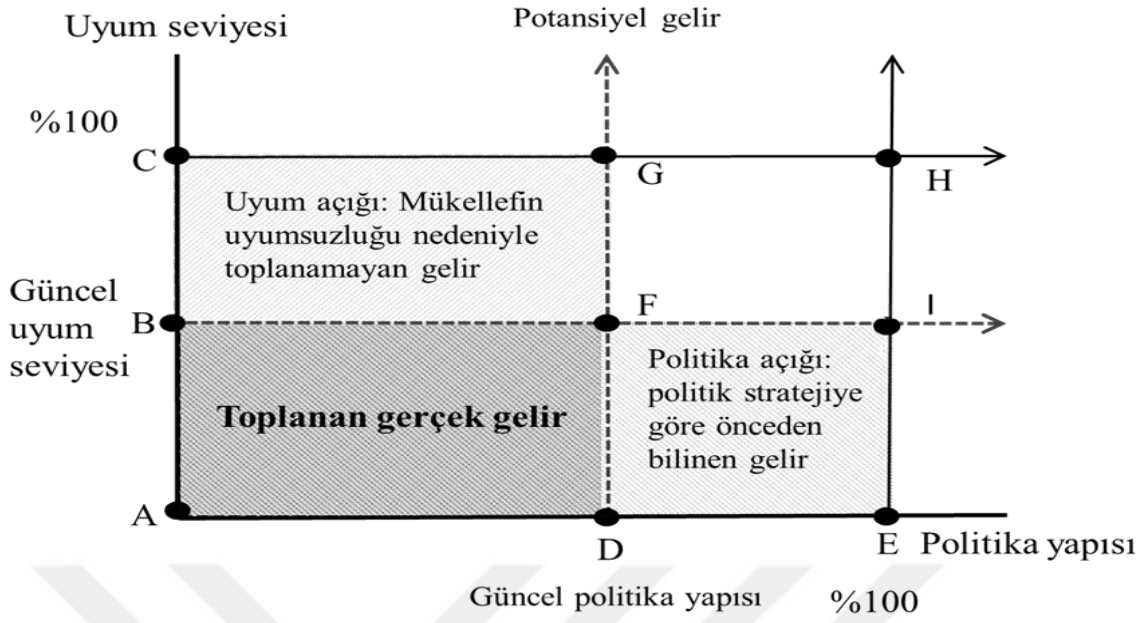
ödenen ya da icra faaliyeti sonucunda tahsil edilen vergi gelirlerinin düşülmesi sonucunda bulunan açık şeklinde tanımlanabilmektedir (Bickley, 2012: 1). Basit bir ifadeyle net vergi açığı, brüt vergi açığının ödenmeyen kısmıdır (IRS, 2019: 1). Ancak burada bir yılda icra sonucunda elde edilen gelirin tam olarak brüt vergi açığı ile net vergi açığı arasındaki farka karşılık gelmediğini söylemek gerekmektedir. Çünkü ilgili yılda tahsil edilen icra geliri birkaç takvim yılından kaynaklı olan vergiye bağlı olarak tahsil edilen miktarı temsil etmektedir (Toder, 2007b: 3).

Politikacılar genellikle brüt vergi açığından ziyade net vergi açığıyla ilgilenmektedirler. Bunun nedeni, net vergi açığının vergi uyumunu arttırmaya yönelik çabaların etkinliğinin bir göstergesi olarak kabul edilmesidir (Alm ve Borders, 2014: 62). Brüt vergi açığı gönüllü uyumun bir ölçüsü olarak kabul edilmesine karşın brüt vergi açığı miktarından daha düşük olması gereken net vergi açığı esasen vergi idarelerinin performanslarının bir göstergesi olarak görülmektedir (Durán-Cabré vd., 2019: 210; Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 15).

3.2. Vergi Açığının Bileşenleri

Uluslararası Para Fonu (IMF)' nun RA-GAP Revenue Administration Gap Analysis Program kapsamında yaptığı geniş kapsamlı tanıma göre vergi açığı, temel ekonomik faaliyetlerden sağlanacak potansiyel gelir ile fiili gelir arasındaki farktır. Bu tanımdan hareketle Şekil 7'de de gösterildiği üzere vergi açığının politika açığı ve uyum açığı olmak üzere iki bileşeni bulunmaktadır (Ueda, 2018: 7).

Politika açığı uygulanan politikalardan kaynaklı olarak vergi gelirlerinin azalması sonucunda ortaya çıkarken, vergi kaçakçılığına eş değer olduğu da söylenebilen uyum açığı ise vergi yapısı ve vergi politikaları da göz önüne alındığında vergi mükelleflerinin vergiye uyum göstermemeleri sonucunda meydana gelmektedir (Toro vd., 2013: 11).



Şekil 7. Vergi açığı bileşenlerinin gösterimi

Kaynak: (Toro vd., 2013: 50)

Şekilde AEHC dikdörtgeni ile ifade edilen alan %100 uyum varsayımı altında tahsil edilebilecek potansiyel vergi gelirini göstermektedir. DFIE dikdörtgeni ile ifade edilen alan politika açığını, BCGF ile ifade edilen alan ise uyum açığını göstermektedir. Uyum ve politika açığı göz önünde bulundurulduğunda fiili olarak toplanan gelir ADFB alanı ile sınırlı kalmaktadır.

3.2.1. Politika Açığı

Yasa koyucular ve hükümetler tarafından uygulanan vergi politikaları mevcut gelirler üzerinde azaltıcı etki meydana getirebilmektedir (Murphy ve Petersen, 2018: 7). Vergi açığının bileşenlerinden biri olan politika açığı da hükümetlerin kendi istekleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri müdahaleler sonucunda ortaya çıkmakta ve hükümetler esasen toplayabilecekleri vergi miktarından izledikleri politikalar nedeniyle vazgeçmektedirler (Çağdaş vd., 2020: 287). Politika açığı izlenen vergi politikalarının sonucunda vazgeçilen gelir miktarı hakkında bilgi vermektedir (Warren, 2019: 538). Bu bağlamda politika açığı vergi indirimleri, kesintiler, istisna veya muafiyet gibi politikaların izlenmemesi durumunda toplanacak vergi miktarı ile söz konusu politikaların izlenmesi

sonucunda fiili olarak elde edilen vergi miktarı arasındaki fark şeklinde tanımlanabilmektedir (Jansen vd., 2020: 2).

Genel vergilendirme kurallarından sapmalar meydana getiren bu politika tercihleri vergi harcamalarını oluşturmaktadır (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 15). Ancak politika açığının kapsamı vergi harcamalarından daha geniştir ve sübvansiyonlar, vergi teşvikleri, vergi afları, vergi tatili gibi uygulamalar da politika açığına yol açmaktadır (Warren, 2019: 539; Çağdaş vd., 2020: 287). Bir ülkede politika açığı ne kadar büyükse aslında vergi kanunlarının da bir o kadar karmaşık olduğu ve vergi mevzuatındaki hükümlerin esnetilmeye uygun olduğu da söylenebilmektedir (Durán-Cabré vd., 2019: 210). Kötü tasarlanmış bir vergi politikası süreci mevcut uyum açığından daha büyük bir politika açığına yol açabilmektedir (Hutton, 2017: 24). Politika açığının vergi politikası reformlarıyla azaltılabileceği bu yüzden uyum boşluğunun da önemli bir tamamlayıcısı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, gerek her ülkenin ulusal vergi idaresi gerekse istatistik kurumları tarafından daha fazla ilgiyi hakettiği söylenebilmektedir (Warren, 2019: 557; Murphy, 2019: 6).

Vergi Harcaması

İlk defa ABD’de 1974 yılı Bütçe Kanunu’nda tanımlanan vergi harcaması kavramının ifade ettiği anlam ve hangi uygulamaların vergi harcaması kapsamında değerlendirileceği doğası gereği tanımı kanunlaştıran ülkeye göre farklılık göstermektedir (Weinberg, 1987: 251; Saraç, 2010: 264). En yaygın şekliyle vergi harcamaları, hükümetlerin belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak maksadıyla sıklıkla kullandığı, gelir kaybına sebep olan, standart ve genel kabul görmüş vergi yapısından ayrılan uygulamalar olarak tanımlanmaktadır (Bratic, 2006: 113; Giray, 2002: 27). Üzerinde uzlaşılan bu tanıma göre vergi harcaması, vergi sisteminden sapma olarak ifade edilse de standart vergi uygulamasının ne olduğu ya da sistem kapsamında hangi parametrelerin, verilerin sapma olarak kabul göreceği açık değildir (Batrel, 2013: 15). Uygulamada vergi harcamaları vergi muafiyet ve istisnası, vergi kredisi, oran indirimi, indirim ve vergi erteleme gibi pek çok şekilde gerçekleşmektedir (Kraan, 2004: 130).

İzlenen politikalar sonucunda vergilendirme kapsamında olmasına karşın vergi matrahına dâhil edilmeyerek hükümetlerce vergi alınmaması kararlaştırılan tutarları temsil eden vergi harcamalarının, vergi kanunlarını hazırlama yetkisine sahip olan siyasi otoriteye bağlı olarak kendiliğinden oluştuğu göz önünde bulundurulduğunda politika açığına yol açan başlıca unsur olduğu vurgulanmalıdır. Vergi harcamalarının arttığı bir ülkede, vergi gelirleri olumsuz yönde etkilenebilmektedir (Fuest ve Riedel, 2009: 46). Vergi harcaması sebebiyle vazgeçilen vergi geliri hakkında değerlendirme yapılabilmesi için ülkelerin “Vergi Harcama Raporları” yayımlamaları son derece önemli olmasının yanı sıra elzemdir. Redonda ve Neubig (2018) Tablo 1’de yer aldığı üzere OECD ülkelerini 2008 ve 2018 yılları arasında vergi harcama raporu yayımlama durumuna göre 3 gruba ayırmıştır. 1. grupta yer alan 8 ülke ilgili dönemde vergi harcama raporu yayımlamamıştır. 2. grupta yer alan ülkeler temel vergi harcamaları raporları yayımlamışlardır ve bu raporlarda temel vergi harcamalarına ilişkin toplam rakamlar sunulmaktadır. 3. grupta yer alan ülkeler ise vergi harcamalarına ilişkin kapsamlı rapor yayımlamaktadır.

Tablo 1

Vergi harcama raporu yayımlama durumlarına göre OECD ülkeleri

1. Grup	2. Grup			3. Grup
Çek Cumhuriyeti	ABD	Güney Afrika	İsviçre	Almanya
Çin Endonezya	Arjantin	Hindistan	İzlanda	Avustralya
Japonya	Belçika	Slovak Cumhuriyeti	Letonya	Avusturya
Lüksemburg	Birleşik Krallık	Şili	Macaristan	Fransa
Rusya Slovenya	Brezilya	Türkiye	Meksika	Hollanda
Suudi Arabistan	Danimarka	Yeni Zelanda	Norveç	İsveç
	Estonya	Yunanistan	Polonya	İtalya
	Finlandiya	İrlanda	Portekiz	Kanada
		İspanya		Kore
		İsrail		

Kaynak: (Redonda ve Neubig, 2018: 15)

Tablo 2’de Türkiye’de 2017-2021 dönemlerine ilişkin vergi harcama tahminleri ve vergi gelirlerine oranı verilmiştir.

Tablo 2

Vergi harcama tahminleri ve vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı (2017-2021)

Kanun Adı/ Yıllar	2017 (G)		2018 (T)		2019 (T)		2020 (T)		2021 (T)	
	Milyon TL	%	Milyon TL	%	Milyon TL	%	Milyon TL	%	Milyon TL	%
Gelir Vergisi	49.284	9,2	57.954	9,2	68.267	9,0	78.619	8,9	87.800	8,8
Kurumlar Vergisi	19.567	3,6	23.560	3,7	28.031	3,7	32.435	3,7	36.159	3,6
Katma Değer Vergisi	34.806	6,5	41.909	6,6	49.797	6,6	57.469	6,5	64.084	6,4
Özel Tüketim Vergisi	17.619	3,3	21.215	3,4	24.903	3,3	27.970	3,2	31.190	3,1
Diğer Kanunlar	5.373	1,0	6.470	1,0	7.698	1,0	8.907	1,0	9.932	1,0
TOPLAM	126.650	23,6	151.108	24,0	178.696	23,6	205.401	23,2	229.165	22,9

G: Gerçekleşen **T:** Tahmin

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu, 2018

Vergi türlerine ilişkin vergi harcama tahminlerine bakıldığında yıllar itibariyle vergi harcama miktarlarının dolayısıyla da vergi kayıplarının artış gösterdiği, 2017 yılında yaklaşık 126 milyar TL olan vergi kaybının 2021 yılında 229 milyar TL olmasının tahmin edildiği görülmektedir. Vergi harcaması sebebiyle vazgeçilen gelirden en fazla payı gelir vergisi ve katma değer vergisi (KDV) alırken yıllar itibariyle tutar olarak en fazla artış kurumlar vergisi ile KDV’de yaşanmıştır. Örneğin kurumlar vergisi için 2017 yılında yaklaşık 19 milyar TL olan vergi harcaması tutarı 2021 yılına gelindiğinde yaklaşık 36 milyar TL olarak tahmin edilerek yaklaşık 2 katına ulaşmıştır.

Vergi Afları

Kelime anlamı olarak af, “suçu, kusuru ya da hatayı bağışlama” şeklinde ifade edilirken vergi affı vergi kanunlarına aykırı hareket eden yükümlülere uygulanacak olan idari ve hukuki yaptırımın ortadan kalkması olarak tanımlanmaktadır (Tekin vd., 2013: 3). Şartlarını devletin koyduğu, suçu kesinleşip kesinleşmediği fark edilmeksizin, vergi cezalarının asıllarını ve/veya fer’ilerini kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran vergi aflarında, yükümlü ile devlet arasında kurulan cezai ilişki son bulmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013: 132). Siyasi, ekonomik, mali, sosyal, idari, teknik ve psikolojik birtakım sebeplere dayalı olarak çıkarılan vergi aflarında esasen devlet alacağından tek taraflı olarak vazgeçmektedir (Tekin vd., 2013: 7). Saban (2001: 455)’in da ifade ettiği üzere vergi affı;

- Geçmişteki vergi borçlarının asılları ile gecikme faizleri ödendiği takdirde cezaların affedilmesi,
- Geçmişteki vergi borçlarının asıllarının tamamı ya da bir kısmıyla gecikme faizlerinin tamamının ya da bir kısmının ödenmesi halinde idari ve adli cezaların affedilmesi ve
- Geçmişteki vergi borçlarının asıllarının, gecikme faizlerinin, idari ve cezai nitelikteki cezaların affedilmesi şeklinde özetlenebilmektedir.

Kısa bir süre boyunca devam eden, tekrarlanması öngörülmeven ve tek seferlik bir uygulama olan vergi aflarına birçok Avrupa, Latin Amerika, Asya ve Pasifik ülkesinde başvurulmaktadır (Lerman, 1986: 325). Türkiye’de ilk defa 1924 yılında olmak üzere 1920’lerden itibaren sıkça vergi affına başvurulmuş ve vergi afları önemli bir politika aracı olarak kullanılmıştır (Kaya, 2014: 185). Vergi aflarını savunanlara göre gelecekte daha büyük bir ceza ile karşılaşmaktansa, devamlı nitelikte olmayan tek seferlik çıkarılan bir af yükümlülerin vergiye uyum düzeylerini arttırabilecektir. Ancak bu görüşün aksine uzun vadede afların vergi uyumunu olumsuz etkileme ihtimalinin daha yüksek olduğunu savunanlar da bulunmaktadır (Alm vd., 1990: 23). Vergi afları bireylere ödemedikleri vergilere ilişkin cezalardan kurtularak söz konusu vergileri ödeme imkânı tanısa da vergi afları çoğunlukla vergiye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz bir biçimde yerine

getiren mükelleflerin, ödevlerini yerine getirmelerinden dolayı pişmanlık duymasına yol açan kanuni düzenlemeler olarak görülmektedir (Alm vd., 1990: 23; Şenyüz, 2011: 250).

Vergi aflarının rutin hale gelmesi ya da vergi affı çıkacağından önceden tahmin edilmesi, yükümlülerin tutum ve davranışlarını olumsuz yönde etkileyerek özellikle uzun vadede gönüllü vergi uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir (Stella, 1991: 399). Bir diğer ifadeyle söz gelimi kolaylık olarak düşünülüp çıkartılan aflar, vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler üzerinde uyumu bozucu bir etki oluşturabilmektedir. Örneğin, bir yükümlü vergi aflarından birden fazla kez faydalanmışsa bu durum aslında onun sonraki affa kadar vergiye uyum göstermediğini ve vergi kanunlarına uygun davranmadığını göstermektedir (Savaşan, 2006: 150). Vergiye ilişkin ödevlerini yerine getiren ve dürüst olarak nitelendirilen vergi yükümlüleri de bu durum karşısında vergi aflarını kendilerine yapılmış bir haksızlık olarak algılayabilmekte ve olası yeni af ihtimaline karşın davranışlarını değiştirerek vergiye uyumsuz yönde hareket edebilmektedirler. Bu yüzden vergi afları her ne amaçla yürürlüğe girerse girsin üzerinde düşünülmesi gereken hassas bir konudur. Vergi affı çıkarılmadan önce mevcut vergi sisteminin durumu, karşılaşılan sorunlar ve vergi uyumunun hangi düzeyde olduğunun ayrıntılı değerlendirilmesi gerekmektedir. Henüz sistemdeki sorunlar çözülmeden yeni bir affın çıkartılması ve bu afla sorunların çözülmesinin beklenmesi, aftan beklenen faydaların sağlanmasının aksine yukarıda belirtildiği üzere uzun vadede olumsuz sonuçlara yol açması daha yüksek ihtimal olarak görülmektedir (Alm, 1998).

Bose ve Jetter (2012: 761)'in de ifade ettiği üzere vergi aflarının genel olarak başarılı olup olmadığı elde edilen vergi gelirine bağlı olarak ölçülmektedir. Vergi aflarının başarısını bu bilgidен hareketle değerlendirmek amacıyla Tablo 3'te çeşitli ülkelerde vergi affı-vergi geliri arasındaki ilişkiyi ele alan bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Tablo 3

Vergi afları- vergi geliri ilişkisini araştıran bazı ampirik test sonuçları

Yazar	Ülke	Yöntem	Sonuç
López-Laborda ve Rodrigo, (2003)	İspanya	ARIMA yöntemi	Vergi aflarının kısa ve uzun dönemde vergi geliri üzerinde etkisi yoktur.
Borgne (2005)	ABD	Ayrık zamanlı model	Vergi aflarının negatif yönleri kazanımlarından daha fazladır.
Luitel ve Sobel (2007)	ABD	Panel veri analizi	Tekrarlanan vergi afları önceki aflara göre kısa dönemde vergi gelirlerini daha az artırır. Uzun dönemde mükelleflerin vergiye uyum sağlamaması nedeniyle gelir kaybına yol açmaktadır.
Alm vd., (2009)	Rusya	ARIMA ve MARIMA yöntemi	Vergi aflarının kısa ve uzun dönemde vergi geliri üzerinde etkisi yoktur.
Kilonzo (2012)	Kenya	Varyans analizi (ANOVA) yöntemi	Vergi gelirlerindeki artış oranı ile vergi affı arasında negatif yönlü ilişki vardır. Vergi aflarının vergi gelirlerinin artışında pozitif etkisi yoktur.
Kaya (2014)	Türkiye	SVAR tekniği	Vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi başlangıçta azaltıcı yönde sonrasında ise artırıcı yöndedir.
Villalba (2017)	Arjantin	Beklenen vergi geliri serisi	Kısa dönemde vergi afları vergilerin tahsilatını hızlandırmakta ancak miktarını etkilememektedir. Uzun dönemde afların vergi geliri üzerinde etkisi yoktur
Şanver (2018)	Türkiye	Regresyon analizi	Vergi aflarının kısa ve uzun vadede vergi gelirleri üzerinde artırıcı etkisi yoktur.
Akbelen vd., (2018)	Türkiye	Regresyon analizi	Vergi afları vergi gelirlerini arttırmada etkili değildir.
Juanda vd., (2022)	Endonezya	ANOVA	Vergi afları kısa vadede vergi gelirlerini artırabilir. Tekrarlanan vergi afları ise vergi uyumunu azaltabilir.

Kaynak: Yazar tarafından derlenmiştir.

Tabloda yer verilen ampirik çalışmaların sonuçları genel olarak vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin negatif olduğu ve vergi aflarını eleştiren teorik görüşleri de destekleyen nitelikte tekrarlayan afların, aften beklenen faydaları azalttığı yönündedir. Dolayısıyla vergi gelirlerini arttırması hedeflenen vergi aflarından sağlanan gelirler, hedefe uzak kalmakla birlikte politika açığına yol açan bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca periyodik olarak tekrarlayan afların ve af beklentisinin vergiye uyumlu mükelleflerin adalet duygularını zedelediği ve onları da kayıt dışılığa sevk ettiği düşünüldüğünde, vergi aflarının uyum açığına da sebebiyet vereceği söylenebilmektedir. Wadesango vd., (2020: 3) de çalışmalarında Zimbabve hükümetinin vergi açığındaki artış karşısında, 2014 ve 2018 yıllarında çıkardıkları vergi affına karşın beklenen sonuca ulaşamadıklarına, beklenilenden oldukça az gelir sağladıklarına ve vergi açığının devam etmesinin vergi uyumuna teşviki zayıflattığına, KOBİ'lerin vergi borçlarının arttığına, bu durumun ise yükümlülerin ileride daha iyi bir vergi affı çıkarılacağı beklentisinden kaynakladığına vurgu yapmaktadırlar. Ayrıca çalışmada gelir tahsilatının düşük olmasının, aflar sebebiyle vergisel yükümlülüklerini yerine getiren uyumlu mükellefler ile vergi idaresi arasında anlaşmazlık sebebiyle daha düşük gelir tahsilatına yol açtığı ifade edilmektedir.

Vergi Teşvikleri

Temelinde mevcut kaynakların ülke ekonomisi için daha faydalı olacağı öngörülen alanlara yönlendirilmesi gayesi yatan teşvik kavramı, birtakım ekonomik faaliyetlerin diğer faaliyetlere kıyasla daha fazla ve hızlı şekilde gelişebilmesi adına, kamu tarafından çeşitli şekillerde sağlanan maddi/gayri maddi destek ve özendirmelerin tamamıdır (Çiloğlu, 1997: 1). Vergi teşvikleri bir ekonomideki belli sektörlerle gerek yurt içi gerekse yurt dışından yatırım sermayesi çekebilmek amacıyla kullanılan mali tedbirler şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca gerek bölge, gerekse de sektör bazında yatırımların arttırılmasının yanında bölgeler arasında gelir ve kalkınma farklılığının azaltılması, işsizliğin düşürülmesi, iş gücünün eğitim düzeyinin yükseltilmesi, ülkedeki katma değer arttırılması ve teknoloji transferinin gerçekleşmesi gibi farklı amaçlar için de vergi teşvikleri kullanılmaktadır (Benk, 2005: 184; Tekin, 2006: 302). Vergi teşvikleri, Heller ve Kaufman'ın ifadesiyle çeşitli vergilere uygulanan kısmi ya da tam istisnalar ile yatırımlara getirilen özel

indirimler veya hızlandırılmış amortisman gibi birtakım uygulamaları kapsamaktadır (Bildirici, 1989: 9).

Vergi teşviklerini destekleyenlere göre teşvik uygulamalarının ekonomik ve sosyal birtakım faydaları vardır. Örneğin bu faydalar, istihdamın artması, gelir ve servet dağılımının iyileşmesi ve yoksulluğun azaltılmasına katkı sağlanmasıdır (Tekin, 2006: 309). Bunların yanı sıra vergi teşviklerinin eleştirilmesine yol açan olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Vergi teşvikleri sağlanırken yaşanan idari ve yönetim kaynaklı sorunlar sonucunda vergi matrahı azalabilmektedir (Gedik, 2019: 424-425). Dolayısıyla vergi teşvikleri yatırımcı açısından gelir elde etme ya da yatırım yapma imkânı doğursa bile devlet açısından gelir kaybına yol açmaktadır ki bu durum vergi teşvik tedbirlerinin en önemli maliyeti olarak gösterilebilmektedir (Bildirici, 1989: 10; Uluatam, 1971: 91). Teorik olarak konuya bakıldığında eğer sağlanan teşvikler sonucunda yatırımlarda meydana gelen artış vergi kaybındaki artıştan daha fazla ise bu maliyete katlanılabilmektedir. Fakat yatırımdaki artış ile vergi kayıplarındaki artışın birbirine eşit olduğu noktadan sonra vergi gelirlerinden vazgeçmenin mantıklı gerekçesini bulmak zorlaşmaktadır (Uluatam, 1971: 92). Eğer teşvikler rasyonel bir plan doğrultusunda uygulanarak başta sınai yatırımlar olmak üzere verimli yatırımlara yönlendirilirse, vergi gelir kaybını telafi edeceği gibi uzun vadede vergi gelirlerini de arttırması öngörülmektedir (Bıyık ve Kıratlı, 2006: 61). Öte yandan, hükümetin vazgeçtiği vergi gelirlerini alternatif vergi kaynaklarından sağlamaya çalışması bir kesimin vergi yükünü azaltırken diğer kesimin vergi yükünü arttırabilmektedir. Bir diğer ifadeyle, genel vergi rejiminde istisna oluşturan vergi teşvikleri, yatırımcılar üzerindeki vergi yükünü azaltmayı hedeflemesine karşın, devlet açısından vergi gelirini azaltan ve politika açığına yol açan bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi Tatili

Vergi tatili, belli bir süre zarfında elde edilen kazancın bir kısmının ya da tamamının vergi kapsamı dışında tutulmasıdır (Giray, 2012: 61). Vergi tatilindeki amaç, belirlenen tatil döneminde yatırım projesinden sağlanacak geliri vergi kapsamı dışında tutarak, yatırımın kârlılığının arttırılmasıdır (Duran, 2003: 41). Gelişmiş ülkelerde

kullanılmamasına karşın gelişmekte olan ülkelerde sıkça kullanılan vergi tatillerinin başlıca avantajları vergi idaresinin yükünü hafifletmesi, yatırımcıları anlaşılması güç vergi kanunları ile yolsuzlukların sebep olduğu yük ve bürokrasiden kurtararak yatırım yapılmasını kolaylaştırmasıdır (Tekin, 2006: 305). Fletcher (2002: 7)'in ifadesiyle vergi tatillerinin avantajı yönetiminin kolay olması, yükümlülerin vergi idaresi ile temastan kaçınmasına izin vermesidir. Dezavantajları ise kısa vadeli projeleri çekmesi, mevcut yatırımların yeniymiş gibi tasarlanarak vergiden kaçınmaya sebebiyet vermesi, firmalar arasında rekabet açısından eşitsizliğe yol açması, beyanname verme zorunluluğu getirilmedikçe kaybedilen gelir miktarının şeffaf olmaması şeklinde özetlenebilmektedir. Vergi tatillerinin eleştirildiği bir diğer husus ise bu teşvik türünün bir yerle bağı bulunmayan ve olduğu bölgeyi hızlı terk edebilen kısa vadeli yatırımlara yönelik olması sebebiyle vergi tabanının erimesine yol açmasıdır (Çak, 2008: 21-22). Ayrıca vergiye tabi işletmelerin kârlarını transfer fiyatlandırması aracılığıyla vergiden muaf olan işletmelere kaydırma imkânına sahip olması vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir (Tanzi ve Zee, 2000: 316).

3.2.2. Uyum Açığı

Mükelleflerin vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanarak ya da yasa dışı yollar izleyerek vergi kaçırmaları diğer bir ifadeyle vergiye uyum göstermemeleri sonucunda ödedikleri fiili vergi miktarı ile gerçekte ödemesi gereken vergi miktarı arasındaki fark uyum açığıdır (Canıkalp vd., 2016: 19). Tanımda ifade edildiği üzere uyum açığı, devletin kendi isteği sonucunda oluşmayan, genellikle müdahale edemediği veya etse dahi bu müdahalelerin yetersiz kaldığı, mükellef kaynaklı meydana çıkan açıktır. Dolayısıyla uyum açığı, istek dışı ve daha önceden belirlenmeden ortaya çıktığı için etkisi de başlangıçta öngörülememektedir. Bu yüzden bütçenin doğruluk ilkesini de zedeleyerek bütçe açığına yol açmaktadır (Uçanok, 2014: 30). Ayrıca vergi açığının boyutu ve açığın daha sınırlı mükellef tabanına yansıtılması sonucunda bu kesimin hissedeceği vergi yükü daha yoğun olmaktadır (Bingöl, 2019: 49). Mevcut vergi açığı düzeyini arttırmaya çalışmanın yanı sıra mevcut açık düzeyini korumak için katkıda bulunmaya çalışan herkes, esasen dürüst vergi mükellefler üzerindeki vergi yükünün artmasına yol açmaktadır (Harremi, 2014: 365).

Politika ve uyum açığı birbirine bağılı, etkileşim içinde olan iki kavramdır. Yasal uygulamaların sebep olduğu politika açığındaki artış, uyum açığının azalmasına sebep olabilmektedir. Ancak vergi muafiyetleri ve indirimleri, mükelleflerin vergi sistemindeki boşluklara dayanarak vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemesi ve böylelikle vergi açığının bileşenlerinden olan uyum açığı azalırken politika açığının artmasına yol açmaktadır (Canıkalp vd., 2016: 20).

Vergiye ne kadar uyum sağlandığının bir tahmini olan uyum açığının mükelleflerin vergilerini ne ölçüde doğru ödediğı, toplanan vergi miktarının doğruluğu ve vergi sisteminin etkinliğı hakkında bilgi sunması beklenmektedir (Larsen, 2017: 421). Bir vergi mükellefi gönüllü olarak vergi kanunlarına uygun davranarak vergilerini tam ve zamanında ödediğinde uyum açığı ortaya çıkmamaktadır. Tersi durumda, yani mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranması ve vergi kaçırmaları, uyum açığına yol açarak vergi açığının boyutunun artmasına yol açmaktadır (Harremi, 2014: 366). Uyum açığı, mükelleflerin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak ya da yasa dışı yollara başvurarak vergi kaçırmaları sebebiyle ödemesi gereken vergi miktarı ile fiili olarak ödediğı vergi miktarı arasındaki farktır (Canıkalp vd., 2016: 19).

Murphy (2019: 6)'nin ifade ettiğı üzere vergi açığının önemli bir kısmını oluşturan uyum açığı genellikle, yürürlükte bulunan vergi mevzuatının vergi idaresinin belirttiğı şekliyle uygulanması halinde tahsil edilecek vergi miktarı ile fiili olarak tahsil edilecek miktar arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. 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 (Hutton, 2017: 4-6; Uçanok, 2014: 30).

Tahsilat Açığı

Mükelleflerden toplanan vergi gelirleri ile mükellefin fiilen tahakkuk eden vergi gelirleri arasındaki fark tahsilat açığıdır (Villios, 2012: 2). Vergi denetimleri sonucunda ödenmesi gereken ancak ödenmeyen ek vergiler de tahsilat açığı kapsamına girmektedir (Korauš vd., 2021: 3). Lukáč ve Simonidesová (2020: 349) tahsilat açığının en önemli

kısımının vergi denetimleri sonrasında ortaya çıkan vergi gelirlerinden oluştuğunu ifade etmektedir.

Vergi denetimleri ve vergi matrahının incelenmesiyle tespit edilmeye çalışılan tahsilat açığı, potansiyel vergi ödemeleri ile toplanan vergi gelirlerinin karşılaştırılmasıyla ortaya çıkmaktadır (Canikalp vd., 2016: 19). Bir ülkede yüksek tahsilat açıkları vergi borçlarının birikmesine yol açmaktadır. Gerek vergi borçlarında artışa sebep olan tahsilat açıklarının azaltılmasında gerekse borç yönetiminde vergi idaresinin rolü önemlidir (Karavitis vd., 2022: 118). Hükümet etkinliğinin bir göstergesi olarak nitelendirilen vergi tahsilat açığının ölçülmesi için vergi idareleri ve uluslararası kuruluşlar tarafından çeşitli yaklaşımlar kullanılmaktadır (Butu vd., 2021: 252; Karavitis vd., 2022: 118).

Tahakkuk Açığı

Tahakkuk açığı, mükellefin ödemesi gereken vergi borcu ile fiili olarak vergi dairesinin tahakkuk ettiği vergi miktarı arasındaki farktır. Mükelleflerin vergi beyannamesi vermemesi veya gelirlerini eksik beyan etmesi sonucunda tahakkuk açığı ortaya çıkmaktadır. Özellikle gelişmiş ekonomilerde vergi uyum açığının %90'nı tahakkuk açığından kaynaklanmaktadır (Villios, 2012: 2). Açıklanmayan boşluk (tax based gap) şeklinde de nitelendirilen tahakkuk açığı toplam uyum açığı miktarından tahsilat açığının düşülmesi ile ortaya konulmaktadır (Canikalp vd., 2016: 19). Tahakkuk açığının ortaya çıkması; “vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve kayıt dışı ekonomi” olmak üzere üç temel nedene dayanmaktadır.

Vergi Kaçırma-Vergi Kaçakçılığı

Öngörülen miktardan daha az gelir toplanmasına ve dolayısıyla tahakkuk açığına yol açan en önemli sebeplerden biri kayıp ekonomi olarak nitelendirilen vergi kaçakçılığıdır (Canikalp vd., 2016: 19). Vergi kaçakçılığı gelişmiş ülkeler de dâhil olmak üzere tüm ekonomik sistemler ve toplumların karşılaştığı evrensel bir olgudur (Chau ve Leung, 2009: 34). Bütün ülkelerde yaygın bir sorun olduğu yönünde ortak kanaatin olduğu vergi kaçakçılığı mükelleflerin yasal olarak yerine getirmesi gereken vergisel

yükümlüklerinden yasa dışı ve kasıtlı birtakım eylemlerle kurtulmasını ifade etmektedir (Alm, 1999: 2; Alm ve Soled, 2017: 524-525).

Başarılı olup olmadığına bakılmaksızın, mükelleflerin kanunlara aykırı davranarak vergi yükümlülüğü azaltmak veya ortadan kaldırma girişimleri, vergi kaçırma olarak tanımlanmaktadır (Yalama ve Gümüş, 2013: 79). Mükelleflerin seçtiği bir davranış olan vergi kaçırma eyleminde, mükellef vergiye tabi olması gereken gelirini beyan etmeyerek ya da beyan etmesine karşın kanunen hak sahibi olmadıkları halde giderlerini fazla göstererek, indirim ve muafiyetlerden yararlanarak vergi kaçırmaktadırlar. Bu bağlamda vergi kaçırma eylemi mükelleflerin kendilerinin seçtiği bir davranış biçimi olmaktadır (Murphy, 2019: 6). Bir diğer ifadeyle vergi kaçırma, sonucu daha az vergi ödeme, yakalanma veya cezalandırma şeklinde sonuçlanabilen bir kumar gibi görülebilmektedir (Yalama ve Gümüş, 2013: 80).

Ekonomistlerin ekonomik ve teknik bir sorun olarak varsaydığı vergi kaçırma eylemi, sosyolog ve psikologlar açısından sosyal bir sorun olarak görülmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 2). Örneğin hakkının gasp edildiğini düşünen bir vergi mükellefi gerek kendisinin gerekse ait olduğu grubun devamlı olarak haksızlığa uğradığını düşündüğünde de vergi kaçırma eğilimi gösterebilmektedir (Tunçer, 2002: 117). Vergi kaçırma, psikolojik bir olgu olan “sosyal stigma (damgalanma)” olgusu da etkili olabilmektedir. Sosyal stigma olgusuna göre, vergi kaçırma kişinin bu eyleminden dolayı saygınlığını kaybetme riski kişinin vergi kaçırma eğilimini etkilemektedir. Bu bağlamda, sosyal stigma ile vergi kaçırma eğiliminin ters orantılı olduğu düşünülmekte, yani, sosyal stigmmanın azalmasının vergi kaçırma davranışını arttırması beklenmektedir (Yalama ve Gümüş, 2013: 84). Bununla birlikte, yolsuzluk, hükümetten memnun olmama, hükümete duyulan güvenin düşük olması ve gücünün zorlayıcı olduğunun düşülmesi gibi olgular da mükelleflerin vergi kaçırmasına sebep olan nedenler arasında yer almaktadır (Chong vd., 2019: 232).

Doğası gereği yanıltıcı bir kavram olan vergi kaçakçılığında mükellefler vergiye tabi olması gereken gelirlerini vergi idarelerine bildirmezken, kayıtlı ekonomik faaliyetlerin ölçülmesi yoluyla resmi istatistik kurumları tarafından tespit edilme

olasılıkları da düşüktür (Warren ve Mcmanus, 2007: 206). Harremi (2014: 366)'nin de ifade ettiği üzere vergi açığının boyutu vergi kaçakçılığının boyutuna paralel olarak değişmekte, vergi kaçakçılığı arttıkça vergi açığı da artmaktadır. Dahası, vergi kaçakçılığının vergi açığının oluşması üzerindeki payının %80 ile %90 arasında değiştiği ifade edilmektedir. Vergi açığı yüksek oranda vergi kaçakçılığı ile ilişki olsa da vergi açığı ile vergi kaçakçılığı kavramları birbirinden farklıdır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının boyutunun ölçülmesi ile vergi açığı da ölçülmüş sayılmamaktadır. Murphy (2014: 51), Birleşik Krallık'ta 2014 yılında 122 milyar sterlin olarak tahmin ettiği vergi açığının önemli bir kısmının (85 milyar sterlin) vergi kaçırmadan kaynaklandığını ifade etmektedir. Vergi açığının yaklaşık %69'unun vergi kaçırmadan oluşması, vergi kaçırmanın diğer bir ifadeyle vergiye uyumsuz olmanın üzerindeki açık etkisini bir kez daha ortaya koymaktadır. Tahakkuk açığının vergi kaçırmadan kaynaklanması bir nevi "görünmez kanıtını" bulmayı gerektirmektedir. Bu yüzden açığa ilişkin ölçümler esasen bir tahmin niteliği taşımaktadır (Slemrod ve Weber, 2012).

Vergi kaçakçılığı vergi politikası bağlamında ele alındığında, vergi kaçırmanın temelinde vergi uyumsuzluğunun olması sebebiyle vergi kaçırma sorunuyla mücadele etmenin aslında vergi uyumsuzluğu sorunuyla da mücadele etmek olduğu anlaşılmaktadır (Cullis ve Lewis, 1997: 310; Schlenker, 2013: 133). Dolayısıyla vergi açığının azaltılabilmesi için vergi kaçırmanın azaltılıp/vergi uyum düzeyinin yükseltilmesi gerekmektedir. Thamae ve Ntoi (2015: 188)'e göre kamusal düzenin sağlanması ve etkin vergi yönetimini içeren caydırıcı tedbirlerle vergi açığı azaltılabilmektedir. Bu kapsamda, vergi idarelerinin olası vergi kaçırma eğilimlerini öngörerek ve mükelleflerin dürüstlüğünü, bağlılığını da sorgulamayacak şekilde kararlar alması gerekmektedir. Vergi sistemi de böyle bir vergi idaresinin oluşturmasını destekleyecek şekilde tasarlanmalıdır (Bejaković, 2000: 2).

Vergiden Kaçınma

Vergi tahakkuk açığına yol açan önemli temel bileşenlerden bir diğeri vergiden kaçınma durumudur. Vergiden kaçınmada mükellefler, vergi kaçırmadan farklı olarak kanunları ihlal etmemekte ancak vergi yükümlülüklerini azaltmak ya da kurtulmak

amacıyla yasal boşluklardan faydalanmaktadır (Harremi, 2014: 366). Bir diğere ifadeyle kanunlara aykırı davranma girişiminde bulunmayan ve yasal işlemleri yerine getiren mükellef aslında vergi yükümlülüğüne dair bütün bilgileri vergi idaresine bildirmekte ancak bunlar vergi yükümlülüğü doğurmamaktadır. Örneğin mükellef vergi oranı düşük olan ikame malları tercih ettiğinde herhangi bir kanuna aykırı davranmış olmamakta ancak daha az vergi ödeyerek vergi kaybına sebebiyet vermektedir (Kapusuzoğlu, 2008: 126-127).

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranmamasına karşın vergi sosyolojisi açısından konuya bakıldığında vergiden kaçınma vergilemeye karşı bireysel bir direnç yöntemidir. Mükellefler vergiden kaçınarak aslında vergileme karşısında pasif bir tutum sergileyerek vergiye uyumsuz davranmaktadır (Yoruldu, 2022: 196). Murphy (2019: 7) bir ülkede vergi kanunlarına bağlı olarak mükelleflere sağlanan muafiyet, indirim ve istisna uygulamalarının bu çalışmada da daha önce politika açığı başlığında ele alındığı üzere politika açığı kapsamına girdiğini ve vergiden kaçınma davranışlarına dâhil edilmemesi gerektiğini belirtmektedir.

Vergi açığı tahminlerinde vergiden kaçınmanın hesaplamaya katılıp katılmayacağı konusunda birtakım görüş farklılıkları bulunmaktadır. Bu görüşlere göre, vergiden kaçınma yasal faaliyetlere yönelik yapıldığında hesaplamalara dâhil edilmemesi gerekmektedir. Ancak vergiden kaçınmaya ilişkin faaliyetler yasa dışı ise ve bunun sonucunda vergiden kaçınmayı tetiklediği için vergi açığı hesaplamalarına dâhil edilmelidir. Vergiden kaçınmanın vergi kaçakçılığını da teşvik ettiği dikkate alındığında yasa dışı faaliyetlere yönelik vergiden kaçınmanın vergi açığı tahminlerine dâhil edilmesi gerekmektedir (Raczkowski, 2015: 60). Diğere yandan mükelleflerin vergiden kaçınma hakkının olduğu ama yasa dışı olduğu için kabul edilmeyen vergi kaçırma görüşü teorik olarak kabul edilmekle birlikte, genel kaçınma kuralları kapsamında agresif vergi planlaması olarak da nitelendirilen vergiden kaçınmanın yasal kabul edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir (Chong vd., 2019: 233).

Kayıt Dışı Ekonomi

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayla beraber vergi tahakkuk açığa yol açan nedenlerden bir diğeri hedeflenenden daha az vergi geliri toplanmasına yol açan kayıt dışı ekonomidir (Tiutiunyk vd., 2019: 113; Oral vd., 2015: 119). Kayıt dışı ekonomi; GSYİH'ye dâhil edilmesi gereken ancak ulusal hesaplara ilişkin istatistiklerde veya idari kayıtlarda yer almayan ekonomik faaliyetleri tanımlamaktadır (OECD, 2008: 45). Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma sebebiyle vergi idaresine bildirilmeyen faaliyetlerin tamamı ise vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi kapsamına girmektedir (Oral vd., 2015: 120).

Kayıt dışı ekonomi ülkelerin gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak tüm ülkelerde ortaya çıkan evrensel bir sorundur. Gelişmiş ülkelerde yaklaşık %10'larda gelişmekte olan ülkelerde ise %20 ile %50 arasında değişen kayıt dışı ekonomi boyutları Bangladeş ve Hindistan da ise % 600'ler gibi çok ciddi boyutlarda gerçekleşmektedir (Mavral, 2001: 171). Küreselleşme sonucunda ekonomik bağların güçlenmesi ve uluslararası ticaretin yoğunlaşmasına karşın vergi idareleri arasındaki iş birliğinin iyi organize edilmemesi ve vergiyle ilgili bilgi alışverişinin olmaması ekonomik kuruluşlara vergi kaçırma imkânı sunmaktadır (Khlif ve Achek, 2015: 486-597). Kayıt dışı ekonomideki sorunun özü bireylerin dürüst olmayan davranışlarda bulunması, devletin ekonomiyi kontrol etme ve otoritesini kullanmasının engellemesinden kaynaklanmaktadır (Belkaoui, 2004: 136).

Mali terminolojide kayıt dışı ekonomi “yer altı ekonomisi”, “gözlemlenemeyen ekonomi”, “gri ekonomi” gibi terimlerle de ifade edilmektedir. Hatta literatürde vergi açığı ve vergi dolandırıcılığı kavramlarının da kayıt dışı ekonomi kavramıyla eş değer kullanımı da bulunmaktadır. Bazen birbirlerinin yerine kullanılsa da söz konusu kavramlar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır (Pauch, 2018: 197). Dolayısıyla vergi açığı ve kayıt dışı ekonomi kavramları arasında kısmen örtüşme olsa da bu iki kavram tam olarak aynı şeyi ifade etmemektedir. Kayıt dışı ekonomi kavramı, hem yasal hem de yasa dışı faaliyetler ile bu faaliyetlerin gerçekleştiği ancak yetkililer tarafından izlenemeyen sektörlerden oluşmaktadır. Vergi açığı ise kayıt dışı ekonomiden elde edilip vergilendirilmeyen gelirin yanı sıra vergiye ilişkin indirim, istisna ve muafiyetlerden de kaynaklanabilmektedir. İzlenen bu politika uygulamalarının yanı sıra mükelleflerin yanlış dosyalama gibi hataları

da vergi açığına sebebiyet vermektedir (Mazur ve Plumley, 2007: 570). Dolayısıyla, Kanada Vergi Dairesi (CRA)'nin, vergi açığı “yolsuzluğun bir ölçüsü olarak görülse de kasıtlı ve kasıtsız eylemlerin sonucudur” şeklindeki tanımı kayıt dışı ekonomi ile vergi açığı arasındaki farkı vurgulamaktadır.

Kayıt dışı ekonomide mükelleflerin yakalanmamak için gelir elde ettikleri faaliyetleri gizlemeleri, vergiye tabi olması gereken gelirlerini beyan etmemeleri ya da eksik beyan etmeleri vergiye uyumsuz davrandıklarını göstermekte, bir diğer ifadeyle, kayıt dışı ekonomi vergi uyumsuzluğu kapsamına girmektedir (Mohamed, 2012: 93). Kayıt dışı ekonomide vergi kaçakçılığı/vergi uyumsuzluğunun yoğun olması, kayıtlı ekonomide faaliyet gösteren mükellefleri olumsuz etkilemekte ve bu durumda dürüst mükellefler daha fazla vergi yüküne maruz kalmaktadır. Vergi yükü artan ve bu durumun adil olmadığını düşünen mükellefler de zaman içerisinde vergiye uyumsuz davranma eğilimi gösterebilmektedirler. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomi ile vergi uyumsuzluğu arasındaki bu ilişki kısır bir döngü halini almaktadır (Akbeş, 2014: 86). Vergi gelirini arttırmak için daha fazla vergi toplamaya çalışan ülkelerde kayıt dışı ekonominin boyutu gittikçe artmaktadır (Ünlü, 2019: 173). Kayıt dışı ekonomi kapsamında elde edilen gelirler kamu kurumlarına beyan edilmediği için ulusal istatistiklerde birincil kaynaklara dâhil edilmemektedir (Rubin, 2011: 109). Böylelikle, belirlenen enflasyon, işsizlik, büyüme oranları gibi makro ekonomik göstergeler gerçeği yansıtmamakta ve ekonomik tablonun yanlış yorumlanmasına yol açmaktadır. Gerçeği yansıtmayan göstergeler temel alınarak tasarlanan iktisadi ve mali politikaların ise başarı göstermesi beklenmemelidir (Kapusuzoğlu, 2008: 128).

3.3. Vergi Açığının Tahmin Edilmesinin ve Azaltılmasının Gerekliği

Çeşitli amaçlar doğrultusunda tahmin edilen vergi açığı çok yönlü bir sayısal değer olmasına karşın, esasen vergi açığının en temel özelliği kayıp vergi gelirinin miktarını değerlendirmenin daha genel bir ifadeyle, gelir kaybının en temel göstergesi olmasıdır (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 11). Vergi açığı sebebiyle gelirden meydana gelen azalma ise vergiye uyumlu mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü ve aldıkları kamu hizmetlerini etkilemektedir (Alm ve Soled, 2017: 527). Vergi açığı miktarının yüksek

olması ve bu miktarın yıllar itibarıyla artış göstermesi, devlet açısından gelir kaybıyla beraber vergi sisteminin etkin olmadığını ve uyumsuzluk nedeniyle mükelleflere uygulanan yaptırımların zayıf olduğunu göstermektedir (Mohamed, 2012: 107).

Vergi açığının analiz edilmesi hem vergi açığına yol açan hususların belirlenmesinde hem de söz konusu açığı azaltmak için vergi sisteminde yapılması gereken değişikliklere ilişkin kararların alınmasında yardımcı olmaktadır. Vergi açığı ile mücadele etmek ve vergi açığını azaltmak konusunda en etkili ve en iyi çözüm yollarından biri politikacılar ile vatandaşlar arasında iş birliği sağlamaktır. Vergi idarelerinin vergi açığıyla mücadele edebilmesi için ise öncelikle sorunun boyutunun bilinmesi gerekmektedir (Harremi, 2014: 365). Vergi açığı tahmin edilmediğinde, bu açığa yol açan faktörlerin değerlendirilmesi mümkün olamamakla birlikte, vergi açığı ile mücadelede etkili mekanizmalar da oluşturulamamaktadır (Murphy, 2019: 7).

Vergi açığının tahmin edilmesi tek başına bir amaç değildir. Vergi politikasının tasarımı, gelir idaresinin performansı, mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarının anlaşılması, ekonomik büyüme, mali sürdürülebilirlik gibi konularla da şeffaf bir şekilde ilişkilendirildiğinden, vergi açığı esasen bir araç olarak kabul edilmektedir (Warren, 2019: 536). Örneğin, vergi açığı, enflasyona, işsizliğe ve bütçe açıklarına yol açarak ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilemektedir (Thamae ve Ntoi, 2015: 188).

Diğer yandan vergi açığının azalması, vergi tahsilatının daha yüksek seviyelerde gerçekleşmesine ve böylelikle, kamu borçlarının azalmasını sağlayarak faiz ve enflasyon üzerindeki baskının da önemli ölçüde azalmasına olanak vermektedir. Bunun sonucunda devletin ekonomiye müdahale sebeplerinden olan ekonomik istikrar ve ekonomik büyümenin sağlanması için gerekli zemin daha kolay bir şekilde oluşturulabilmektedir. Büyüyen ekonomide vergi gelirlerinin yükselmesi beklendiğinden, makro ekonomik dengeler daha kısa vadede ve daha az maliyetle sağlanabilmektedir (Ekici, 2009: 201).

Vergi açığının tahmini, bazen bir vergi türü bazen de vergi sistemi içerisinde yer alan tüm vergi türleri itibarıyla uyumsuzluğun genel olarak derecesi ve bileşenleri

hakkında bilgi sunmakta ve açığın belirli bir süreç içerisindeki gelişiminin takip edilmesini sağlamaktadır (Durán-Cabré vd., 2019: 207-208). Ayrıca vergi açığı konusuna odaklanması, mali kültür, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi doğrudan mali yönetim olaylarına ve yaşamlarına odaklanılmasına yardımcı olmaktadır (Harremi, 2014: 366).

Fiscalis Tax Gap Project Group (2016: 36), vergi açığı tahminlerinin genel olarak aşağıda ifade edilen şu amaçlar doğrultusunda kullanılmasını önermektedir:

- Vergi kaçakçılığı ve vergi yolsuzluğuna ilişkin alanların ve nedenlerin belirlenmesi,
- Bilgi raporlama gereksinimlerinin tespiti,
- Önerilen mevzuat değişikliklerinin olası mali/bütçe etkilerinin değerlendirilmesi,
- Yasal veya idari bir önlemin vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin izlenmesi ve değerlendirilmesi.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın bu kısmında, vergi açığının, –ki burada kastedilen uyum açığıdır, tahmin edilip azaltılmasının önemi “vergi açığının, vergi idaresinin etkinliğinin bir göstergesi olması, bütçe açıklarına yol açması, vergi sistemini adaletsiz hale getirmesi ve sisteme duyulan güveni azaltması, izlenen ekonomik ve mali politikaların başarısı hakkında bilgi vermesi ve sosyal adaletin bir ölçüsü olarak kabul edilmesi” ana başlıkları altında ele alınmış olup, vergi açığı ile mücadele edilmediği takdirde ortaya çıkması muhtemel sorunlara değinilmiştir.

3.3.1. İdarenin Etkinliğinin Bir Göstergesi Olması

Vergi açığı, vergi idaresinin doğasında var olan olumsuz ve neredeyse kaçınılmaz bir durumdur. Bu yüzden dünyanın her yerinde, herhangi bir vergi sisteminin sürekli olarak vergi açığıyla ve onun yol açtığı zorluklarla karşı karşıya kaldığına dikkat edilmelidir. Diğer bir ifadeyle dünyadaki her mali sistem vergi açığı olgusuyla karşı karşıya kalmaktadır (Harremi, 2014: 365). Vergi idaresinin etkinliğinin mükelleflerin vergi

uyumlarına bağılı olduğu göz önünde bulundurulduğunda vergi açığıнын boyutu idarenin etkinliğinin bir göstergesi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple vergi açığı tahminleri, en yaygın olarak idarenin etkinliğini değerlendirmek amacıyla kullanılmaktadır. Açığın analiz edilmesi, vergi sistemine ilişkin reform ve tasarımlardan ziyade, vergi idaresinin iyileştirilmesinde bir araç olarak rol oynamaktadır (Warren ve Mcmanus, 2007: 201). Vergi idaresinin vergi açığı konusundaki etkinliğini “vergi gelirlerini tahsil etmedeki başarısı, vergilendirmede adaleti sağlaması ve fonksiyonel bir yapıya sahip olması” belirlemektedir (Akbeý, 2014: 68).

Her şeyden önce etkin bir vergi tahsilatı yapıp yapılmadığını değerlendirmenin yollarından biri, açık miktarında zaman içinde meydana gelen artış veya azalış şeklindeki değişimlerin izlenmesidir (Larsen, 2017: 419). Böylece, vergi açığıнын boyutu aynı zamanda gelir idarelerinin etkinliği hakkında bilgi vermektedir (Villios, 2012: 1). Bu değerlendirme sonucunda kayıp vergi gelirlerinin boyutu anlaşılabilmekte ve vergi idaresi sisteminin iyileştirilmesi amacıyla alınması gereken tedbirlerin belirlenmesine temel oluşturulmaktadır (Tiutiunyk vd., 2019: 117). Ayrıca etkin vergi idaresi, vergi politikalarının başarısını da etkilemektedir. Başarılı bir vergi politikası ile etkin bir vergi idaresi arasında yakın ilişki bulunduğundan, etkin bir vergi idaresine sahip olunmadan vergi politikalarında başarı sağlanması öngörülmemektedir (Bejaković, 2000: 1).

Vergi tahsilat düzeyi, idarenin etkinliğini değerlendirmede aslında belli bir seviyeye kadar gerçekçi bir ölçüdür. Etkinliği değerlendirmede asıl doğru ölçü, uyum açığıнын boyutunun ne olduğu ve açığın vergi ödeyen nüfusun farklı kesimleri arasında nasıl değiştiğidir (de Jantscher ve Bird, 1992: 2). Tablo 4’te gösterildiği üzere, ülkeler vergi idarelerinin etkin olup olmamaları bakımından uyum açığı kat sayısına göre dört gruba ayrılarak sınıflandırılabilirler.

Tablo 4. Uyum açığına bağlı olarak ülkelerin vergi idarelerinin etkinliği

0-10 Katsayı Grubu

- Vergi idareleri çok etkindir.
- Vergi açığı çok düşüktür.
- Danimarka, Yeni Zelanda ve Singapur örnek olarak verilebilmektedir.
- İzlenecek strateji vergi tahsilatı ile uyum maliyetlerini azaltıp, etkinliği arttırmaya çalışmak ve yüksek uyum seviyesini sürdürmek olmalıdır.

10-20 Katsayı Grubu

- Vergi idareleri nispeten etkindir ama etkinliği arttırmak için hala kapasite bulunmaktadır.
- Kanada, ABD, bazı Batı Avrupa Ülkeleri ve Şili örnek olarak verilebilmektedir.
- Bu ülkelerin vergi idarelerine genel olarak yaklaşımı, vergi ödeyen nüfusun uyumunu arttırmaya devam ettirmek biçiminde olmalıdır.
- Bu grupta yer alan ülkelerde mükellefe daha iyi hizmet sunmak ve işletim maliyetlerini azaltmak için "idaresinin yapısını değiştirmek, teknoloji kullanımını yaygınlaştırarak yeni teknolojilerin avantajlarından faydalanıp süreçleri yeniden tanımlamak veya mükellef türüne mahsus süreçler oluşturmak, büyük, küçük ve kayıt dışı mükellefleri kontrol altına almak amacıyla uygulanacak yaptırımları güçlendirmek, vergi açığını azaltmak için idareyi fiziksel ve beşeri yönden güçlendirmek" şeklinde stratejiler izlenmelidir.

20-40 Katsayı Grubu

- Vergi idaresinin etkinliği nispeten azdır.
- Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke bu grupta yer alır.
- Her ne kadar bu kategoride yer alan bazı ülkeler nispeten iyi bir vergi sistemine ve kalifiye personele sahip olsalar da, idarelerin etkin çalışmasını engelleyen bir takım sorunlara sahiptirler. Bu sorunlar "yönetim zafiyeti, teknolojinin ve enformasyonun yanlış kullanılması, tahsilatın yetersiz olması, kurumlar arası karmaşa olması, önceliklerin doğru saptanamaması ve yolsuzluk olgusuyla sıkça karşılaşılması" şeklinde özetlenebilmektedir.
- Bu ülkelerde temel amaç, idarenin etkinliğini arttırmak olmalıdır. Bu yüzden izlenmesi gereken stratejiler; "mükelleflerin büyüklüklerine göre farklı sistemler oluşturmak, vergi uyumsuzluğunu yok etmek için tahakkuk ve tahsil aşamaları arasındaki zaman aralığını azaltmak, geciken tahsilatlar için yargısal işlemlere hız vermek, temyiz süreçlerini verimli hale getirmek, denetimde etkinliği arttırmak, vergi formlarının sayını azaltıp basitleştirmek" şeklinde özetlenebilmektedir.

40+ Katsayı Grubu

- Vergi idaresi etkin değildir.
- Finansal ve maddi kaynakların yetersiz olması, kalifiye olmayan ve yeterli eğitim almayan personelin görev alması, personelin iş yükünün ağır olması, izlenen süreç ve prosedürlerin etkin olmaması, vergi uyumsuzluğunu azaltacak önlemlerin uygulanmasında başarısız olunması ve yolsuzluk gibi durumlar yüzünden potansiyel verginin küçük bir kısmı tahsil edilebilmektedir.
- Vergi idaresinin etkinliğini arttırmak için kapsamlı ve derin bir strateji izlenmelidir.
- Vergi idaresi, eskimiş kavram ve uygulamalardan vazgeçip tamamen yeni bir yapılanmayı benimsemelidir.

Kaynak: (Silvani ve Baer, 1997: 7)

Vergi açığının vergi idaresi üzerindeki diğer bir önemli etkisi ise belli periyotlarla tahmin edilen vergi açığı rakamlarının idarenin performansı hakkında kamuoyuna bilgi

sunması sebebiyle, vergi idaresinin vatandaşlara karşı hesap verme sorumluluğunu güçlendirmede önemli araç olmasıdır (Durán-Cabré vd., 2019: 208).

3.3.2. Bütçe Açıklarına Yol Açması

Bütçe gelirlerinin birincil kaynağı vergiler olduğundan, vergi gelirlerinin yeterli düzeyde toplanamaması, devletlerin karşılaştığı en önemli sorunlardan biridir. Bütçe gelirlerinin yetersiz olması, devletin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmesini engellemektedir. Bu bağlamda vergi açığı azaltılmadığı takdirde, bütçe gelirleri yeterli olmamakta ve devletin sunduğu hizmetlerde de aksamalar meydana gelebilmektedir. Oysaki devletler, ekonomik büyümeyi engellemeyecek şekilde bütçe açığını azaltmak amacıyla ekonomik hedeflerini sürdürmekle yükümlüdür (Raczkowski, 2015: 58).

Dünyada artan sosyal ve ekonomik gerilimler düşünüldüğünde vergi gelirlerinin bütçedeki payının azalmasının sebeplerinden biri de mükelleflerin gelirlerini gizleyerek kayıt dışı kalma çabalarının artması, vergiye karşı uyumsuz davranmalarıdır (Tiutiunyk vd., 2019: 113). Öte yandan, uyum açığının tahmin edilmesi ve mükellefleri vergiye uyumlu davranmaya yönlendiren durumların analiz edilmesi, vergi uyumunun sağlanmasına ve dolayısıyla da toplanan vergi gelirlerinin arttırılmasına olanak vermektedir (Jansen vd., 2020: 1).

Bütçe açığının göstergesi olan vergi açıklarının ülke ekonomileri üzerinde olumsuz birçok etkisi bulunmaktadır (Tiutiunyk vd., 2019: 117). Daha önce de ifade edildiği üzere, vergi açıklarının artması devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Azalan vergi gelirleri sonucunda, devlet bütçe açıklarını kapatmak için borçlanma ya da para basma yolunu tercih edebilmektedir. Ancak her iki durumunda da ekonomi üzerinde olumsuz etkiler gözlenmektedir. Örneğin, bütçe açıkları borçlanma yoluyla kapatıldığında tahvil değerlerinin yükselmesiyle faizlerin artmasına, faizlerin artması ise özel sektörde verimli yatırımların azalmasına sebep olmaktadır. Sargent ve Wallace (1981)'de açıkların devamlı olarak borçlanmayla kapatılmaya çalışılmasının uzun vadede enflasyonu tetiklediğini vurgulamışlardır.

Ayrıca yatırımların azalması ile artan nüfus karşısında işsizliğin artması, gelir dağılımında adaletin ve ekonomik istikrar gibi temel ekonomik göstergelerin bozulması gibi sorunları ortaya çıkmaktadır. Açığın kapatılmasında borçlanma yerine para basma yolu tercih edildiğinde de enflasyon olgusu belirlemekte ve bu durum devletin ekonomiye temel müdahale sebepleri olan büyüme, kalkınma, istikrar gibi unsurları olumsuz etkilemesi ile sonuçlanmaktadır. Dolayısıyla, hükümetler için kemer sıkma politikalarına karşı alternatif olan vergi açığı sadece gelir kaybının bir göstergesi değil, aynı zamanda ekonomi üzerinde olumsuz etkileri olan önemli bir unsurdur (Murphy, 2019: 2). Gallant (2007: 455), vergi ödemeyenlerin vergi yükünü vergisini ödeyen mükelleflerin taşıdığını ancak bütçe açıklarının kapatırken vergi kaybını telafi etmek için en kolay yolu çözüm yolunun da diğer mükelleflerin ödemekte olduğu vergi miktarını arttırmak olarak gördüğünü ifade etmektedir. Bu kapsamda, vergi gelirlerini arttırmak için vergi oranlarının artırılması ise vergisini zamanında ödeyen mükelleflerle diğer mükellefler arasında haksız rekabet ortamının oluşmasının yanı sıra dürüst mükelleflerin vergi yükünün artmasına da yol açmaktadır. Özellikle dolaylı vergilerin oranlarındaki artış, tüketim eğilimi daha fazla olan düşük gelirlilerin tüketim miktarlarını kısarak mağduriyet yaşamalarına sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda, vergi adaletinin zayıflamasının mükelleflerin vergi ödeme eğilimlerini olumsuz etkilediği düşünülmektedir (Korlu vd., 2016: 446). Dolayısıyla vergi oranlarının artması nedeniyle ortaya çıkması muhtemel uyumsuzluk, vergi açığının oluşmasına ve vergi açığı-vergi uyumsuzluğu arasında olumsuz kısır bir döngü kurulmasına sebebiyet vermektedir.

3.3.3. Vergi Sistemini Adaletsiz Hale Getirmesi ve Sisteme Duyulan Güveni Azaltması

Vergi sistemlerinin gelir yaratma, eşitsizliği azaltma ve iyi yönetişimi teşvik ederek kalkınmada önemli rol oynadığı düşünülmektedir (Marandu vd., 2015: 208). Vergi açığının tahmin edilmesi kaybedilen gelir miktarını ortaya koymakla beraber vergi açığının vergilerin tasarlanma amaçları üzerindeki olumsuz etkileri sebebiyle de önemli bir konudur. Ayrıca mükelleflerin vergiye uyumsuzlukları sebebiyle meydana gelen ekonomik bozulmalar vergi tasarımlarının verimsiz olup olmadıklarına yönelik kanıtlar da sunabilmektedir. Vergi açığının zaman içinde seyri izlenerek ülkedeki vergilerin genel

yapısını ifade eden vergi sisteminin sürdürülebilirliği hakkında çıkarımda bulunulabilmektedir (Warren, 2019: 538).

Bununla birlikte vergi açığı tahminleri, hükümetlere vergi sisteminin tasarımındaki eksikliklere ilişkin karar alınmasında yardımcı olup daha sağlam bir sistem oluşturulmasında güçlü bir araç olarak kullanılmaktadır (Warren ve Mcmanus, 2007: 201). Vergi sisteminin doğru tasarlandığı ve yürütüldüğü, vergi şeffaflığının korunduğu, yeterli denetim ile vergi kaçakçılığının önlendiği bir ülkede, tüm bunlara paralel olarak, mükelleflerin vergi uyumları en yüksek düzeyde sağlanabilmektedir (Sandalcı vd., 2015: 20).

Vergi kayıp ve kaçaklarının bir neticesi olan vergi açığı nedeniyle bütçeye girmeyen vergi gelirlerinin telafisi için borçlanılması ya da mevcut mükelleflerden daha fazla vergi alınması ekonomi üzerinde olumsuz etki oluşturmakta ve bunun yanı sıra vergi sistemini adaletsiz hale getirmekte ve sisteme duyulan güveni azaltmaktadır. Hükümetlerin vergi kayıplarının ortaya çıkardığı bütçe açığını gidermek amacıyla uyumlu mükelleflerden daha fazla vergi alması, dürüst, vergisini tam, düzenli ve zamanında ödeyen mükellefler üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır. Söz konusu durum vergi sistemini adaletsiz hale getirmekle birlikte vergi sistemine olan güveni de azaltmaktadır (Bingöl, 2019: 49). Vergi açığını azaltmak için borçlanmaya başvurulması ise devletin sosyal harcamalara daha az kaynak ayırmasına, vergi sisteminin adaletsizleşmesine ve toplumsal barışın zarar görmesine neden olmaktadır (Uçanok, 2014: 29). Bu yüzden, vergi açığının varlığı kadar hesaplanarak kamuoyu ile paylaşılması da ayrıca önem arz etmektedir (Bingöl, 2019: 49). Gelecekteki bir durgunlukla başa çıkmak, vergi açığının mümkün olduğunca azaltılmasını gerektirmektedir. Öte yandan, vergi açığının ortaya çıkması ve genişlemesine yol açan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı olguları adil rekabet kurallarını bozmakta, iş etiğini yıpratmakta ve ticari işlemlerin sosyal güvenini ve ahlaki altyapısını zedelemektedir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 567).

3.3.4. Ekonomik ve Mali Politikaların Başarısı Hakkında Bilgi Sunması

Maliye politikası araçlarından biri olan vergiler ekonomik hedeflerin gerçekleşmesinde bir kaldıraçtır. Vergi sisteminin büyük ölçüde suistimal edildiği durumda izlenen ekonomik politika başarısız olarak nitelendirilmektedir. Bu başarısızlık riskine karşın, devletler ekonomik politikalarını sürekli ve etkin bir şekilde değerlendirmekle yükümlüdür. Vergi açığı tahminleri, devletlerin ekonomik politikalarını etkin değerlendirmeleri için önemli bir araç olarak görülmektedir (Murphy, 2019: 6).

Vergi açığı, kamu yönetimi sürecinde devlet hazinesinin mali çıkarlarını korumak adına analizler yapmaya ve önlemler almaya izin veren bir nevi kontrol mekanizması olarak işlev görmektedir. Vergi açığının boyutu, ayrıca izlenen sosyo-ekonomik politikaların doğru olup olmadığının da bir işaretidir. Raczkowski ve Mroz'a göre vergi açığının boyutu ekonomik büyümeye katkı sağlasa bile kabul edilebilir eşiği aştığı takdirde sürdürülebilir kalkınmanın gereksinimleriyle uyumlu değildir. Vergi açığının kabul edilebilir sınırı ile ilgili fikir birliği olmamakla birlikte Raczkowski ve Mroz (2018: 2) vergi açığının kabul edilebilir sınırını GSYİH'nin %5'i olarak kabul etmektedir.

Vergi açıkları, ekonomik büyüme üzerinde olduğu gibi ekonomik kalkınma üzerinde de etkilidir. Ekonomik kalkınma için kilit rol oynayan faktörlerden biri kamu altyapısının ve kamu hizmetlerinin sağlanmasıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkelere bakıldığında bu ülkelerin çoğunda kamusal hizmet sunumunda eksiklik olduğu görülmektedir. Hizmet sunumundaki aksama kalkınmayı yavaşlatmakta ve nüfusun yaşam standartlarını iyileştirme gayretini olumsuz etkilemektedir. Eksik hizmet sunumunun birçok nedeni olmakla birlikte en önemli sebeplerden biri, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin yetersizliğidir. Dolayısıyla gelir kaybına yol açan vergi açıklarının ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde olumsuz etkileri mevcuttur (Danquah ve Assibey, 2018: 992).

3.3.5. Sosyal Adaletin Bir Ölçüsü Olarak Kabul Edilmesi

Vergi açığının boyutu vergi ödeyenler ile ödemeyenler arasındaki eşitsizliğin bir ölçüsü olarak gösterilebilmektedir. Söz konusu eşitsizlik, sosyal adaletsizliği de gösteren önemli bir konudur. Vergi kanunlarının tarafsız olarak uygulanmaması mükellefler arasında eşitsizlik oluşturmaktadır. Bu eşitsizliği ölçmek için de vergi açığı verileri kullanılabilir. Vergiye uyum konusunda bireylerin devlete olan güveni önemli bir rol oynamaktadır. Vergi kanunlarının eksiksiz uygulanmadığı ve tüm mükelleflerin vergi borçlarını ödemediği durumda mükellefler arasında eşitsizlik ortaya çıkmakta ve Bölüm 3.3'te de bahsedildiği üzere vergiye ilişkin yükümlüklerini tam, zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler de zaman içinde vergiye karşı uyumsuz davranmaktadırlar (Murphy, 2019: 2,5). Sosyal adaletsizliğin körüklediği vergi uyumsuzluğu vergi açığını daha çok genişletmekte, genişleyen vergi açığı da vergi uyumunu zorlaştırmakta ve böylece kısır bir döngü oluşmaktadır.

Bazı mükelleflerin diğerlerine göre vergi sisteminden daha iyi faydalanabilmeleri keyfi, öngörülme ve haksız yollarla vergiden kaçınabilmeleri gelir dağılımını da değiştirmektedir. Yüksek vergi açığı rakamları haksız muameleye maruz kaldıklarını düşünen mükelleflerin gerek yasalara, gerekse de hükümete duydukları güveni olumsuz etkileyerek vergiye uyumsuz davranmalarına yol açmaktadır. Söz konusu uyumsuzluk, uyumsuz davrananları tespit edip cezalandırmak ve boyutunu ölçmek için çaba harcanmasını gerektirmektedir. Vergi açığının boyutunu ve temel sebeplerini anlayıp değerlendirmeden esasen vergilendirmenin gerçek etkisini de anlamak tam anlamıyla mümkün değildir (Alm ve Soled, 2017: 528). Vergi kanunlarının tarafsız bir şekilde uygulanmamasından kaynaklanan eşitsizliğin değerlendirilmesinde de vergi açığı veri olarak kullanılabilir. Aynı zamanda vergi açığı verileri, vergi uyumsuzluğundan ya da vergi politikasının benimsenmemesinden kaynaklanan eşitsizlikler ve ekonomik verimsizliklere karşı şeffaflık da sağlamaktadır (Warren, 2019: 539).

Tüm bu olumlu katkıları ve potansiyel faydaları göz önünde tutulduğunda her ne kadar vergi açığının tahmin edilmesinde birtakım sınırlamalar ve zorluklar olsa da vergi

açığı tahminlerinin yapılması önemli bir gereklilik olarak göze çarpmaktadır (McManus ve Warren, 2006: 61).

3.4. Vergi Açığının Azaltılmasına Yönelik İdari Yaklaşımlar

Vergi uyumunu teşvik etmede ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmede vergi idarelerine önemli rol düşmektedir. Bu bağlamda vergi idareleri, kaynakların faaliyetler arasında tahsis edilmesi amacıyla vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak üzere kararlar almaktadırlar (Erard ve Feinstein, 2011: 129). Vergi idarelerinin vergi açığını azaltmaya yönelik uyguladığı faaliyetlerin hem çok yönlü olması hem de ilgili ülkenin gerçeklerine, ekonomik düzeyine, kalkınmışlık seviyesine ve mükellef davranışlarına uygun olması gerekmektedir. Esasen kayıt dışı ekonomiyi, vergi kaçakçılığını ve dolayısıyla vergi açığının azaltılmasını sağlayacak evrensel bir çözüm yolu, “WunderWaffe”¹ bulunmamaktadır (Raczkowski ve Mróz, 2018: 8). Alm (2012: 25-26)’e göre vergi idaresinin mükelleflere ilişkin benimseyebileceği ve idari yaklaşımlar olarak adlandırılan üç olası yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar, geleneksel uygulama yaklaşımı, hizmet yaklaşımı ve güven yaklaşımıdır.

Yaptırımlar aracılığıyla vergi uyumunu arttırmaya çalışan geleneksel uygulama yaklaşımı caydırıcı yaklaşım, hizmet ve güven yaklaşımı ise caydırıcı olmayan yaklaşımlar olarak ifade edilmektedir (Dularif ve Rustiarini, 2022: 1081). Uyum açığının azaltılması için baskıcı uygulamalar ile güven temin etme, bilgi sunma, eğitim kampanyaları düzenleme gibi faaliyetleri kapsayan yumuşak uygulamaların birlikte uygulandığı bir yöntemin izlenmesi gerekmektedir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 8). Vergi idareleri caydırıcılık unsuru barındıran geleneksel uygulamalar dışında pek çok yöntemden faydalanarak vergi uyum düzeyinin artmasında kilit rol oynamaktadırlar (Torgler vd., 2007: 2). Dolayısıyla her üç yaklaşım kapsamında uygulanabilecek çeşitli faaliyetler ile uyum açığının azaltılması mümkündür.

¹ Mucizevi silah

Çalışmanın bu kısmında, vergi kaçakçılığı ve dolayısıyla uyum açığı ile mücadeleye katkı sağlaması beklenen üç yaklaşım açıklanarak, bu üç yaklaşımın uyum açığı ile mücadelede etkinliklerinin artırılmasına yönelik konulara değinilmiştir.

3.4.1. Geleneksel Uygulama Yaklaşımı

İdari yaklaşımlardan ilki, mükellefleri potansiyel dolandırıcı ve kaçakçı olarak gören ve vergi idaresinin bu yolla vergi kaçakçılığı ile mücadele ederek vergi açığını kapatmaya çalıştığı geleneksel uygulama yaklaşımıdır (Alm vd., 2010: 577). Geleneksel uygulama yaklaşımında, vergi idaresi yaptığı sıkı kontroller, denetimler ve uyguladığı ağır cezalar gibi baskıcı önlemlerle vergi kaçakçılığı ile mücadele etmekte ve vergi açığını azaltmaya çalışmaktadır (Alm vd., 2003: 156). Esasen bu durum, Becker tarafından alan yazımına kazandırılan geleneksel suç teorisinde vergi otoritelerinin geleneksel çalışma şeklerinden başka bir şey değildir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 7).

Geleneksel uygulama yaklaşımını benimseyen bir idare, ulusal ve uluslararası kurumlar arasında bilgi alışverişini kolaylaştırarak, vergi denetim ve kontrollerinin sayısını, kalitesini ve etkililiğini artırarak, vergi kaçakçılığını baskılamak amacıyla yüksek oranlı cezalar uygulayarak vergi kaçakçılığına ilişkin mahkeme kararlarını yayımlayıp, duyurarak uyum açığının azaltılmasında etkinliği sağlayabilmektedir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 8). Denetimlerin ceza oranlarındaki artışın vergi uyumunu arttırdığını ifade eden yaklaşımda, cezaların basit bir yasa ile daha kolay çıkartılabildiği, denetimlerin oranlarının artmasının ise ek maliyetler getirdiği ifade edilmiştir. Bu bağlamda, vergi uyumsuzluğu ile mücadelede, ceza oranlarının artırılması daha fazla tercih edilmektedir (Alm, 1999: 19).

Son yıllarda vergi idaresi politikalarında yaşanan dönüşüm paralelinde geleneksel uygulama yaklaşımının yeterli olmadığı kabul edilmiştir. Bu yaklaşım yerine, uygulanacak yaptırımlarının rolünü kabul eden ve aynı zamanda idarenin, mükellefe hizmet sunan ve mükellefin işlerini kolaylaştırıcı rolüne dikkat çeken hizmet yaklaşımı vurgulanmaktadır (Alm vd., 2010: 577).

3.4.2. Hizmet Yaklaşımı

Vergi idarelerinin vergi açığına ilişkin uygulayabileceği bir diğer yaklaşım mükelleflerin potansiyel suçlu yerine potansiyel bir müşteri olarak görüldüğü hizmet yaklaşımıdır (Alm ve Martinez-Vazquez, 2003: 155). Hizmet yaklaşımında, mükelleflerin bakış açısına göre devlet topluma hizmet sunan bir birim olarak görülürken, mükellefler de devletin hizmet sunduğu bu toplumun bir parçası olarak görülmektedir. Dolayısıyla bu yaklaşımda, devlet ile mükellef arasındaki ilişki satıcı-müşteri mantığına bağlı olarak ifade edilmektedir. Hizmet yaklaşımının hâkim olduğu bir ortamda mükellef ile idare arasında görüş farklılıklarının daha az olması, mükelleflerin vergiye ilişkin görevlerini yerine getirirken daha hassas davranmaları, bunun sonucunda ise vergi kaçırma eğiliminin düşük, gönüllü olarak vergiye uyumun ise yüksek olması beklenmektedir (Kirchler vd., 2008: 211).

Hizmet yaklaşımında idarenin vatandaşlarla dostane ilişkiler kurarak, mükellefler için hizmet sağlayıcı nitelikte olması ve yardım eli uzatması beklenmektedir. Mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri adına idarenin kapsamlı ve çeşitli hizmetler sunması bu duruma örnek olarak verilebilmektedir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 7). Vergi idaresi, mükelleflere bilgi sağlayarak, sunulan hizmetlerin kapsamını genişleterek veya mükellef dostu olarak etkinliğini sağlayabilmektedir. Ayrıca vergi ödeme, vergi sisteminin basitleştirilmesi, vergi ödeme prosedürleri ve vergi formlarının mevcudiyeti, bu formlarının doldurulmasında idareden yardım alma şeklinde hizmet almasının sağlanması, vergi idarelerinin internet sayfalarının şeffaf olması da vergi idarelerinin etkinliğine katkı sağlayabilmektedir (Alm, 2012: 29). Alm ve Torgler (2011: 647)'e göre hizmet yaklaşımını benimseyen vergi idaresi;

- Mükelleflerin eğitimini teşvik etmeli,
- Vergi beyannamelerini ve formları basitleştirmeli, vergilerin ödenmesini kolaylaştırmalı,
- Beyannamelerin doldurulmasında ve vergi borcunun ödenmesinde mükellefe yardımcı olmalı ve

- Mükelleflerin hem telefonla hem de idarenin internet sayfasında kolaylıkla bilgi alması adına gerekli iyileştirmeyi sağlamalıdır.

Türkiye’de 2016 yılında kurulan “Vergi İletişim Merkezi (VİMER) hizmet yaklaşımı doğrultusunda gerçekleştirilen uygulamalara örnek olarak verilebilmektedir. Bu uygulama ile mükelleflere “vergi kayıp ve kaçakçılığına ilişkin ihbarda bulunabilme, borç sorgulayabilme ve borçlu mükellefleri bilgilendirme, mükelleflerin sunulan hizmetlere ilişkin geri dönüşlerini ilgili birimlere aktarma, elektronik hizmetler hakkında danışmanlık ile yabancı uyruklu bireylere ve kurumlara İngilizce elektronik posta ile danışmanlık sunma” gibi pek çok hizmet sunulmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, y.y.).

Hizmet yaklaşımında vergilemenin taraflarının birbirlerine karşı bir üstünlüğü yoktur. Mükellefler vergi idaresinin paydaşdır ve idareden beklenen paydaşlarının kendilerinden talep ettikleri hizmetleri sunmalarıdır. Hizmet sunumunu benimseyen bir vergi idaresinden beklenen husus ise mükelleflerin kendilerine güven duymalarını sağlayan politikalar izlemeleridir (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 115). Yaptırımların rolünü göz ardı etmeyen bu yaklaşım vergi idarelerinin, mükelleflerin işlerini kolaylaştırıcı olması ve mükelleflere hizmet sunmadaki rolünü vurgulamakla beraber sosyal normların vergi uyumunun sağlanmasındaki rolünü de tam olarak yansıtmaktadır (Alm ve Martinez-Vazquez, 2003: 156).

Vergileme sürecinin bir tarafını idarenin, diğer tarafını ise mükelleflerin oluşturduğu göz önünde bulundurulduğunda modern devlet anlayışı gereği zaten idarenin herhangi bir şey yapmadan yalnızca mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlanmalarının beklenmesi kabul edilebilir bir anlayış değildir. İdareden beklenen uyumun sağlanmasında mükelleflere vergisel sorumluluklarını yerini getirirken bilgi teknolojileri, otomasyon ve internet uygulamaları gibi birtakım hizmetler sunması ve organizasyon yapısını bu doğrultuda oluşturmasıdır. Böylece hizmet odaklı bir anlayış sonucu vergiye ilişkin görevlerini kolaylıkla yerine getiren mükellef sayısında artış yaşanması ve uyum düzeyinin yükselmesi beklenmektedir (Kahrıman, 2016: 246; Şentürk, 2014: 132).

Daha önce de belirtildiği üzere, vergi uyumu denilince sadece mükelleflerin yerine getirmesi gereken sorumluluklar anlaşılmalıdır, vergilendirme sürecinin diğer önemli unsuru olan vergi idarelerinin de özellikle yükümlünün vergisel sorumluluklarını yerine getirmesini kolaylaştırma gibi görevlerinin olması gerektiği vurgulanmalıdır (Kahriman, 2016: 229). Dünya genelinde birçok vergi idaresi de gerçekleştirmiş oldukları reformlarla hizmet yaklaşımını benimsemiştir. İzlenen hizmet yaklaşımının mükelleflerin idareye karşı algıları üzerinde pozitif etki meydana getirdiği görülmüştür (Alm vd., 2010: 577-578).

Hizmet ortamının avantajı istikrarında yatmaktadır, vergi makamları tarafından sağlanan tek bir uygunsuz hizmet olayı, vergi mükelleflerinin iş birliğinin azalmasına yol açmayacaktır, çünkü vergi mükellefleri vergi sisteminin sorunsuz çalışmasını istemektedirler. Bir hizmet ortamının dezavantajı, vergi mükelleflerine adil davranmak için karmaşık prosedürlere ve ayrıntılı yazılı kurallar üretmeyi gerektiren bir yapı üzerine kurulu olmasıdır, bu da önemli idari genel giderlere neden olmaktadır (Gangl vd., 2015: 20). Hükümetin, vergi mükelleflerinin vergi ödemeleri için insanları uygun bir şekilde tazmin etmelerini sağlayan bir sistem hazırlamaları gerekmektedir. Bunun yanı sıra vergi idarelerinin, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olması hizmet kalitesini iki ana kanaldan iyileştirmesine bağlıdır. Birincisi, yeterli bilgi ve dostça ikna sağlayarak iş birliğini geliştirmektir. İkincisi vergi sisteminin iyileştirilmesidir. Birçok çalışma, hizmet kalitesinin ve etkin vergi sisteminin vergi uyumu üzerinde olumlu etkisinin olduğu sonucuna varmıştır (Dularif ve Rustiarini, 2022: 1083).

3.4.3. Güven Yaklaşımı

Güven, birinin bir şeyi yaparken veya ihmal ederken diğer (ler)ine olan inancıdır. Devlete duyulan güveni geliştirmede; yeterli bir kamu yararı sağlamak, halkın siyasi süreç katılımını artırmak ve hükümetin güvenilirliğini sürdürmek gibi üç önemli faktör vardır. Çoğu araştırma, hükümete duyulan güvenin vergi uyumunu artıracak yönündeki öngörüye desteklemiştir (Dularif ve Rustiarini, 2022: 1083). Güven yaklaşımı vatandaşların vergiler karşısındaki davranışlarına yön veren sosyal normlara bağlılığın vazgeçilmezliğine dayanmaktadır. Bu yaklaşımda, sadece güven değil aynı zamanda etik ve ahlakın güçlendirilmesinin de gerekliliği vurgulanmaktadır. Mükelleflerin vergi idarelerine

güvenmemesi durumunda idareye karşı sergileyecekleri standart davranış haline gelebilecek sosyal bir normun oluşması mümkün görünmemektedir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 7-8).

Güven ortamının temel avantajı, mükelleflerin kanunun lafzına değil, kanunun ruhuna uymasındır. Mükellefler belirli vergi kuralları yerine ahlaki standartları takip ettikleri için özel ve karmaşık vergi mevzuatına gerek yoktur. Güvenin tesis edildiği bir ortamda mükellefler demokrasi bağlamında karar alma süreçlerine aktif olarak katılmakta ve kendilerini ilgilendiren konularda sorumluluk alabilmektedirler (Gangl vd. 2015: 20). Vergi uyumunun idare ile mükellef arasında güven unsuru üzerine kurulması sonucunda mükellefler vergiye ilişkin sorumluluklarını gönüllü olarak yerine getirebilmektedirler. Mükelleflerin idareye güvenmesi, vergi sisteminin anlaşılır, açık, adil ve eşitlikçi olduğunu düşüncelerinin hem mükelleflerin vergi uyumunu hem de idarenin gücünü arttırdığı gözlenmektedir (Didinmez ve Seçilmiş, 2018: 115). Uyum açığının azaltılmasında vergi etiğini ve vergi ahlakını teşvik eden eğitim kampanyaları, sunulan kamusal hizmetlerin kalitesi ile vergi ödeme arasındaki ilişki hakkında mükellefe bilgi verilmesi ve vurgulanması güven yaklaşımının uygulanmasına katkı sağlamaktadır (Raczkowski ve Mróz, 2018: 8).

3.5. Vergi Açığını Hesaplama Metodolojisi

Vergi açığı tahmin edilirken makro ve mikro yaklaşımlar olmak üzere iki temel metodolojiden 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 (Harremi, 2014: 365; Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 23). Doğrudan ve dolaylı yaklaşımlar birbirini tamamladığı için vergi açığı büyüklüğü belirlenirken bu iki tahmin yaklaşımının birleştirilerek kullanılması istenen bir durumdur (Raczkowski ve Mróz, 2018: 5). Makro ve mikro yöntemler açıklanmadan önce Şekil 8’de listelenmiştir.



Şekil 8. Vergi açığını tahmin etme yöntemleri

Kaynak:(Gemmell ve Hasseldine, 2012: 26)

3.5.1. Makro Yöntemler

Makro yöntemlerde vergi açığı, makro göstergelerden ya da ulusal hesaplardan elde edilen veriler kullanılarak tahmin edilmektedir (Villios, 2012: 2). Diğer bir ifadeyle veriler, gelir idarelerinden bağımsız elde edilmekte ve vergi kanunlarına uyulması halinde teorik olarak vergilendirilebilir matrahın boyutunun tahmininde kullanılmaktadır (Kumar ve Rao, 2015). Böylece tahmin edilen teorik vergi yükümlülüğü ile fiili vergi tahsilatı karşılaştırılarak, gelir idaresi tarafından açıklanan tahsilat sonuçlarından hareketle vazgeçilen gelirin kapsamlı şekilde değerlendirmesine imkân sağlanmaktadır (Ueda, 2018: 5). Bu yöntemde verilerin çeşitli makro göstergelerden ya da ulusal hesaplardan sağlanmasının nedeni, söz konusu verilerin tüm vergi matrahını kapsadığı varsayımına dayanmaktadır (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 23).

Vergi mükellefleri üzerinde herhangi bir fiziksel denetim gerçekleştirilmeyen makro yaklaşımlar ile belli bir alanda ödenmesi gereken vergi miktarının ne kadar olması gerektiği, vergilendirilmeyen bir alanın ya da faaliyetin boyutunun hangi ölçüde olduğu sorularına yanıt verilebilmekte, ayrıca vergilendirilmeyen kısmın kaynağına ilişkin

nedenler de tespit edilebilmektedir (Raczkowski, 2015: 60; Harremi, 2014: 367). Açığın daha kısa süre içinde tahmin edilebildiği ve tahmin için daha az kaynağa ihtiyaç duyulduğu makro yöntemler ile tahmin sonuçlarında zaman içinde meydana gelen değişikliklerin takip edilip geriye dönük karşılaştırılabilir sonuçlar alındığı düşünülmektedir (Tiutiunyk vd., 2019: 117). Ancak belirtilen amaçlara ulaşmak için tahminlerin mümkün olduğunca güvenilir ve doğru olması gerekmektedir. Rubin (2011: 110) makro yöntemlerin iki temel gereksinimi olduğunu söylemiştir. Bunlardan biri vergi matrahına ilişkin uygun bilgilerin olması, diğeri ise teorik sorumluluğun hesaplanabilmesidir.

Fiscalis Tax Gap Project Group (2018: 27) 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 ve
- Tahminlerin doğruluğunu etkileyen çeşitli sorunların varlığı sebebiyle tahminde bulunulan mevcut yıl sayısıdır.

Toro vd., (2013)'ne göre ise etkili bir vergi açığı tahmini için;

- Vergi matrahı bağımsız kaynaklardan toplanmalı ve
- İstatistiki veriler tutarlı, kapsamlı ve ayrıntılı olmalıdır.

Mili Gelir – Gider Uyuşmazlığı Yöntemi

Tutarsızlık yöntemi olarak da ifade edilen bu yöntemde rapor edilen gelir ile gizli gelirin de dâhil olduğu düşünülen gelir miktarı arasındaki uyumsuzluktan hareketle vergi açığı tahmin edilmektedir. Daha genel ifadeyle esasen bu yöntemde, kayıt dışı ekonomi tahmin edilmektedir (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 211). Tutarsızlık yöntemi, kayıt dışı ekonomide faaliyet gösterenlerin gelirlerini gizleyebilmesine karşın harcamalarını gizleyemeyeceği varsayımına dayanmaktadır. Bu yüzden, yöntemde harcama yolu ile elde

edilen milli gelir rakamlarıyla gelir yaklaşımı ile elde edilen gelir rakamlarının karşılaştırılması suretiyle iki gelir arasındaki fark vergi açığının boyutu hakkında bilgi vermektedir (Çetintaş ve Vergil, 2003: 21).

Kayıt dışı sektörde faaliyette bulunan kişiler resmi olarak kaydedilen gelirlerinden daha fazlasını haralayabilmektedirler. Dolayısıyla bu durumda, gelir ile harcama arasında bir tutarsızlık olduğu gözlenmektedir. Ancak bu yaklaşım, gelir ile harcama arasındaki tutarsızlığın genellikle ölçüm hatalarından ya da kredi kullanımı gibi kayıt dışı ekonomiyle ilgili olmayan hususlardan kaynaklanması sebebiyle tartışmaya açıktır (Frey ve Schneider, 2000: 4).

Tek Gösterge Modelleri

Tek gösterge modeline göre gizli gelirin büyüklüğü ile ekonomideki nakit miktarı gibi birtakım değişkenler arasında doğrudan bağlantı vardır (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 212). Tek gösterge modellerinde “iş gücüne katılım, işlem hacmi, parasal yöntemler (para birimi tabanlı), fiziksel girdi yöntemleri” gibi birtakım ölçüm yöntemlerinden faydalanarak vergi açığı tahmin edilmektedir. Bu başlık altında belirtilen yöntemlere sırasıyla değinilmektedir.

İşgücüne Katılım

İşgücü ölçümlerindeki tutarsızlıklardan hareketle, vergi açığı/kayıt dışı ekonominin tahmin edildiği bu tek gösterge modelinde, nüfus, sivil işgücü arzı ve istihdam değişken olarak kullanılarak değişkenlerin zaman içindeki değişimleri izlenmektedir (Tütüncü ve Zengin, 2016: 198). Emek girdisinin analizine dayalı olan bu yöntemde, kayıt dışı ekonomi, emek piyasasındaki farklılıkların ortaya konulmasıyla izlenebilmektedir. İşgücüne katılım yöntemine göre, işgücüne katılma oranındaki değişimlerin ağırlıklı olarak kayıt dışı ekonomiden kaynaklanma ihtimali daha yüksektir. Ayrıca, hem kayıt dışı hem de kayıtlı ekonomide verimliliğin aynı olduğu varsayılmaktadır. Bu ihtimal ve varsayımdan

hareketle kayıt dışı ekonomi tahmin edilmektedir. İşgücüne katılım oranının zaman içinde azalması veya bu oranın ülkelerarası karşılaştırmalarda düşük seviyede kalması, işgücünün kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye yöneldiğinin bir göstergesi olarak görülmelidir (Çetintaş ve Vergil, 2003: 23). Basit hesaplamalara ve karşılaştırmalara dayanması yöntem uygulanabilirliğinde büyük kolaylık sağlamasına karşın gerek kayıtlı gerekse kayıt dışı ekonomide eş zamanlı çalışanları ayırt edememesi yöntemin eleştirilmesine yol açmaktadır (Çetintaş ve Vergil, 2003: 23; Tütüncü ve Zengin, 2016: 198)

İşlem Tabanlı (İşlem Hacmi)

İşlem hacmi ile GSYİH arasında sabit bir ilişkinin olduğu varsayımına dayanan işlem tabanlı yöntem, 1979 yılında Feige tarafından geliştirilmiştir. Bu yöntem Fisher'in Miktar Teorisi'ni kullanmaktadır. Yöntemde toplam işlem hacminin miktarı GSYİH' ye oranlanmakta ve bu orandaki değişimden yola çıkarak vergi açığı/ kayıt dışı ekonomi boyutu tahmin edilmektedir. Kayıt dışı ekonomide doğru ve güvenilir tahminler sağlayabilmek için ampirik gereksinimlerin olması yöntemin önemli bir dezavantajıdır (Öğünç ve Yılmaz, 2000: 12-14).

Para Birimi Tabanlı (Parasal Yöntemler)

Gelişmiş ekonomilerde sıklıkla başvurulan bir yöntem olan parasal yöntemlerde vergi açığı/kayıt dışı ekonomi parasal istatistiklerden faydalanılarak tahmin edilmeye çalışılmaktadır (Çetintaş ve Vergil, 2003: 21). Parasal yöntemler, parasal istatistiklerin kayıt dışı ekonominin bir göstergesi olduğunu varsaymaktadır. Yöntemin diğer bir varsayımı, kayıt dışı ekonomideki nakit dolaşım hızının kayıtlı ekonomideki nakit dolaşım hızıyla aynı olduğudur (Rubin, 2011: 116). Gözlenen GSYİH ile teorik olarak hesaplanan GSYİH arasındaki sapma, kayıt dışı ekonomi olarak kabul edilebilmektedir. Ancak paranın dolaşım hızının sabit olmaktan uzak olması yöntemin eleştirilmesine yol açmaktadır (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2018: 28).

Nakit para yaklaşımına göre dürüst olmayan mükellefler tespit edilmemek amacıyla işlemlerini büyük ölçüde nakit olarak yapmaktadırlar. Bu modelde kayıt dışının sektörlere kaydırılan faaliyetlerin düzeyinin vergilendirilme seviyesi, vergi sisteminin karmaşıklığı, kişi başına düşen GSYİH ve tasarruf mevduatı faiz oranına bağlı olarak belirlenebileceği ileri sürülmektedir. Bu bağlamda, vergi açığının büyüklüğüne ilişkin tahminler para birimine yönelik talep dikkate alınarak yapılmaktadır (Villios, 2012: 2).

Fiziksel Girdi Yöntemleri (Elektrik Kullanımına Dayalı)

Fiziksel girdi yöntemleri genellikle ekonomik faaliyetler için en uygun fiziksel gösterge olduğu varsayılan elektrik tüketimine dayanmaktadır (Kaufmann ve Kaliberda, 1996). Bu yöntemde elektrik tüketimindeki artış ile GSYİH artışı arasındaki farka bakılarak, toplam ekonomik faaliyetlerin seviyesi ve kayıt dışı ekonominin boyutu tahmin edilmektedir (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2018: 28). Güvenilir veri elde etmenin kolay olması yöntemin en büyük avantajıdır. Ancak, kayıt dışı ekonomideki tüm faaliyetlerinin büyük ölçüde elektrik kullanımını gerektirmemesi, gaz, petrol, kömür gibi diğer enerji kaynaklarının da kullanılıyor olması yöntemin eleştirildiği kritik noktadır. Ayrıca zaman içerisinde teknik anlamda sağlanan ilerlemeler sonucunda elektrik daha verimli şekilde kullanılabilirdiği için üretim ile elektrik tüketimi arasındaki ilişki değişebilmektedir. Ülkeler arasında elektrik/GSYİH esnekliğinin farklılık göstermesi de yöntemin eleştirildiği bir diğer husustur (Schneider ve Enste, 2000: 96). Dolayısıyla elektrik tüketimini baz alarak yapılan vergi açığı tahminleri gerçekçi bir yaklaşım olarak görülmemektedir (Fuest ve Riedel, 2009).

Çoklu Gösterge Modelleri

Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede kayıt dışı ekonominin veya vergi açığının tahmin edilmesinde en yaygın kullanılan yöntemin “çoklu gösterge-çoklu neden” anlamına gelen MIMIC modeli olduğu söylenebilmektedir (Murphy, 2019: 19). MIMIC modelinde kayıt dışı ekonomi gözlenemeyen bir değişken olarak ele alınarak para birimi ve GSYİH gibi en az iki gösterge ile vergi oranı, iş gücü piyasası gibi en az iki nedenle

ilişkilendirilmektedir (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 213). Diğer bir ifadeyle bu modelde kayıt dışı ekonomiye yol açan nedenler ile kayıt dışı ekonominin göstergeleri bir bütün olarak değerlendirilerek, kayıt dışı ekonominin etkilerine odaklanılmaktadır (Schneider ve Enste, 2000: 97; Frey ve Schneider, 2000: 5).

MIMIC yönteminin kayıt dışı ekonomiyi veya vergi açığı tahmin etmede, aynı anda birkaç göstergenin kullanılmasına ve benzer şekilde çok sayıda potansiyel nedensel değişkenin modele dâhil edilmesine imkân sağlaması, bu yöntemi tek gösterge yöntemlerine göre öne çıkarmaktadır (Rubin, 2011: 117). Bireyleri vergi kaçırmaya teşvik edebilecek göstergelerin kullanıldığı yöntem matrisinde bu göstergeler algılanan öneme göre değerlendirilip, tahminler doğrultusunda GSYİH üzerindeki etkilerini açıklamada kullanılmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomiye yol açan tek nedenin vergi kaçakçılığı olmadığını belirtmek gereklidir (Murphy, 2019: 19).

3.5.2. Mikro Yöntemler

Mikro yöntemler, vergi açığı tahmin ederken makro yöntemlerin aksine matrahın tamamını kapsadığı varsayılan veriler yerine, vergi tabanının bileşenlerini kapsadığı varsayılan bir ya da birden fazla mikro ekonomik veriyi kaynak olarak kullanmaktadır (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 26). Mükelleflere bağlı olarak eksik vergiyi ya da mükelleflerin vergiye tabi gelirlerinin büyüklüğünü tahmin etmeye çalıştıkları için bu yöntemler doğrudan ölçüm yöntemleri olarak da ifade edilmektedir (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 210). Aşağıdan yukarıya bir yöntem benimseyen mikro yaklaşımlarda veriler, bireysel vergi mükelleflerine uygulanan, mükellef davranışlarına ilişkin anketlerin ve vergi denetimlerinin sonuçlarından elde edilmektedir (Villios, 2012: 2). Farklı vergi yükümlüleri ve uyumsuzluk türleri için ayrı ayrı vergi açığı tahmininin yapılabildiği mikro yöntemlerde söz konusu veriler genellikle vergi idareleri tarafından toplanmaktadır (Durán-Cabré vd., 2019: 210). Bu yaklaşımda temsili gruba uygulanan anketler ile denetimlerden elde edilen sonuçlar tüm nüfus için genelleştirilmektedir (Rutkauskas, 2017: 7).

Yaklaşımında esasen vergi açığının bileşenleri ayrı ayrı tahmin edilerek toplam vergi açığı ortaya konulmaktadır (Rubin, 2011: 109). 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 konusunda önemli bilgiler sunmaktadırlar. Bununla birlikte, mükelleflerin vergiye uyumsuz davranışlarına ilişkin detaylı bilgi de vermektedirler (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 27).

Mikro yöntemlerin başlıca avantajlarından biri, hesaplanan vergi açığının hem mükellef gruplarına hem de gelir vergi türlerine göre ayrıştırılabilmesidir. Bu yüzden, örneğin ticari vergi mükelleflerinden kaynaklanan vergi açığı tahmin edilmek isteniyorsa, bu durumda mikro yöntemlerin kullanılması tercih edilmelidir (Villios, 2012: 4). Vergi uyumsuzluğuna ilişkin doğrudan bilgi edinmesini sağlayan mikro yöntemler ayrıca mükelleflerin vergi kanunlarına uyum dereceleri hakkında bilgi sahibi olunmasına imkân veren hesaplamaları da detaylandırmaktadır (Tiutiunyk vd., 2019: 118). Daha açık bir ifadeyle, genel bir vergi açığı tahmini sunmayan mikro yöntemler beyanda bulunmamasından kaynaklanan açık, eksik beyandan kaynaklanan açık ve ödeme açığı olmak üzere daha önce ifade edilen brüt vergi açığının bileşenleri hakkında ayrıntılı bilgi vermektedir (Rubin, 2011: 111).

Anket Yöntemi

Vergi açığının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerden biri, gönüllü kişilerden oluşan ve toplumun belirli bir kesimini kapsayan vergi yükümlülerine uygulanan anket yöntemidir. Ankete katılanların sorulara verdikleri cevaplardan hareketle vergi açığı hakkında bilgi toplanması amaçlanmaktadır. Özellikle gelişmiş ekonomilerde, vergi açığının boyutunun tespit edilmesinde yüz yüze, telefonla ve posta aracılığıyla gerçekleştirilen anket çalışmalarına oldukça güvenilmektedir. Örneğin, İsveç vergi dairesi hem şirketlere hem de bireylere gerçekleştirdikleri faaliyetler ve yaptıkları işlemlerle ilgili anketler göndererek belirli sektörler ve oluşumlarla ilgili araştırmalar yapmaktadır (Villios, 2012: 3). Anket sonucu sağlanan verilerin temel avantajı, vergi beyannameleri ya da denetimler sonucunda elde edilemeyebilen “sosyo-ekonomik, demografik ve tutumsal” pek

çok değişkeni içermesidir. Böylece bu verilerden hareketle, vergi uyumsuzluğu üzerinde etkili olabilecek pek çok hipotez analiz edilebilmektedir (Andreoni vd., 1998: 837).

Anketler vergi açığının boyutunun tahmin edilmesinde ve etkili bir vergi uyum programı düzenlenmesinde faydalı bir yöntem olsa da anket sonuçlarının katılımcıların dürüstlüğüne ve anket sorularına verdikleri cevapların doğruluğuna bağlı olması yöntemin en önemli dezavantajlarını oluşturmaktadır (Eilat ve Zinnes, 2000: 18; Rubin, 2011: 118). Özellikle anket formunda yer alan soruların, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi yükümlülerin gizleme eğilimde oldukları hassas konulara ilişkin olması, verilen cevapların güvenilirliğinin sorgulanmasına sebep olmaktadır (Frey ve Schneider, 2000: 3; Villios, 2012: 4). Dolayısıyla burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi açığına ilişkin tahmin sonuçlarının aslında anket formunun tasarımına ve formüle edilme şekline duyarlı olduğudur. Ayrıca ankete katılanların kişisel bilgilerinin gizli kalacağına ve verdikleri cevaplar doğrultusunda haklarında herhangi bir yasal işlem yapılmayacağı konusunda güvence verilmesi halinde vergi açığına ilişkin güçlü tahminler yapılması mümkündür (Çetintaş ve Vergil, 2003: 21).

Denetim Yöntemi

Vergi açığının tahmin edilmesinde kullanılan bir diğer mikro yöntem denetim yöntemi yani vergi denetimleridir. Vergi denetimleri, yükümlülerin vergiye ilişkin bilgilerini doğru beyan edip etmediklerini tespit etmek ve bu bilgilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla vergi beyannamelerinin incelenmesidir (Dumlupınar ve Yardımcıoğlu, 2015: 2). Vergi denetim yöntemleri, vergi idarelerine mükellefler tarafından sağlanan bilgilerin dikkatlice denetlenmesi yoluyla kişilerin ve firmaların incelenmesini içermektedir. Bu denetimler sonucunda, mükellefin sahip oldukları gelirlerine ve kesintilerine (indirimlerine) ilişkin verdiği bilgilerin doğru olup olmadığı bir dereceye kadar da olsa ortaya çıkartılabilmektedir. Denetlenecek örneklemin rassal olarak seçilmesi şartıyla, bu denetimlerden sağlanan bilgilerin vergi mükelleflerinin tamamı için tahmin edilmesinin basit olduğu ifade edilmektedir (Villios, 2012: 3).

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerde meydana gelen açığın artmasının en önemli sebeplerinden biri, kayıt dışılığın artmasıdır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmede en etkili yöntemlerin başında vergi denetimi gelmektedir (Oral vd., 2015: 119). Bu bağlamda denetim yöntemi, vergi açığının tahmin edilmesinde kullanılan bir yöntem olmasının yanı sıra aslında yükümlülerin vergi kanunlarına uyum göstermeleri sonucunda uyum açığının azaltılmasında da kullanılan en etkili yöntemlerin başında gelmektedir. Allingham ve Sandmo (1972: 324)'ünde belirttiği üzere bir vergi mükellefinin denetlenmeyeceğini düşündüğü takdirde daha az vergi ödeme ya da hiç ödememe davranışı sergileme ihtimali artmaktadır.

Denetim yönteminde yükümlülerin beyan ettiği gelir ile denetim sonucunda tespit edilen ve beyan edilmesi gereken gelir karşılaştırılarak vergi açığı tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Gemmell ve Hasseldine (2012: 222), vergiden kaçan potansiyel gelir hakkında en güvenilir kanıtları sunması ve gizli gelire uygulanacak en uygun vergi oranı sorununun kolayca belirlenmesi nedeniyle vergi denetim yöntemleriyle tahmin edilen açık miktarının daha doğru ve güvenilir olabileceğini ifade etmişlerdir. Ancak burada vurgulanması gereken hususlardan biri, denetim yönteminin başarısının denetlenecek yükümlülerin özellikleri, faaliyetleri ve beyan etmedikleri matrahları hakkında sahip olunan bilginin zenginliğine bağlı olduğudur (Braiotta vd.,2015: 11). Ayrıca tahmin sonuçlarının istatistiksel olarak anlamlılığından emin olma açısından denetlenecek örneklemin kapsamının da geniş olması son derece önemlidir (Durán-Cabré vd., 2019: 210). Görüldüğü üzere, vergi açığını tahmin etmede tek bir yöntem yoktur ve bu yöntemlerin farklı avantajları ve dezavantajları vardır.

3.6. Vergi Açığının Tahmininde Karşılaşılan Güçlükler

Vergi açığını tahmin etmeye yönelik yöntemler belli olsa da uygulamada açığın tam olarak nasıl tespit edileceği konusunda farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardaki farklılıklar; vergi açığı kavramı, teorisi ve uygulaması konularında benimsenen konulardan kaynaklanmaktadır (Warren, 2019: 539). Dolayısıyla vergi açığı kavramının tanımlanmasında karşılaşılan güçlük ve farklılıklar açığın tahmin edilmesinde de birtakım zorlukları ortaya çıkarmaktadır. Karmaşık modelleme ve veri toplama

süreçlerini gerektiren vergi açığının doğru tahmin edilmesinde teknik ve kavramsal olmak üzere birtakım sorunlarla karşılaşmaktadır. (Toder, 2007a: 6-7)'e göre karşılaşılan sorunlardan bazıları şunlardır:

- Kişisel gelir vergisi beyannamesinde eksik beyanda bulunmanın tespitine yönelik düzenlemelerin yetersizliği,
- Akan varlıklar yoluyla gelirin eksik bildirilmesi,
- Verilerin güncel olmaması ve
- Kurumsal vergisi açığının ölçümüne ilişkin kavramsal sorunlar, vergiden kaçınma yöntemlerindeki gelişmelerdir.

Ayrıca teorik olarak vergi yükünün tespitinde zorluklar yaşanmaktadır. Vergi türleri açısından bakıldığında teorik olarak vergi yükümlüğünün tahmin edilmesi dolaylı vergilere kıyasla dolaysız vergilerde daha zordur. Doğrudan vergiler subjektif nitelikli olduğu için bireylerin kişisel ve ailevi durumlarına bağlıdır. Sahip olunan gelire bağlı olarak matraha uygulanacak vergi oranları da değişmektedir. Ayrıca dolaysız vergilerde teorik vergi yükümlülüğü indirim ve istisnalara göre de belirlenmektedir (Rubin, 2011: 110).

Açığın tahmin edilmesinde bir önceki bölümde açıklanan makro ve mikro yöntemlerden hangisi tercih edilirse edilsin hiçbir yöntem tam anlamıyla kusursuz değildir. Tüm yöntemlerin birtakım dezavantajları vardır. Dolayısıyla yöntemlerin dezavantajlı yanları da esasen açığın tahmin edilmesinde karşılaşılan güçlükleri yansıtmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın bu kısmında, açık tahminlerinde karşılaşılan güçlükler, kavramsal ve teknik güçlükler ile tahmin metodolojilerinin dezavantajlarından kaynaklanan güçlükler şeklinde sınıflandırılarak ele alınmıştır.

3.6.1. Vergi Kaçakçılığının Ölçülmesinin Zorluğu

Vergi açığının ölçülmesi, vergi kaçakçılığının ölçülmesini gerektirmektedir. Ancak vergi kaçakçılığının boyutu hakkında güvenilir bilgi yoktur. Dolayısıyla vergi açığını

tahmin etmede karşılaşılan güçlüklerden biri vergi açığını ölçmek için vergi kaçakçılığının boyutunun da ölçülmesinin gerekli olmasıdır. Vergi açığının ölçülmesinde kullanılan birçok yaklaşım ciddi anlamda eleştirildiği için ölçüm sonucunda belirlenen kaçakçılığın boyutuna ilişkin de birtakım belirsizlikler oluşmaktadır (Alm ve Borders, 2014: 62). Ayrıca vergiden kaçınma yöntemlerinde yaşanan gelişmeler de vergi açığının tahmin edilmesini güçleştirmektedir. Vergi açığı konusundaki popüler algı şirketlerin ve varlıklı bireysel vergi mükelleflerinin, vergi yükümlülüklerini azaltmak adına sofistike planlar tasarlamak için yüksek ücretli vergi avukatları ve muhasebecileri nasıl kullandıklarını açıklayan makaleler ve kitaplardan kaynaklanmaktadır (Toder, 2007a: 9). Makro yöntemlerin bir diğer dezavantajı denizaşırı uygulamalar, yurtdışındaki varlıklar gibi vergi kaçakçılığının diğer boyutlarının ulusal verilerle izlenememesidir.

3.6.2. Vergi Sisteminin Yapısından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi açığının tahmin edilmesinde karşılaşılan güçlüklerden bir diğeri, vergi sisteminin karmaşık yapısıyla ilgilidir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 2). Slemrod (1989:157) vergi sisteminin karmaşık yapısını “öngörülebilirlik, uygulanabilirlik zorluk ve manipüle edilebilirlik” şeklinde ifade ettiği dört temel özellik üzerinden açıklamaktadır. Bu özelliklerden öngörülebilirlik ve uygulanabilirlik, vergi kanunlarına yönelik kullanılırken; zorluk ve manipüle edilebilirlik ise mükelleflerin bu vergi kanunlarına karşı göstermiş olduğu tepkileri ifade etmektedir. McCaffery (1990: 1269-1972) ise vergi sisteminin karmaşıklığını “teknik, yapısal ve uyum karmaşıklığı” şeklinde ele almış ve sadeleşmenin önemini vurgulamıştır. Vergi kanunlarının anlaşılabilirliğine yönelik olan teknik karmaşıklığın azaltılması, mükelleflerin vergi kanunlarını anlayabilmesiyle birlikte vergiye uyum göstermelerine faydalı olmaktadır. Yapısal karmaşıklık vergi kanunlarının vergi planlamasına elverişliliğine odaklanırken, uyum karmaşıklığı ise mükelleflerin vergi kanunlarına uygun şekilde kayıt tutma sorumluluğuyla ilgilidir.

Tran-Nam ve Evans (2014: 346) ise vergi sisteminin karmaşıklığını “vergi politikalarından, vergi mevzuatından, vergi yönetiminden ve uyumdan kaynaklanan karmaşıklıklar” şeklinde dört başlık altında sınıflandırmaktadır. Burada politika karmaşıklığı ile politika yapıcılarının verginin mali olmayan amaçlarına yönelik

gerçekleştirdikleri düzenlemeler sonucu ortaya çıkan karmaşıklık ifade edilmektedir. Vergi kanunlarının hazırlanmasından kaynaklı olan karışıklıklar, vergi mevzuatının karmaşık olmasına yol açmaktadır. İdarelerin kural ve uygulamalarındaki farklılıklar, vergi yönetiminden kaynaklı karmaşıklık olarak ifade edilmektedir. Son olarak uyum karmaşıklığı ise mükelleflerin vergi planları ile vergi hesaplamaları sonucu ortaya çıkan karmaşıklık olarak belirtilmektedir.

Alm vd., (2010: 579) vergi kanunlarının karmaşık olmasının vergi matrahından indirilmesine izin verilen kesintilerin hesaplanmasının genellikle yoruma açık olabileceğini belirtmiştir. Dolayısıyla bu durum, açığın tahmininde zorluk yaşanmasına yol açmaktadır. Örneğin makro yöntemler ile KDV'ye ilişkin vergi açığı tahminleri yapıldığında, gerek vergiye tabi olmayan gerekse de küresel anlamda KDV'den muaf faaliyetlerin vergi üzerindeki etkilerini tespit etmek güçtür (Harremi, 2014: 365-367). Açık ve anlaşılabilir olmayan ve sık sık değişen bir vergi sistemi neticesinde, verginin kayıt dışı kaldığı piyasa ekonomisi genişlemektedir. Bu yüzden, mevzuatın açık ve anlaşılır olması, ekonomik, mali ve sosyal ihtiyaçları karşılayacak yapıda olması gerekmektedir. Aksi takdirde, mükelleflerin sisteme duydukları güvenin azalması, vergiye karşı uyumsuz davranmalarına sebebiyet vermekte ve bu uyumsuzluğun çıktısı olarak vergi açığı miktarında artış kaçınılmaz olmaktadır.

3.6.3. Makro Yöntemlerin Dezavantajları

Yöntemlerin sahip olduğu dezavantajlar da vergi açığının tahmin edilmesinde birtakım güçlükler yol açmaktadır. Makro yaklaşımların dezavantajları şu şekilde özetlenebilmektedir:

- Makro yaklaşımlar, ölçülen alanın farklı bölümlerinde açığın nasıl ortaya çıktığına ilişkin bir açıklama yapmamaktadır (Raczkowski ve Mróz, 2018: 2).
- 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 olumsuz etkilemektedir (Rubin, 2011: 111).

- 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).
- 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 (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 27).
- Diğer bir sınırlama ise makro yöntemlerin ölçülen alanın farklı bölümlerinde açığın nasıl var olduğuna ilişkin bir açıklama yapmamasıdır (Harremi, 2014: 365-367).

3.6.4. Mikro Yöntemlerin Dezavantajlarından Kaynaklı Sorunlar

Vergi açığının tahmin edilmesinde mikro yaklaşımların dezavantajlarından kaynaklanan sorunlar ise şu şekilde özetlenebilmektedir:

- Mikro yöntemlerin dezavantajlarından biri, toplam vergi açığına ilişkin kapsamlı bilgi sunmamasıdır (Tiutiunyk vd., 2019: 118).

- 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).
- 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).
- 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).
- 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).

- 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.

Tüm bu sınırlamalar veya güçlükler dikkate alındığında vergi açığına ilişkin hesaplamaların, ölçümlerin esasen bir tahmin niteliğinde olduğu ve vergi açığı bileşenlerinin ölçülmesindeki doğal zorluklar göz önüne alındığında, herhangi bir vergi açığı tahmininin çok fazla belirsizliğe tabi olduğu vurgulanmalıdır (Alm ve Borders, 2014: 62). Yöntemlerin dezavantajları ve tahminine ilişkin sınırlamalar dikkate alındığında hangi yöntem tercih edilirse edilsin tahminlerin ölçüm hatasına sahip olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır (Gemmell ve Hasseldine, 2012: 216). Daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere, doğası gereği hiçbir yöntemin, vergi açığının tahmin edilmesinde tam anlamıyla güvenilir olmadığını yeniden vurgulamak gerekmektedir. Ancak vergi açığının tahmin edilmesinin önemi göz önüne alındığında, Gemmell ve Hasseldine (2012: 216)’nın da ifade ettiği üzere, vergi açığını tahmin ederken kullanılan veri kaynakları, izlenen yöntemin avantajları-dezavantajları hakkında sahip olunan bilgilerden hareketle bireysel tahminlere ilişkin hata payları kabul edilebilir nitelikte olmaktadır. Bu yüzden, vergi açığını tahmin etmenin gerekli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

3.7. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergi İdarelerinin Vergi Açığı Tahminine Yönelik Çalışmaları

Her ne kadar vergi açığının ölçülmesi ve vergi açığına ilişkin bir haritanın oluşturulması zor olsa da özellikle 1990’lardan itibaren gerek OECD üyesi ülkelerde gerekse birkaç gelişmekte olan ülkede vergi açığı tahmin edilmeye çalışılmaktadır (McManus ve Warren, 2006: 61). Dünyada vergi açığının ölçümüne ilişkin yapılan çalışmalara bakıldığında daha çok gelişmiş ülkelerde vergi açığının ne düzeyde olduğuna ilişkin tahmin yapıldığı, gelişmekte olan ülkelerde ise vergi açığının boyutu hakkında yeterli bilgi olmadığı görülmektedir (Jansen vd., 2020). Bireysel vergi açığı tahminlerinin yanı sıra birçok ülkenin resmi gelir kurumlarının da düzenli olarak vergi açığını tahmin etmediği görülmektedir (Villios, 2012:1-2). Vergi açığını tahmin eden gelir idareleri doğal olarak 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 kısmında, seçilmiş OECD ülkelerinde kapsamlı ve düzenli olarak vergi açığını tahmin eden ve rapor yayımlayan gelir idarelerinin vergi açığının tahminine yönelik gerçekleştirdikleri çalışmalar hakkında bilgi verilmektedir.

3.7.1. Amerika Birleşik Devletleri- Amerika İç Gelir İdaresi

Vergi açığını tahmin etme konusunda en deneyimli ülkelerden biri Amerika Birleşik Devletleridir. IRS vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerinin sayısını periyodik olarak tahmin etmek ve potansiyel olarak kaybedilen vergi gelirlerini değerlendirmek amacıyla ilk kez 1963'te Vergi Mükellefi Uyum Ölçüm Programı (TCMP)'yi uygulamıştır (Rotz vd., 1995: 699). Bu program kapsamında, 1963-1988 yılları arasındaki vergi açığının boyutu tahmin edilirken rastgele seçilen temsili vergi mükelleflerinin denetlenmesi yöntemi kullanılmış ve denetlenen beyannamelerden hareketle her bir vergi için toplam vergi kaybını tahmin etmek için bulunan sonuçlar ağırlıklandırılmıştır (Raczkowski ve Mróz, 2018: 6; Kenadjilan, 1992: 28).

Yaklaşık 50.000 bireysel vergi mükellefine uygulanan program tahmin maliyetlerinin devlet bütçesine ek maliyet getirerek potansiyel kârı aştığının düşünülmesiyle sebebiyle 1988 yılından itibaren durdurulmuştur. Maliyetlerin yanında, ayrıca hükümet değişiklikleri yaşandığında mükelleflerin siyasi açıdan memnuniyetsizlikleri sebebiyle de program kapsamında veri toplanmasının durdurulmasına karşın mevcut verilerden faydalanarak düzenli olarak vergi açığı tahminlerinde bulunmaya devam edilmiştir (Raczkowski ve Mróz, 2018: 6; Dubin, 2012: 6-7; McManus ve Warren, 2006: 61). TCMP yerine ise programın devamı niteliğinde olan ve şu anda da uygulanmaya devam eden Ulusal Araştırma Programı (NRP) yürütülmüştür (Dubin, 2012: 6-7). NRP kapsamında da rassal olarak seçilen vergi mükellefinin uyumsuzluk davranışına göre örnek ağırlıkları alınarak, nüfusun geri kalanına tahmini olarak yürütülmüş ve vergi açığını ölçmek için toplanmıştır. Bu yöntemin uygulanmasıyla

tahmin edilen vergi açığı boyutunun daha güvenilir olabileceği ifade edilmektedir (Villios, 2012:4-5).

IRS uyum ölçüm programlarının maliyetli olması ve örneğin 2006 yılında yapılan tahmin sonuçlarının 2012 yılında kullanılabilmesi gibi gecikmelerin yaşanması sebebiyle OECD ülkelerinin çoğu vergi açığının tahmin edilmesinde bu denli büyük ölçekli denetim programlarını uygulama girişimlerine sıcak bakmamış; örneğin Avustralya gibi pek çok ülke, vergi açığına ilişkin uyumu ve yükümlülerin eğilimlerini incelemek için sınırlı düzeyde denetim programları uygulamışlardır (Gemmell ve Hasseldine, 2012:208).

Vergi açığı haritasında gösterilen çeşitli bileşenler yardımıyla vergi açığının unsurları olarak ifade edilen beyanda bulunmama, eksik beyanda bulunma ve eski ödeme yapma sebebiyle kaynaklanan vergi açığı unsurlarının her biri ayrı olarak tahmin edilmektedir (Mazur ve Plumley, 2007: 572). IRS beyanda bulunmama, eksik beyanda bulunma ve eksik ödeme yapmaktan kaynaklanan vergi açığına ilişkin unsurları ölçerken farklı yöntemler uygulamaktadır. Örneğin kişisel gelir vergisinde beyanname verilmemesinden kaynaklanan açık hesaplanırken “Nüfus Sayım Bürosu” tarafından yapılan tahminler dikkate alınmaktadır. Eksik beyanda bulunma açığında ise rastgele denetimler ile faaliyet denetimleri sonucunda elde edilen verilen kullanılmaktadır. Eksik ödeme açığında da IRS muhasebe verilerinde faydalanılarak vergi açığı hesaplamaları yapılmaktadır (Toder, 2007a:2). Eksik beyanda bulunma açığı genellikle ya rastgele seçilen beyannamelerin kapsamlı bir şekilde analiz edilmesiyle ya da IRS tarafından gerçekleştirilen düzenli operasyonel denetimler aracılığıyla tahmin edilmektedir. IRS eksik ödemenin yol açtığı vergi açığını tahmin ederken kendi muhasebe verilerini kullanmaktadır. Kullanılan veriler iç muhasebe verilerinden sağlandığı için esasen hesaplamalar uzun sürebilmektedir (Mazur ve Plumley, 2007: 572). Gerek net vergi açığı gerekse brüt vergi açığı hesaplamalarına, vergiye ilişkin eksik bildirimler ya da geç ödemelerin karşılığı olarak faiz ödemeleri ve cezalar dâhil edilmemektedir (Toder, 2007a: 1).

IRS'nin bütün vergi bileşenlerine ilişkin vergi açığı tahmini yapmadığı birkaç vergi türü de bulunmaktadır. Ayrıca IRS tarafından yapılan vergi açığı tahminlerine sadece yasal olan faaliyetlerden elde edilen gelirin vergilendirilmesini dâhil edilmiş ancak kumar, uyuşturucu gibi yasa dışı faaliyetlerden elde edilip vergilendirilmesi gereken gelirleri dâhil etmemiştir (Mazur ve Plumley, 2007: 570). IRS vergi açığına ilişkin yapmış olduğu vergi açığı tahminlerine yasa dışı faaliyetlerden elde edilen geliri dâhil etmez iken, kayıt dışı ekonominin yasal faaliyetleri olarak ifade edilen kısımda elde edilen bildirilmemiş ücretlerin ve maaşların bir parçasını oluşturan ve bildirilmeyen bahşış geliri gibi gayri resmi tedarikçilerin gelirleri dâhil etmektedir (Kenadjilan, 1992: 23). Bu durumun gerekçelerinden birini, hükümetin yasadışı faaliyetlerden kaynaklanacak vergi açığını ortadan kaldırmaktan ziyade, söz konusu yasa dışı faaliyetlerin kaldırılmasıyla öncelikli olarak ilgilenmesi oluşturmaktadır. Diğer bir gerekçe ise yasa dışı faaliyetler sonucunda elde edilecek gelirin vergilendirilebilecek olan miktarını tespit etmenin oldukça güç olmasıdır ki bu gerekçe birinci gerekçeye göre daha mantıklı görünmektedir (Mazur ve Plumley, 2007: 570).

IRS'nin vergi açığına ilişkin yapmış olduğu en güncel tahmini Tablo 5'te gösterildiği üzere 2014-2016 yıllarına ilişkindir.

Tablo 5

IRS vergi açığı tahminleri (2014-2016)

Brüt vergi açığı	496 milyar dolar
Beyan açığı	39 milyar dolar
Eksik beyan açığı	398 milyar dolar
Eksik ödeme açığı	59 milyar dolar
Net vergi açığı	428 milyar dolar
Toplam açık	924 milyar dolar

Kaynak: (IRS, 2022:1)

Toplam vergi açığı 924 milyar dolar olarak tahmin eden idare, brüt vergi açığını 496 milyar dolar, net vergi açığını ise 428 milyar dolar olarak hesaplamıştır (IRS, 2022). Brüt vergi açığının önemli bir kısmı, mükelleflerin gelirlerini eksik beyan etmelerinden kaynaklanmaktadır. Eksik beyan açığı brüt vergi açığının yaklaşık %80'ni toplam vergi açığının ise yaklaşık %43'ünü oluşturmaktadır.

3.7.2. Birleşik Krallık -Birleşik Krallık Gelir İdaresi

Vergi açığının tahmin edilmesine öncülük eden kurumlardan biri de HMRC' dir. HMRC 2005-2006 yılından itibaren yıllık olarak vergi açığını hesaplamaktadır (Toro vd., 2013: 8). HMRC vergi açığını vergi türlerine göre hesaplamanın yanında söz konusu vergilerin her biri için alternatif tahmin yöntemleri de uygulamaktadır. HMRC küçük ve orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmelere ilişkin kurumlar vergisi açığını ayrı ayrı hesaplamakta ve büyük ölçekli işletmelerin vergi açığı hesaplanırken vergi beyanname tabanındaki verilerden yararlanmaktadır (Jansen vd., 2020: 2). HMRC vergi türleri itibarıyla vergi açığını tahmin etmekle birlikte örneğin KOBİ'ler, büyük şirket gibi mükellef tiplerine göre 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 sonucunda güncellenmektedir (Durán-Cabré vd., 2019: 211). Vergi açığı bileşenlerinden eksik beyana dayalı açığı tahmin etmeyen HMRC vergi açığını tahmin ederken doğrudan vergilerde “aşağıdan yukarıya” tahmin yaklaşımlarını, dolaylı vergilerde ise “yukarıdan aşağıya” tahmin yaklaşımlarını uluslararası uygulamalarla tutarlı olacak şekilde kullanmaktadır (Toro vd., 2013: 9).

3.7.3. Danimarka-Danimarka Gümrük ve Vergi İdaresi

Danimarka Gümrük ve Vergi İdaresi (SKAT) 1947 yılından itibaren kişisel gelir vergisindeki açığı tahmin etmektedir. Açığı tahmin ederken “yukarıdan aşağıya” yaklaşımla kişisel gelir ile beyan edilen gelir arasındaki fark kullanılmaktadır (SKAT, 2009). Bu yöntemin kullanılmasının sebebi teorik olarak vergi sorumluluğunu

hesaplamanın zorluğundan ve belirsizlikten kaçınmak olsa da belirsizlik, vergi açığı tahminlerinde ciddi bir sorun olmaya devam etmektedir. Söz konusu sorunu azaltabilmek için yıllık potansiyel tahminlerin yanıltıcı olabileceğinden hareketle SKAT vergi açığı tahminlerini beş yıllık hareketli ortalamalar şeklinde yayımlamaktadır (Rubin, 2011: 119).

2007 yılında ise SKAT kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'ye ilişkin kapsamlı bir vergi açığı ölçüm uygulaması başlatmıştır. Bu ölçüm programı kapsamında, rastgele örneklenen 10.000'den fazla vergi beyannamesi denetlenmiştir. Denetimler sonucunda mükellef hatalarının türü, vergi uyumları, uyumun niteliği, boyutu, coğrafi dağılımlarını ortaya koyan geniş bir veri yelpazesi oluşturulmuştur. SKAT denetimlerden elde edilen sonuçlar ve deneyimler vergi uyum stratejilerini yeniden tasarlamak için kullanılmaktadır (OECD, 2008: 70). Danimarka'da kurumlar vergisine ilişkin açık tahminleri rastgele denetimler ve risk tabanlı denetimler şeklinde iki farklı aşğıdan yukarıya yöntemine bağılı olarak yapılmaktadır. Rastgele denetimler, 2006'yılından itibaren her iki yılda bir 250 den az çalışanı olan küçük ve orta ölçekli şirketlerde vergi açığı tahmini için kullanılmaktadır. 250'den fazla çalışanı olan büyük ölçekli şirketlerde ise vergi açığına ilişkin tahminler risk tabanlı denetimlere dayanak gerçekleştirilmektedir (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2018: 62). 250'den fazla çalışanı olan işletmeler bu denetimlerin kapsamına girmemekle birlikte, beyan edilmeyen faaliyetler ile kayıt dışı faaliyet gösteren işletmeler de denetimler yoluyla tespit edilememektedir. Kayıt dışı ekonomiye ilişkin bilgiler Rockwool Vakfı'nın mülakat soruşturmalarından sağlanmaktadır (Schmutz, 2016: 145). "Yukarıdan aşağıya" yöntemlerinde teorik olarak vergi sorumluluğunu hesaplama durumunun olmamasına karşın SKAT vergi açığını tahmin ederken aşağıdan yukarıya yaklaşımlarından olan rastgele denetimleri kullanılmaktadır. Bunun sebebi idare için açığın boyutunun bir performans göstergesi olması ve "aşağıdan yukarıya" yaklaşımının performans ölçümü için daha uygun olduğunun düşünülmesidir (Rubin, 2011:120).

3.7.4. Kanada- Kanada Vergi Dairesi

Kanada Hükümeti'nin 2016 yılında federal vergi açığını tahmin edeceğini taahhüt etmesi üzerine CRA özel bir birim kurulmuştur. Kurulan birim vergi açığının bileşenlerine

ilişkin analizlerin yer aldığı raporları incelemekte ve yayımlamaktadır. CRA 2006 yılından itibaren vergi açığına ilişkin tahminlerini, açığın bileşenlerini ve tahmin yaklaşımlarını içeren çeşitli raporlar yayımlama konusunda önde gelen ülkelerden biridir. 2022 yılında ise CRA 2018 yılına kadar güncellenmiş tahminler ve bulgularla vergi açığının bileşenlerine ilişkin yayımlanmış tahminleri birleştirerek genel bir vergi açığı raporu yayımlamıştır (CRA, 2022a).

CRA Tablo 6’da gösterildiği üzere kişisel gelir vergisi açığını yukarıdan aşağıya yaklaşımlarla”, kurumlar vergisi açığını ise “aşağıdan yukarıya” yaklaşımlarla tahmin etmektedir (CRA, 2022b). Mal ve hizmet vergisi ile uyumlaştırılmış satış vergisi de “yukarıdan aşağıya” yaklaşımlarla hesaplanmaktadır (CRA, 2017). CRA vergi denetimleri, mükelleflere verilen eğitimler, beyanname vermeyi kolaylaştıracak yöntemler ve vergi indirimleri gibi çok yönlü yaklaşımları benimseyerek vergi açığını azaltmayı hedeflemektedir. Vergi açığının en son tahmin edildiği 2018 yılında Kanada’nın federal vergi açığının 35.1 milyar dolar ile 40.4 milyar dolar arasında gerçekleştiği ifade edilmiştir. 2014-2018 yıllarında uyum açığının %80’i beyanname vermeme %20 si eksik ödemeden kaynaklanmaktadır (CRA, 2022c).

Tablo 6

CRA kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi metodolojilerine genel bakış

Kişisel Gelir Vergisi Raporlama Boşluğu Metodolojisi			
<i>Vergi Açığı Bileşeni</i>	<i>Genel Yaklaşım</i>	<i>Verilerin Kaynağı</i>	<i>Metot</i>
Kayıt dışı ekonomi	Yukarıdan aşağıya	Kayıt dışı ekonomi Kanada istatistikleri	Yeraltı ekonomisinde tahmini vergilendirilebilir gelire marjinal efektif vergi oranları uygulanır.
Gizli denizaşırı yatırım geliri	Yukarıdan aşağıya	Küresel finansal istatistikler ve uluslararası bankacılık verileri	Önemli akademik çalışmalara dayalıdır.
Kurumlar Vergisi Raporlama Boşluğu Metodolojisi			
<i>Vergi Açığı Bileşeni</i>	<i>Genel Yaklaşım</i>	<i>Verilerin Kaynağı</i>	<i>Metot</i>
Küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ'ler)raporlama	Aşağıdan yukarıya	Rastgele denetim sonuçları Risk tabanlı denetim	Son dönem vergi yıllarına ekstrapolasyon ile tahmin Ekstrem değer yöntemi ve

açığı Büyük ölçekli işletmeler raporlama açığı	Aşağıdan yukarıya	sonuçları	kümeleme
---	----------------------	-----------	----------

Kaynak: (CRA, 2022b).

Özetle yapılan açıklamalardan yola çıkarak, vergi açığının tahmini için evrensel bir metodoloji geliştirilemediği ve IRS gibi HMRC'ye yakın gelir idarelerinin vergi açığını aşağıdan yukarıya yani doğrudan yöntemleri kullanarak tahmin ettikleri görülmektedir.

3.8. Literatür Taraması

Giles (1999) 1968-1994 yılları için Yeni Zelanda'da vergi açığını makro yaklaşımla tahmin etmiştir. Çalışmada öncelikle para talebi modelini kullanan Yapısal MIMIC modeli benimsenerek kayıt dışı ekonomi boyutu tahmin edilmiş, sonrasında ise vergi açığı bu tahmini kayıt dışı ekonomi üzerinden belirlenmiştir. Çalışmada, ilgili dönemlerde kayıt dışı ekonominin GSYİH'ye oranının %6.8 ile %11.3 arasında olduğu, vergi açığının GSYİH'ye oranının ise %6.4 ile %10.2 arasında gerçekleştiği tahmin edilmiştir. Ayrıca çalışmada, kayıt dışı ekonominin vergilendirilmemesi ve potansiyel gelir ile fiili gelir arasında bir boşluk (açık) oluşturması sebebiyle vergi açığının kayıt dışı ekonomi oranının “monoton artan fonksiyonu” olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ahmed ve Rider (2013) Pakistan'da 2004-2005 mali yılı için vergi türlerine göre vergi açığını aşağıdan yukarıya yaklaşımıyla tahmin etmiştir. Federel toplam vergi açığı 4.2 milyar dolar olarak hesaplanan çalışmada dolaylı vergilerdeki açık 1.4 milyar dolar, dolaysız vergilerdeki açık ise 2.7 milyar dolar olarak belirlenmiştir. Hesaplamalardan hareketle, toplam açığın potansiyel vergi gelirlerinin yaklaşık %40'ı olduğu ve dolaylı vergilerdeki açığın dolaysız vergilerdeki açıktan daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada dolaylı vergilerin potansiyel vergi gelirinin %25'i ve dolaysız vergilerdeki açığın ise %60 olduğu ifade edilmiştir.

Finardi ve Vančurová (2014), Çekya’ da 2011 yılında kişisel gelir vergisi açığını yukarıdan aşağıya yöntemleri kullanarak tahmin etmişlerdir. Eurostat veri tabanından ulusal hesaplara ilişkin elde ettikleri verilerden hareketle Çekya ‘da kişisel gelir vergisindeki vergi açığını yaklaşık 2.5 milyar Çek Korunası (CKZ) olarak hesaplamışlardır.

Harremi (2014) vergi açığının sınırlarına ilişkin harita çizmek ve uygulanacak vergi politikasına ilişkin genel bir bakış açısı oluşturmak amacıyla 2011-2012 yıllarında Balkan ülkelerinin vergi açığının analiz etmiştir. Bu amaç kapsamında Dünya Bankası, HM Revenue, ABD Uluslararası Kalkınma Ajansı (USAID), OECD ve ilgili ülkelerin gümrüklerinden sağlanan veriler doğrultusunda makro yaklaşımları kullanmışlardır.

Alm ve Borders (2014) ise Georgia Eyaletinde “gelirin beyan edilmemesi, eksik beyan edilmesi ve eksik ödenmesi” şeklinde vergi açığı unsurlarının her birini farklı tahmin yöntemleri kullanarak hesaplamıştır. Daha sonra bu üç unsurun tahmin sonuçlarını birleştirerek, gelir vergisindeki toplam vergi açığının boyutunu belirlemişlerdir. Çalışmada vergi açığı tahmin edilirken Georgia Eyalet Üniversitesi Studies’ in 2006 yılına ilişkin gelir vergisi verileri ile yine aynı yıla ait vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler kullanılmıştır. Tahmin sonuçlarına göre beyanname vermeme açığı 25 milyar dolar, eksik beyanda bulunma açığı 235 milyar dolar, eksik ödeme açığı 36 milyar dolardır. Çalışmada vergi açığı tahminlerinin yanında elde edilen “eksik ödeme ve eksik beyanda bulunmadan kaynaklanan açığın toplam vergi açığı içindeki payının aynı olduğu, düşük gelirlilerin vergiye daha az uyum gösterdikleri” sonucuna ulaşılmıştır.

Stavjaňová (2014) Çekya ’da 2006-2012 yılları arasında KDV açığı Çek İstatistik Ofisi ve Maliye Bakanlığı’ndan elde ettiği verileri kullanarak makro yaklaşımla tahmin etmiştir. İlgili yıllarda KDV açığının kademeli olarak artığının tespit edildiği çalışmada en yüksek artışın KDV oranının arttırıldığı 2007-2008 ile 2011-2012 yıllarında gerçekleştiği ifade edilmiştir.

Murphy (2014) Kamu ve Ticaret Sendikası kapsamında hazırladığı raporda Birleşik Krallık'ta 2014-2015 yılları için vergi açığını yaklaşık 122 milyar sterlin olarak tahmin etmiştir. Bu açığın büyük bir kısmının vergi kaçırmadan kaynaklandığı tespit eden raporda, açığın Birleşik Krallık Ulusal Sağlık Sistemi (NHS) bütçesinden biraz az olduğuna ve açığın NHS harcamalarının büyük bir kısmını karşılayabilecek düzeyde olduğuna vurgu yapılmıştır.

Raczkowski (2015) vergi açığını vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı bağlamında ele aldığı çalışmada AB Üyesi ülkelerin vergi açığını 2011-2014 yılları arası için hesaplamıştır. Kayıt dışı ekonomi oranı, toplam vergi oranı ve GSYİH'nin veri olarak kullanıldığı çalışmada makro yaklaşım uygulanmış ve 2014 yılı için ele alınan ülkelerde toplam vergi açığı 1331.6 milyar dolar olarak bulunmuştur.

Thamae ve Ntoi (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Güney Afrika'da 1965 ile 2012 yılları arasında gelir vergisi açığının artmasına yol açan makro ekonomik faktörler eşbütünleşme yöntemiyle analiz edilmiştir. Analiz sonucunda vergi açığının ithalat düzeyi negatif yönde, dış borçlar ile kayıt dışı ekonomi ile ise pozitif yönde ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bir diğer ifadeyle, ithalat düzeyi arttıkça vergi açığı azalmakta, dış borçlanma düzeyi ve kayıt dışı ekonomi arttıkça vergi açığı da artmaktadır.

Canıkalp vd., (2016) Türkiye'de 1993-2004 yılları arasında KDV'deki vergi açığını uyum açığı ve politika açığı şeklinde yukarıdan aşağıya yaklaşımla tahmin etmişlerdir. Çalışmada ilgili dönemlerde vergi açığının %46 ile %75 arasında değiştiği ve tüm yıllarda politika açığının uyum açığından daha fazla olduğu görülmüştür. Bu sonuç doğrultusunda Canıkalp vd., (2016) indirim, istisna, muafiyet gibi politika uygulamalarının vergi gelirlerini kayıt dışı ekonomiden daha fazla olumsuz yönde etkilediğini ifade etmiştir.

Majerová (2016), seçilen 26 Avrupa Birliği üyesi ülkede 2000-2011 yılları arasında KDV açığını ele almış ve yolsuzluk algısı endeksi, GSYİH büyüme oranı ve KDV oranının vergi açığı üzerindeki etkisini regresyon analizi ile belirlemeye çalışmıştır. Çalışmada, KDV açığı Sosyal ve Ekonomik Araştırma Merkezi (Center for Social and Economic

Research, CASE)’nden alınmış ve yolsuzluk algısı ile GSYİH büyüme hızının açık üzerindeki etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu, KVD oranının etkisinin ise önemsiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada, vergi açığının en çok yolsuzluk algısına bağlı olduğu tespit edilmiştir.

Ueda ve Pecho (2018) Kosta Rika’da 2012-2015 yılları arasında kurumlar vergisi açığını IMF’nin RA-GAP metodolojisini kullanarak tahmin etmişlerdir. Kamu kurumlarını ve serbest ticaret bölgelerinde faaliyet gösteren firmaların analize dâhil edilmediği çalışmada 2012 yılında vergilendirilebilir potansiyel gelirin 2015 yılına geldiğinden %65’ten %59’a düştüğü görülmüştür. Bu durumun sebebi olarak ise 2015 yılında uygulamaya konulan stopaj vergisinin olabileceği tahmin edilmiştir.

Raczkowski ve Mróz (2018) 28’i Avrupa Birliği (AB) üyesi olmak üzere Türkiye’nin de aralarında bulunduğu toplam 35 ülkenin 2011-2015 yılları arasındaki vergi açığını nominal ve GSYİH’nin yüzdesi şeklinde tahmin etmişlerdir. Yukarıdan aşağıya yöntemin kullanıldığı çalışmada, MIMIC yöntemi ile tahmin edilen kayıt dışı ekonomi, cari fiyatlarla GSYİH (ADB doları) ve toplam vergi oranı açığın tahmin edilmesinde kullanılan değişkenler olarak yer almıştır. Çalışmada GSYİH’nin yüksek olduğu ülkelerin çoğunda vergi açığının GSYİH 'ye oranının düştüğü sonucuna ulaşılmıştır. Nominal açıdan ele alındığında ise açık ile GSYİH arasında ters yönde ilişki olduğu görülmüştür.

Danquah ve Assibey (2018) ise aşağıdan yukarıya (mikro) yaklaşımla 2012/2013 vergilendirme döneminde Gana’daki vergi açığını tahmin etmiştir. Gana yaşam standardı anketinden (GLSS 6) alınan tarım dışı hanehalkı işletmelerine ait mikro verilerle, küçük ölçekli işletmelere ilişkin Gana Gelir İdaresi (GRA)’dan küçük elde edilen verilerden faydalanarak potansiyel vergi geliri bulunmuş, fiili vergi gelirini karşılaştırılmış ve vergi açığı yaklaşık 57 milyon dolar olarak tahmin edilmiştir. Çalışmada ayrıca tahmin edilen vergi açığının oluşmasına yol açan faktörler de belirlenmeye çalışılmış ve şu sonuçlara ulaşılmıştır: a) sahibinin kadın olduğu işletmeler, sahibinin eğitimsiz olduğu işletmeler, kentsel ekonomilere kıyasla kırsal ekonomide yer alan ve tarım dışı ekonomik faaliyetlerde bulunan işletmeler daha fazla vergi açığına yol açmaktadır. b) işletmelerin deneyim

sürelerinin vergi ödeme eğilimi üzerinde doğrudan bir etkisi bulunmamakta, deneyim süresinin fazla olmasının başlangıçta vergi ödeme ihtimalini arttıracığı ancak belli bir çalışma yılından sonra ise bu olasılığı azaltacağı öngörülmektedir.

Lešnik vd., (2018) ise 2010-2013 yılları arasında Slovenya'da aşağıdan yukarıya yaklaşımla tahmin edilen KDV'deki vergi açığını analiz etmiştir. Çalışmada ekonomik büyümenin, mali yönetimde alınan tedbirlerinin ve denetim sayısındaki artışın, vergi açığı üzerinde azaltıcı etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Keyifli (2019) 34 OECD ülkesindeki vergi açığını 2010-2015 yılları arası için makro yaklaşımlarla tahmin etmiştir. Kayıt dışı ekonomi oranı, GSYİH ve toplam vergi oranının değişken olarak kullanıldığı çalışmada, 2015 yılı için OECD ülkelerinin toplam vergi açığı 1.3 trilyon dolar olarak hesaplanmış ve ülkelerin vergi yüklerinin boyutu ile kayıt dışı ekonominin boyutu arasında benzerlik olmadığı sonucuna ulaşılmıştır .

Durán-Cabré vd., (2019) İspanya'da servet vergisi ile veraset ve intikal vergisindeki açığı 2014 yılı için mikro yaklaşımla tahmin etmişlerdir. Hem servet vergisi hem de veraset ve intikal vergisinde vergi açığının önemli bir kısmının eksik beyandan kaynaklandığı sonucuna ulaşmışlardır.

Murphy (2019) Avrupa Parlamentosu'ndaki Sosyalistler ve Demokratlar Grubu için hazırladığı raporda ise 2015 yılı verilerinden hareketle Avrupa Birliği üyesi ülkelerde vergi açığının 825 milyar Euro olarak tahmin etmiş ve mevcut açığın önemli bir kısmının yerel anlamda vergi kaçırmadan kaynaklandığını ifade etmiştir. Çalışmada en yüksek vergi açığı tutarına sahip olan üç ülke; İtalya, Fransa ve Almanya olarak tespit edilmiştir.

Jansen vd., (2020) Güney Afrika'da 2015-2017 yılları arasındaki Güney Afrika'daki üçüncü en büyük vergi geliri kaynağı olarak ifade edilen kurumlar vergisindeki vergi açığını finans dışı sektörler için tahmin etmişlerdir. IMF'nin RA-GAP metodolojisini kullanarak yukarıdan aşağıya yaklaşımla hesaplamışlardır. Hesaplama yapılırken ulusal

hesaplar ve vergi idaresinin verilerden yararlanılmıştır. Tahminler sonucunda vergi açığının potansiyel vergi tabanının yaklaşık %11 ya da GSYİH'nin yaklaşık %2 si düzeyinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Uygun ve Gerçek (2021) Türkiye’de 2015-2019 yılları arasındaki vergi açığını makro yaklaşımlar doğrultusunda tahmin etmişlerdir. Kayıt dışı ekonomi oranı, toplam vergi oranı ve GSYİH’ değişkenleriyle gerçekleştirilen tahmin sonucunda Türkiye’de vergi açığının GSYİH içindeki payının yaklaşık %10 ile % 13 arasında gerçekleştiği sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmada ayrıca vergi harcama oranı, vergi kayıp ve kaçak oranı ile toplam vergi oranı verilerinden faydalanılarak vergi türlerine göre de vergi açığı tahmin edilmiştir. Yapılan tahminler sonucunda Türkiye’de vergi açığı oranlarının dalgalı bir seyir izlediği tespit edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde ekonomik özgürlük, enflasyon, gelir dağılımında adalet, hükümet etkinliği, idari kalite ve yolsuzluk algısı değişkenlerinin vergi açığı üzerindeki etkisini incelemek için yapılan panel veri analizi teorik olarak açıklanmıştır. İlk olarak çalışmanın amacına, önemine, kısıtlarına değinilmiştir. Daha sonrasında analiz öncesinde uygulanan homojenlik ve yatay kesit bağımlılığı testleri ile birim kök testleri hakkında bilgi verilmiştir. Son olarak ise çalışmada kullanılan veri seti diğer bir ifadeyle bağımlı ve bağımsız değişkenler tanıtılmıştır.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Vergi açığı, en önemli gelir kaynağı olan vergi tahsilatını azaltmakla birlikte, vergi idaresinin etkinliğinin ölçüsü olmanın yanında, bütçe açıklarına yol açma, vergi sistemini adaletsiz hale getirme pek çok soruna yol açmakta ve ayrıca açığın boyutları ekonomik ve mali politikalarının başarısı hakkında bilgi sunmaktadır. Politika açığı ve uyum açığı şeklinde ele alınan vergi açığı üzerinde özellikle mükelleflerin vergiye uyum göstermemesinin büyük payı vardır. Literatüre bakıldığında vergi açığını tahmin etmeye yönelik makro ve mikro olmak üzere iki temel yaklaşımın bulunduğu ancak açık tahmin edilirken benimsenmiş ortak bir yöntemin olmadığı görülmüştür. Ayrıca açığa yönelik çalışmalara bakıldığında her ne kadar sayıca artsa da dünyada bütün vergi idarelerinin vergi açığı tahminlerinde bulunmadığı, bulunsa da bu tahminlerin düzenli olmadığı, tahminlerin tüm vergi türlerini kapsamadığı ve tahmin sonuçlarına ilişkin düzenli rapor yayımlayan idarelerinin sayıca az olduğu belirlenmiştir. Türkiye’de de vergi idaresi tarafında açığın tahmin edilmesine yönelik çalışma olmadığı ifade edilebilir. Bireysel çalışmalara bakıldığında da ortak bir tahmin yönteminin olmadığı, özellikle Türkiye’de açığın tahmin edilmesine yönelik çalışma sayısının kısıtlı olduğu görülmüştür. Bunu yanı sıra açık üzerinde etkili olan faktörleri analiz eden çalışma sayısı da çok azdır. Vergi açığı vergi uyumsuzluğunun önemli bir sonucudur. Bu bağlamda sadece vergi açığının tahmin edilmesi bir anlam ifade etmeyebilir. Ayrıca açığı etkileyen faktörlerin de analiz edilmesi gerekmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda araştırmanın iki amacı bulunmaktadır. İlk amaç Türkiye ve seçilmiş diğer OECD ülkelerindeki vergi açığını makro yöntemlerden

hareketle tahmin etmektir. Diğer amaç ise tahmin edilen açık miktarı üzerinde ekonomik özgürlük, enflasyon oranı, gelir dağılımında adalet, hükümet etkinliği, idari kalite ve yolsuzluk algısının etkisini analiz etmektir.

4.2. Araştırmanın Kısıtları

Vergi açığının ölçülmesi uygulanan metodolojiye ve verilerin mevcudiyetine bağlı olarak birer tahmin niteliği taşımaktadır. Çalışmada 34 OECD üyesi ülkenin 2005-2018 yılları arasındaki genel vergi açığı miktarı makro yöntemler çerçevesinde hesaplanmıştır. Çalışmada açığın daha geniş bir zaman dilimi için hesaplanamaması ve 14 yıl için tahminlerin sınırlı kalmasının sebebi, açığın hesaplanmasında kullanılacak verilerin uzun bir zaman aralığına yayılmamasından kaynaklanmaktadır. Açık tahminlerinin 2005 yılında başlatılmasının sebebi ise toplam vergi oranına ilişkin ilk verinin 2005 yılında yayımlanmış olmasıdır. En son tahminin 2018 yılı için yapılmasının sebebi ise Dünya Bankası tarafından yayımlanan ve iki yılda bir güncelleneceği belirtilen kayıt dışı ekonomi verilerinin en son 2018 yılı için yayımlanmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca çalışmada OECD ülkelerinin tamamının ele alınmamasının sebebi de belirlenen zaman dilimi içinde eksik verilerin bulunmasından kaynaklanmaktadır. Vergi açığının gerçeğe en yakın şekilde tahmin edilmesi kullanılacak verilerin doğruluğuna sıkı sıkıya bağlıdır. Her ne kadar veriler uluslararası kuruluşlardan alınsa da tahminlerin verilerin doğruluğuna ve kalitesi bağlı olması araştırmanın kısıtlarındandır.

Çalışmada kullanılan bağımsız değişkenler vergi açığı üzerinde etkili olması beklenen ve ilgili yıllarda verilerine eksiksiz ulaşılabilen değişkenlerden oluşmaktadır. Bu değişkenlerden biri yolsuzluk algısı endeksidir. Yolsuzluk algısı endeksi 2012 yılına kadar 0-10 arasında, 2012 yılından itibaren ise 0-100 arasında bir değer almaktadır. Değişiklik öncesi ve sonrası kırılma yaşayan hiçbir ülke olmadığı için Tulumce vd., (2022)'nin çalışmalarındaki gibi uyumlaştırma yapılarak endeks değeri 0-10 arasında alınmıştır. Vergi açığı üzerinde etkili olması beklenen farklı değişkenlerin de olmasına karşın değişkenlerin belirlenmesinde verilerin elde edilebilirliği sınır olarak belirlenmiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Ekonomik analizlerde “zaman serisi verisi, yatay kesit verisi ve panel veri” olmak üzere üç veri türü kullanılmaktadır. Zaman serileri araştırmada kullanılacak değişkenlerin zaman birimine göre (gün, ay, yıl gibi) değişimlerini içerirken, yatay kesit verileri farklı zamanlarda, farklı birimlerden elde edilen verileri ifade etmektedir. Panel veriler ise zaman serisi verileri ile yatay kesit verilerinin birleşiminden meydana gelmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 1-2). Baltagi (2005: 1) hanehalkı, firma, ülke gibi birimlere ilişkin gözlemlerin farklı zaman dilimlerinde bir araya getirilmesini panel veri olarak ifade etmektedir.

Panel veriler ile çalışmanın birtakım avantajları bulunmaktadır. Bu avantajlardan biri panel verilerin araştırmacılara daha fazla veriyle çalışma olanağı sunmasıdır. Daha fazla veriyle çalışılması gözlem sayısı ve serbestlik derecesini artırmaktadır. Bu durum değişkenler arasındaki çoklu doğrusal bağlantı derecesinin azalmasını ve tahminlerin etkinliğinin ve güvenilirliğinin artmasını sağlamaktadır (Hsiao, 2007: 3). Zaman serisi ve yatay kesit verisi analizlerinin birimlerin heterojenliğini kontrol edememesine karşın panel veri tahmin teknikleri konuya ilişkin değişkenlere izin vererek, birimlerin değişkenliği ile gözlenemeyen heterojenliği kontrol edip modele dâhil edebilmektedir (Aljandali ve Tatahi, 2018: 237; Yerdelen Tatoğlu, 2012: 10). Panel verilerin sahip olduğu bir diğer avantaj tahmin sapmalarını azaltmasıdır. Panel verilerde dışlanan değişkenlerin varlığı hata terimi ile bağımsız değişkenler arasında korelasyonun varlığına yol açmaktadır. Bunun sonucunda ise parametre tahminlerinde sapmalar meydana gelmektedir. Oysa panel veriler dışlanan değişkenlerin etkilerini kontrol altına alarak tahminlerdeki sapmaları azaltabildiği gibi tamamıyla yok da edebilmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 11; Hsiao, 2007: 4). Zaman serilerinde serbestlik derecesi azdır ve ciddi çoklu bağlantı sorunu yaşanmaktadır. Bu durum her bir açıklayıcı değişkenin etkisinin araştırılmasında önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Oysa panel verilerde birim farklılıkların modellere ilave edilmesiyle birlikte çoklu doğrusal bağlantı sorunu azalmaktadır (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 12-13).

Yukarıda ifade edilen pek çok avantajına karşın panel verilerle çalışmanın birtakım kısıtları, dezavantajları da bulunmaktadır. Bu dezavantajlardan biri panel verilerin doğası

gereği zaman ve yatay kesit verilerine mahsus sapmaları içermesidir. Bu yüzden panel veri modellerinde hata terimleri çoğunlukla sapmalıdır. Ayrıca panel verilerde örnek seçim sapması ile heterojenlik sapması da dezavantaj olarak ifade edilmektedir. Bir diğer dezavantaj da verilerin elde edilmesinin ve tasarlanmasının güç olmasıdır (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 14). Her ne kadar panel verilerin birtakım dezavantajları olsa da gerek zaman serisi gerekse yatay kesit verilerinde de benzer sorunlar yaşandığı göz önünde tutulmalıdır. Bu yüzden avantajları dikkate alındığında, panel verilerin diğer iki veri türüne göre daha üstün analiz olanağı sunacağı söylenebilmektedir (Çerçel ve Sökmen, 2019: 38).

Panel veri analizlerinde N yatay kesit birim sayısını T ise dönem sayısını ifade etmektedir ve genellikle birim sayısı gözlem sayısından büyüktür ($N > T$). Genel bir panel veri modeline ilişkin denklem ise aşağıda gösterildiği şekilde yazılmaktadır (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 4).

$$y_{it} = \beta_{1it} + \beta_{2it}X_{2it} + \beta_{3it}X_{3it} + \varepsilon_{it} \quad (4.1)$$

Denklemden de görüleceği üzere panel verilerde zaman serisi ve yatay kesitlerden farklı olarak i ve t olmak üzere iki alt indis bulunmaktadır. Bu alt indislerden kesit boyutunu $i=1,2,\dots,N$; zaman boyutunu ise $t=1,2,\dots,T$ temsil etmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 37).

Bu durumda modelde (Baltagi, 2005:11);

- y_{it} : i ülkesinde t dönemde bağımlı değişkenin değerini,
- β_{1it} : i ülkesinde t dönemde birinci bağımlı değişken için tahmin edilen katsayıyı ve
- X_{2it} : i ülkesinde t dönemde ikinci bağımsız değişken değerini göstermektedir.

Panel verilerde havuzlanmış model, sabit etkiler modeli ve tesadüfi etkiler modeli olmak üç model kullanılmaktadır. Havuzlanmış modelde veri setlerinin zaman ve yatay kesit boyutlarının sabit olduğu kabul edilmektedir. Bu modelde katsayılar tahmin edilirken “En Küçük Kareler (Ordinary Least Squares-OLS)” yöntemi kullanılmaktadır (İşleyen, 2019: 112). Tahmin edilen parametre sayısının değerlendirilen gözlem sayısından fazla olması model tahmininde güçlük yaşanmasına yol açabilmektedir. Bu yüzden söz konusu duruma OLS kullanılırken dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda hata terimlerinin özellikleri ve katsayılarının değişebilirliğiyle ilgili değişik varsayımlarda bulunarak sabit etkiler ya da tesadüfi etkiler modelleri kurulabilmektedir (Selim ve Çomuk, 2017: 1045).

Sabit etkiler modeli katsayıların birimler boyunca ya da birim ve zamana göre değiştiğini varsayan doğrusal bir panel regresyon modelidir (Bayrak Gezdim, 2017: 76). Model eğim katsayılarının birimler ve zamanlar için değişmediği ancak sabit katsayının ise birimler bazında değiştiği varsayımına dayanmaktadır. Özetle modelde birim etkinin sabit bir parametre olduğu kabul edilip tahminler gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda N tane OECD ülkesi gibi belli bir ülke grubu üzerinden çalışılacak ise sabit etkiler modelinin en uygun tahmin modeli olduğu ifade edilmektedir (Baltagi, 2005: 12; Bayrak Gezdim, 2017: 76). Sabit etkiler modelinde, paneldeki ülke sayısı (birim) kadar sayıda farklı sabit terim bulunmaktadır. Bu sabit terimler ülkeden ülkeye değişmekle birlikte zaman sürecince sabit kalan dışlanmış bütün değişkenlerin etkilerini içinde barındırmaktadır (Hill vd., 2011: 54). Denklem 4.2’de görüldüğü üzere yatay kesit birimlerinin her biri için başlangıç noktasının farklı bir sabit değer alacağı ön görülmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 79-80).

$$y_{it} = \beta_{1i} + \beta_{2i}X_{2it} + \beta_{3i}X_{3it} + \varepsilon_{it} \quad \beta_{1j} \neq \beta_{1i} \quad (4.2)$$

Sabit etkiler modelinde her bir grup için farklı sabitlere izin vermek amaçlandığında modele kukla değişken eklenmektedir. Bu yüzden model OLS Kukla Değişkeni (Least Squares Dummy Variables-SDW) olarak da bilinmektedir. Bu modelde kukla değişkene ilişkin katsayıların performansı f istatistiğine dayanarak test edilmektedir (Park, 2011:7). Sabit etkiler modeli uygulamada yoğunlukla kullanılmasına rağmen yatay kesitlerin sayısının fazla olması serbestlik derecesinin azalmasına neden olmaktadır. Ayrıca zaman

içinde değişim yaşamayan değişkenlerin olması analiz için sabit etkiler modelinin uygun olmadığını göstermektedir. Bu durumda öngörülen tesadüfi etkiler modelinin kullanılmasıdır (Baltagi, 2005: 14).

Tesadüfi etkiler modelinde yatay kesite ya da zamana bağlı meydana gelen değişimler hata teriminin bileşeni olarak modele dâhil edilmektedir (Hsiao, 2003: 31). Tesadüfi etkiler modelinde başlangıç noktası tesadüfi değişken olarak ifade edilmektedir. Denklem 4.3'te gösterildiği üzere tesadüfi etkiler modelinde başlangıç noktası, sabit değer β_1 ile μ_i tesadüfi değişkenin toplamını ifade etmektedir. Hata değişkeninin ortalama değeri sıfır olarak kabul edilmektedir

$$y_{it} = \beta_{1i} + \beta_{2i}X_{2it} + \beta_{3i}X_{3it} + \epsilon_{it} \quad \beta_{1j \neq i} = \beta_{1i} + \mu_i \quad (4.3)$$

Panel veri analizlerinde tahmin yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı yapılan birtakım istatistiksel testlerin sonucuna göre belirlenmektedir. Bu araştırmadaki örnekleme olduğu gibi değişkenlerin tamamı ülkeler ve zamanlar arasında değişebilmektedir. Bu durumda temel soru verilerin ülkeler ve zamanlar arasında toplanıp toplanamayacağına ilişkindir. Ülkelere ve zamanlara dayalı olarak ortaya çıkan etkilerin ortak anlamlılığının tespit edilmesi için Chow (1960) testinin kullanılması gerekmektedir. Chow testi sınamasına göre H_0 hipotezi etkin tahmin edicinin havuzlanmış SDW modeli olduğu, H_1 hipotezi ise etkin tahmin edicinin sabit etkiler modeli olduğu yönündedir. Analizde tesadüfi birimsel etkinin anlamlılığı test edilirken ise H_1 hipotezi tesadüfi olmadığına Breusch-Pagan (1980) testi kullanılmaktadır. H_0 hipotezi reddedilirse panel veri modellerinden sabit etkiler modeli yerine tesadüfi etkiler modelinin seçilmesi gerekmektedir.

Analizde sabit etkiler ya da tesadüfi etkiler modelinden hangisinin seçilmesinin daha uygun olduğuna karar verilirken tanımlama testi olarak Hausman (1978) spesifikasyon testi kullanılmaktadır. Hausman testinde H_0 hipotezi birimsel etkilerin modeldeki diğer bağımsız değişkenlerle ilişkisinin olmadığı yönünde çalışmaktadır. Bir

diğer ifadeyle modelde tesadüfi etkilerin bulunduğunu belirtmektedir. H_0 hipotezinin reddedildiği durumda sabit etkiler modelinin tercih edilmesi gerekmektedir.

4.3.1. Homojenliğin Test Edilmesi

Genellikle panel verilerde yer alan birimler heterojendir. Söz konusu heterojenliğin göz önünde bulundurulmaması parametrelerin sapmalı tahminine yol açabilmektedir. Bu yüzden tahmin yöntemi seçilirken heterojenliğe dikkat edilmesi gerekmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 15). Swamy (1970) ile birlikte panelde yer alan yatay kesitlere ilişkin eşbütünleşme denklemlerinin eğim katsayılarının homojen olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Sonrasında ise Pesaran ve Yamagata (2008) Swamy testini geliştirmişlerdir. Denklem 4.4 genel bir panel eşbütünleşme denklemini göstermektedir.

$$X_{it} = \alpha + \beta_i MM_{it} + \varepsilon_{it} \quad (4.4.)$$

Bu denklem ile β_i eğim katsayılarının yatay kesitler arasında farklı olup olmadığı sınanmaktadır. Homojenlik test edilirken seçilecek test yönteminin belirlenmesinde N ve T değerlerinin büyüklükleri önemlidir. Eğer panel veride N değeri T değerinden büyükse ($N > T$) homojenliğin test edilmesi için Swamy testi uygun test yöntemi olarak görülmektedir. Swamy testinde; H_0 hipotezi eğim katsayıları homojendir, H_1 hipotezi ise eğim katsayıları homojen değildir şeklinde kurulmaktadır.

Denklem 4.4 ilk önce OLS daha sonrasında ise ağırlıklandırılmış sabit etkiler modeliyle tahmin edilmektedir. Böylece gerekli test istatistikleri oluşturulmaktadır. Hipotezler test edilirken iki farklı test istatistiği geliştirilmiştir (Pesaran ve Yamagata, 2008). Büyük örneklem ve küçük örneklem için oluşturulan denklemler sırasıyla aşağıda gösterildiği gibidir:

$$LM_{adj} = \left(\frac{2}{N(N-1)} \right)^{1/2} \quad (4.5)$$

$$\Delta_{adj} = \sqrt{N} \left(\frac{N^{-1} \hat{\Sigma} - k}{v(T,k)} \right) N(0,1) \quad (4.6)$$

Her iki denklemde de N yatay kesit sayısını; S Swamy test istatistiğini, k açıklayıcı değişken sayısını, V (T, k) ise standart hatayı ifade etmektedir. Testin sonucuna göre olasılık değerleri 0.05'ten büyük olursa H₀ hipotezi %5 anlamlılık düzeyinde kabul edilmektedir.

4.3.2. Yatay Kesit Bağımlılığı

Birimlerin hata terimleri arasında korelasyon bulunması birimler arası korelasyon diğer bir ifadeyle yatay kesit bağımlılığı olarak ifade edilmektedir (Yerdelen Tatoğlu, 2012: 15). Birinci nesil birim kök testleri paneldeki bütün yatay kesit birimlerinin bağımsız olduğunu varsaymaktadır. Ayrıca birimlerden birinde yaşanan şokun yatay kesitteki diğer birimleri de aynı ölçüde etkilemesi beklenmektedir. Ancak uluslararası ekonomilerin birbiriyle bağlantılı olduğu düşünüldüğünde bu durum olası görünmemektedir. Dolayısıyla birimlerden birinde meydana gelen şokun diğer birimleri farklı düzeylerde etkileyebileceği daha gerçekçi bir yaklaşım olarak görünmektedir. Bu noktada yapılan analizlerde yatay kesit bağımlılığının dikkate alınmaması analiz sonuçlarının sapmalı ve tutarsız olmasına yol açabilecektir. Bu yüzden analiz gerçekleştirilmeden önce yatay kesit bağımlılığının test edilmesi gerekmektedir (Koçbulut ve Barış, 2016: 28-29). Eğer çalışmada yatay kesit bağımlılığı yoksa birinci nesil birim kök testleri tercih edilmelidir. Ancak panel veride yatay kesit bağımlılığı mevcutsa bu durumda daha tutarlı, etkin ve güçlü tahminlerde bulunulması için ikinci nesil birim kök testlerinin kullanılması gerekmektedir.

Yatay kesit bağımlılığı sınanırken paneldeki zaman boyutu ile birim boyutu dikkate alınmaktadır. Eğer zaman birimden büyük ise (T>N) Breusch-Pagan (1980)'in geliştirdiği denklem Lagrange Multiplier (LM) testleri kullanılabilir. LM testi istatistiği denklem 4.7 de gösterildiği gibidir (Breusch ve Pagan, 1980).

$$LM = T \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^N (\hat{p}_{ij}^2) X^2_{\frac{N(N-1)}{2}} \quad (4.7)$$

Panel veride zaman ve birim boyutunun her ikisi de boyutta büyük olduğunda Pesaran (2004) Cross-Section Dependence (CD) testiyle yatay kesit bağımlılığı sınanabilmektedir. Bu testte grup ortalaması sıfır iken bireysel ortalama sıfırdan farklı olursa tahminde sapma yaşanmaktadır. Bu yüzden Pesaran vd. (2008) söz konusu sapmayı düzeltmek için teste varyans ve ortalamayı eklemiş ve testin ismi düzeltilmiş LM testi (LM_{adj}) şeklinde belirtilmiştir. Gerçekleştirilen düzenleme ile testin istatistiği Denklem 4.8 de gösterilen şekli almaktadır.

$$LM_{adj} = \left(\frac{2}{N(N-1)} \right)^{\frac{1}{2}} \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^N [\hat{p}_{ij}^2 \left(\frac{T-K-1 \hat{p}_{ij} - \hat{\mu}_{Tij}}{v_{Tij}} \right)] N(0,1) \quad (4.8.)$$

Denklem 4.8'de $\hat{\mu}_{Ti}$ ortalamayı, v_{Tij} ise varyansı ifade etmektedir. Testte H_0 hipotezi yatay kesit bağımlılığı yoktur, H_1 hipotezi ise yatay kesit bağımlılığı vardır şeklinde kurulmaktadır. Test sonucunda elde edilecek olasılık değeri 0.05'ten küçük olduğunda H_0 hipotezi %5 anlamlılık düzeyinde reddedilmekte ve paneli oluşturan birimler arasında yatay kesit bağımlılığının olduğuna karar verilmektedir (Pesaran vd., 2008).

4.3.3. Panel Veride İkinci Nesil Birim Kök Testleri

Çalışmada panelde yer alan ülkeler arasında yatay kesit bağımlılığın olduğu tespit edilmiştir. Bu yüzden serilerin durağanlığı Pesaran (2007) tarafından geliştirmiş ikinci nesil birim kök testlerinden olan Crosssectional Augmented Dickey Fuller (CADF) ile sınımıştır. Bu testte biri hata teriminin bütün seriler için ortak olduğu diğeri ise hata teriminin her seriye özgü olduğu şeklinde iki ayrı varsayım bulunmaktadır. Modelde ortak ögenin varlığından dolayı yatay kesit bağımlılığın olduğu varsayılmaktadır. Testte H_0 hipotezi birim kök vardır, H_1 hipotezi ise birim kök yoktur şeklinde oluşturulmaktadır. CADF testinde ilk olarak her ülke için ayrı ayrı CADF istatistikleri hesaplanmaktadır. Daha sonra bu değerler Pesaran (2006)'ın Monte Carlo simülasyonu ile hesapladığı tablo değerleriyle karşılaştırılmaktadır. Eğer hesaplanan CADF istatistiği tablodaki kritik değerden küçük ise H_0 reddedilmektedir. Bunun sonucunda bir ülkeye ilişkin veride birim kök olmadığı ve şokların geçici olduğuna karar verilerek, o ülke için serilerin durağan olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Panelin genelinde birim kökün olup olmadığına karar verilmek istendiğinde ise her bir ülke için hesaplanan CADF istatistiklerinin aritmetik ortalaması alınıp Cross Sectionally Augmented IPS (CIPS) (Pesaran, 2007) istatistiği hesaplanmaktadır. Hesaplanan CIPS değeri, tablo kritik değerinde küçük ise H_0 hipotezi reddedilmektedir. Panelde yer alan ülkelerin tamamına ilişkin verilerde birim kök olmadığına ve şokların geçici olduğuna karar verilmektedir. Bu test istatistiği aşağıda gösterildiği şekilde tahmin edilmektedir.

$$Y_{it} = (1-\theta_i) \mu_i + \theta_i y_{it-1} + \mu_{it} \quad i=1, 2, \dots, N \text{ ve } t=1, 2, \dots, T \quad (4.9)$$

$$\mu_{it} = \gamma_i f_i + \varepsilon_{it} \quad (4.10)$$

Burada, f_i her ülkenin gözlemlenemeyen ortak etkilerini (common effect), ε_{it} bireysel-spesifik hatayı gösterir. Denklem 4.9 ve 4.10 yardımıyla birim kök hipotezleri şu şekilde yazılabilir:

$$\Delta y_{it} = \alpha_i + \beta_i y_{it-1} + \gamma_i f_i + \varepsilon_{it} \quad i = 1, 2, \dots, N \text{ ve } t = 1, 2, \dots, T \quad (4.11)$$

Panel veride yatay kesitlere ait birim kök testi istatistiklerinin ortalaması alınarak panelin geneli için birim kök test istatistiği olan CIPS elde edilebilir. CIPS istatistiği denklem 4.12’de gösterildiği şekilde ifade edilebilir:

$$CIPS = N^{-1} \sum_{i=1}^n CADF_i \quad (4.12)$$

4.4. Verilerin Tanımlanması

Araştırmada içlerinde Türkiye’nin de olduğu 34 OECD ülkesindeki (EK Tablo 3) nominal vergi açığı hesaplanmıştır. Hesaplanan açık miktarı çalışmanın bağımlı değişkenini oluşturmaktadır. Çalışmada “ekonomik özgürlük endeksi, enflasyon oranı, Gini katsayısı, hükümet etkinliği, idari kalite ve yolsuzluk algısı endeksi” bağımsız

değişkenler olarak belirlenmiş ve vergi açığı üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Vergi açığının hesaplanmasına ilişkin veri eksikliği nedeniyle Japonya, Lüksemburg, Meksika ve ABD veri setine dâhil edilmemiştir. Veriler analiz edilirken Eviews 12.0 sürümü ile Stata 16.0 sürümü paket programlarından faydalanılmıştır. Çalışmada kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenler Tablo 7’de kısaca özetlenmiştir.

Tablo 7.

Bağımsız değişkenlerin tanımlanması

Değişken	Gösterim	Tanımı	Verinin Sağlandığı Kaynak
Vergi Açığı	TG	Bağımlı Değişken	Yazar tarafından hesaplanmıştır
Ekonomik Özgürlük Endeksi	EFH	Bağımsız Değişken	Heritage Foundation (2021)
Enflasyon Oranı	INF	Bağımsız Değişken	World Bank (2022a)
Gini Katsayısı	GINI	Bağımsız Değişken	World Inequality Database (2022)
Hükümet Etkinliği	GE	Bağımsız Değişken	World Bank (2022b)
İdari Kalite	RQ	Bağımsız Değişken	World Bank (2022b)
Yolsuzluk Algısı İndeksi	CPI	Bağımsız Değişken	Transparency International (2022)

4.4.1. Bağımlı Değişken (Vergi Açığı)

Çalışmanın bağımlı değişkenini vergi açığı oluşturmaktadır. Literatüre bakıldığında vergi açığını hesaplamada benimsenmiş tek bir metodolojinin olmadığı görülmektedir. Çalışmada ele alınan ülkelerde de vergi açığı tek bir metodolojiyle tahmin edilmemekte ve yapılan tahminler de her ülke için düzenli olarak gerçekleştirilmemektedir. Bu yüzden hesaplama metodolojisine de katkı sunmak amacıyla vergi açığı makro yaklaşımlar doğrultusunda tahmin edilmiştir.

Vergi açığı tahmin edilirken Raczkowski (2015)’in vergi açığı tahmin modeli referans olarak alınmıştır. Raczkowski vergi açığının tahmin edilmesini vergi kaçırma ile vergiden kaçınma literatürüne dayandırmıştır. Bu yüzden açığın hesaplanmasında kayıt dışı ekonomi oranı, dolar cinsinden GSYİH büyüklüğü ve toplam vergi oranı değişken olarak kullanmıştır. Vergi açığının nominal büyüklük olarak tahmin edilmesi için kayıt dışı ekonomi oranı, dolar cinsinden GSYİH ile çarpılmıştır. Daha sonrasında bulunan nominal

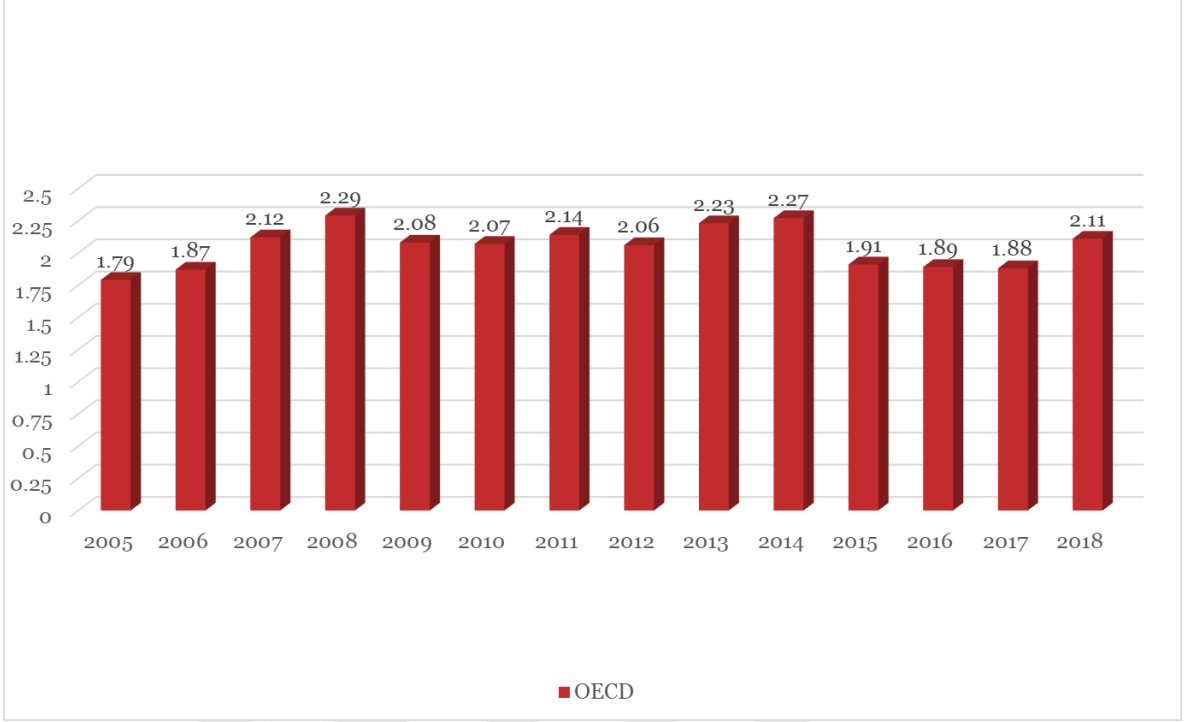
kayıt dışı ekonomi büyüklüğü ile toplam vergi oranının çapırılması sonucunda nominal vergi açığı büyüklüğü hesaplanmıştır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda modelin nihai denklemi aşağıdaki gibidir.

$$TG_n = TTR\% \cdot SE_n \quad (4.13)$$

Burada TG nominal vergi açığını, SE kayıt dışı ekonomi oranını, TTR ise toplam vergi oranını ifade etmektedir. Denklemde açığın tahmin edilmesinde kullanılan veriler Dünya Bankası veri tabanından elde edilmiştir (World Bank, 2022a). 2005-2018 yılları arasında seçilmiş OECD ülkelerinin her biri için vergi açığı hesaplanmıştır (EK Tablo 1 ve EK Tablo 2).

OECD Ülkelerinde Vergi Açığı

Yapılan hesaplamalar sonucunda incelenen dönemde seçilmiş OECD ülkelerinde açığın ilk hesaplandığı 2005 yılında 1.8 trilyon dolar olan toplam nominal vergi açığının, 2008 yılına gelindiğinde yaklaşık 500 milyar dolar artarak 2.3 trilyon dolara ulaştığı görülmüştür. 2008 yılından itibaren açığın boyutunda önemli bir değişim olmamakla birlikte bazı yıllarda önceki yıla nazaran artış, bazı yıllarda ise önceki yıla nazaran azalış olduğu belirlenmiştir. Açığın en son tahmin edildiği 2018 yılında ise toplam vergi açığı 2.1 trilyon dolardır (Grafik 1). Panele dâhil ülkelerde ilgili yıllar arasında ortalama en yüksek vergi açığına sahip ilk üç ülke İtalya (392 milyar dolar), Fransa (270 milyar dolar) ve Almanya (260 milyar dolar)'dır. İncelenen dönem içerisinde en yüksek vergi açığı da yine 2008 yılında İtalya'da gerçekleşmiştir. En düşük vergi açığına sahip ülkeler ise Estonya (3 milyar dolar), Letonya (2 milyar dolar) ve İzlanda (0.8 milyar dolar)'dır.

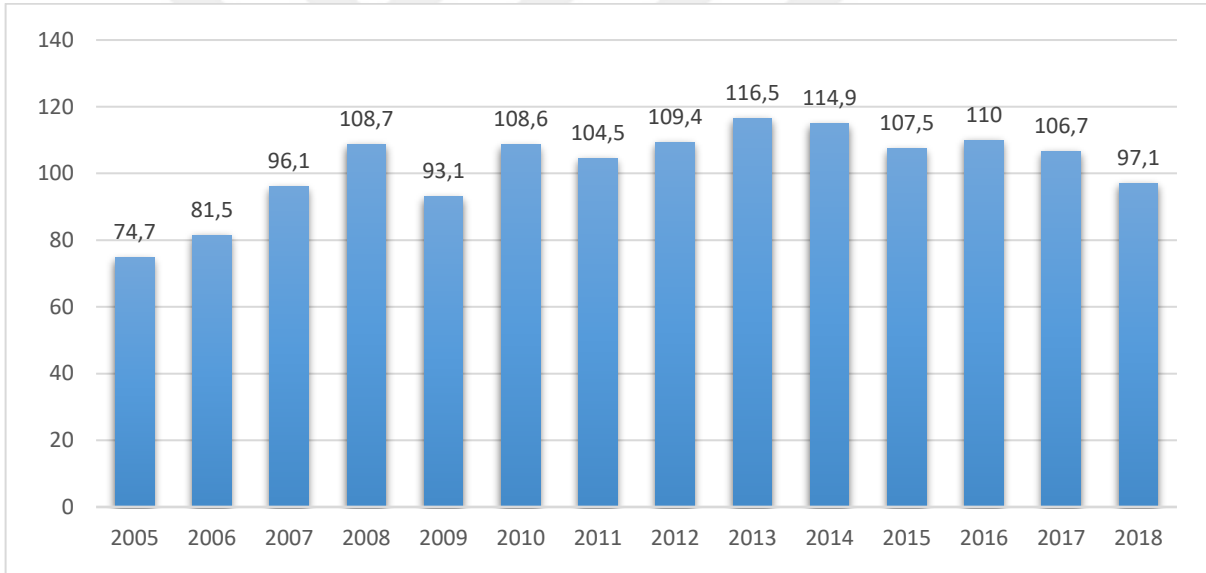


Grafik 1. OECD Ülkelerinde Nominal Vergi Açığı (2005-2018)

Vergi açığının GSYİH' ye oranı ise nominal büyüklüğün aksine düşüş göstermiş ve açığın 2005 yılında GSYİH içindeki payı yaklaşık %10'dan 2018 yılında yaklaşık %8' e düşmüştür. Vergi açığının GSYİH içindeki payının ortalama olarak en yüksek olduğu ülke yaklaşık %28 ile Kolombiya'dır. Kolombiya'dan sonra açığın GSYİH içindeki payının en yüksek olduğu ülkeler % 18 ile İtalya ve %15 ile Estonya'dır. İtalya gerek nominal büyüklük gerekse GSYİH içindeki payı açısından vergi açığının en yüksek olduğu ülkelerden biri olması sebebiyle ön plana çıkmaktadır. Ayrıca nominal vergi açığının en düşük olduğu Estonya'nın GSYİH'ye oranlandığında en yüksek vergi açığına sahip ülkelerden olduğu da vurgulanmalıdır. Vergi açığının GSYİH içindeki payının ortalama olarak en düşük olduğu ülkeler ise Yeni Zelanda, İrlanda ve İsveç'tir. Vergi açığının tahmin edilmesinde kullanılan değişkenlerden kayıt dışı ekonomi oranının ortalaması yaklaşık % 20 olmakla birlikte yıllar itibarıyla büyük değişiklikler göstermemiştir. 2005 yılında % 20.57 olan oran 2018 yılında % 20.4 olarak gerçekleşmiştir. Toplam vergi oranı ise yıllar içerisinde çok büyük farklar olmasa da düşüş eğilimi göstermektedir. 2005 yılında yaklaşık %45 olan bu oran 2018 yılında %42'ye düşmüştür. İncelenen dönemde toplam vergi oranının ortalaması %42'dir.

Türkiye’de Vergi Açığı

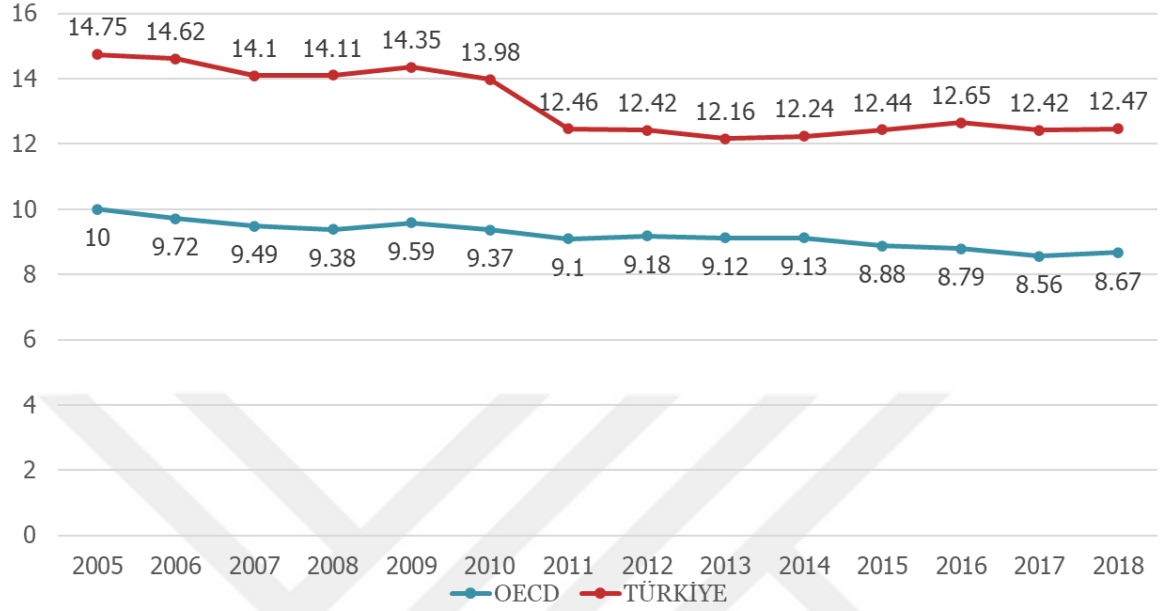
İncelenen dönemde Türkiye’de vergi açığı boyutlarına ayrıca bakıldığında Grafik 2’de yer aldığı üzere 2005 yılında yaklaşık 74 milyar dolar olan nominal vergi açığının, 2008 yılına gelindiğinde 108 milyar dolara yükseldiği görülmüştür. 2009 yılında 93 milyar dolara düşen vergi açığı, açığın en son tahmin edildiği 2018 yılında ise 97 milyar dolar olarak belirlenmiştir. Vergi açığının Türkiye’de izlediği seyre bakıldığında panelin genel ortalamasının aksine sürekli olarak artmadığı bazı yıllarda bir önceki yıla göre artış, bazı yıllarda ise bir önceki yıla göre azalış eğilimi gösterdiği görülmüştür. Vergi açığının en yüksek gerçekleştiği yıl ise 116 milyar dolar ile 2013’tür. İncelenen dönemde ortalama 102 milyar dolar nominal vergi açığına sahip olan Türkiye 34 ülke içerisinde ortalama en yüksek vergi açığına sahip 7. ülke olarak ön plana çıkmıştır.



Grafik 2. Türkiye’de Nominal Vergi Açığı (2005-2018)

Türkiye’de vergi açığın GSYİH’ye oranına bakıldığında ise açığın oransal olarak düşüş eğilimi gösterdiği; 2005’te %15 olan oranın 2018’de yaklaşık % 12’ye gerilediği görülmektedir. Her ne kadar açığın GSYİH içindeki payı yıllar itibariyle düşüş gösterse de Türkiye’de vergi açığının GSYİH’ye oranı tüm yıllarda OECD ortalamasının üzerinde gerçekleşmiştir (Grafik 3). Türkiye’de vergi açığının GSYİH içindeki payı ortalama %13’tür. Türkiye 34 OECD ülkesi içinde vergi açığının GSYİH içindeki payının ortalama

olarak en yüksek olduğu 6. ülkedir. Türkiye gerek nominal gerekse GSYİH içindeki payı açısından vergi açığının en yüksek olduğu ülkelerden biridir.



Grafik 3. Vergi Açığının GSYİH'ye Oranı

Türkiye’de vergi açığının tahmin edilmesinde kullanılan değişkenlerden kayıt dışı ekonomi oranı, 2005 yılında % 31.98 iken 2018 yılında % 30.86’dır. İncelenen dönemde Türkiye’de kayıt dışı ekonomi oranının ortalaması yaklaşık % 31 olmakla birlikte yıllar itibarıyla büyük değişiklikler göstermemektedir. Ancak kayıt dışı ekonomi oranları panelde yer alan OECD ülkelerinin ortalamasının üzerinde bir seyir izlemektedir. Vergi açığının tahmin edilmesinde kullanılan bir diğer değişken olan toplam vergi oranı ise açığın ilk tahmin edildiği 2005 yılında %46.1 iken 2018 yılında %40.4’e gerilemiştir. Türkiye’de toplam vergi oranı 2011 yılından itibaren panelde yer alan OECD ülkeleri ortalamasının altında gerçekleşmiştir.

4.4.2 Bağımsız Değişkenler

Çalışmada ele alınan bağımsız değişkenler yapılan literatür taraması sonucunda vergi uyumu ve dolayısıyla vergi açığı üzerinde etkili olabilecek faktörleri temsil eden ve verilerine eksiksiz ulaşılabilen değişkenlerden seçilmiştir. Bu değişkenler “ekonomik

özgürlük endeksi, enflasyon oranı, Gini katsayısı, hükümet etkinliği, idari kalite ve yolsuzluk algısı endeksi” olarak belirlenmiştir:

- Vergi uyumunu, vergi kaçakçılığını ve buna bağlı olarak vergi açığı etkilemesi beklenen faktörlerden biri ekonomik özgürlük düzeyidir. Yolsuzluk, kayıt dışı ekonomi, kara para aklama gibi bileşenlere bağlı olarak ortaya çıkabilen vergi kaçakçılığı ile mücadelede edilebilmesi için her bir bileşene yönelik önlem alınması gerekmektedir. Bu bağlamda yabancı bankalarla olan rekabet, özel sektör kredileri, faiz oranlarının kontrolü, asgari ücret, bürokrasi, rüşvet ve vergi uyum maliyetleri gibi pek çok önemli değişkenle ilişkili olan ekonomik özgürlüklerin vergi kaçırmanın önlenmesinde etkili bir araç olduğu düşünülmektedir (Tekin vd., 2018: 4-5). Ekonomik özgürlüğün yüksek olması bireylerin üretken olmaları için uygun ortam sağlayabilmekte bunun sonucunda ise vergi uyumunun artması beklenmektedir (Belkaoui, 2004: 137). Çalışmada ekonomik özgürlüklerin vergi açığı üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde, merkezi ABD’de bulunan Heritage Foundation (Heritage Vakfı) tarafından ölçülen ekonomik özgürlük endeksi verileri kullanılmıştır. 1995 yılından itibaren ölçülen endeks 2022 yılı itibarıyla 184 ülkeyi kapsamaktadır. Endeks değeri “hukukun üstünlüğü, devletin büyüklüğü, düzenlemelerin verimliliği ve serbest piyasalar” olmak üzere 4 kategoriye ilişkin toplam 12 bileşene bağlı olarak hesaplanmaktadır. Bileşenlerin aritmetik ortalamaları alınarak ülkelerin ekonomik özgürlük puanları belirlenmektedir. 0 ile 100 puan arasında değer alan endekste bir ülkenin endeks değerinin “0” olması o ülkede ekonomik özgürlüklerin hiç olmadığı, “100” olması ise o ülkenin tamamen özgür olduğu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla endeks puanının artması ekonomik özgürlük seviyesinin arttığını göstermektedir.
- Vergi uyumunu dolayısıyla vergi açığını etkilemesi beklenen bir diğer faktör bireylerin satın alma gücünü azaltan enflasyon olgusudur. Çalışmada tüketici fiyat endeksi ile ölçülen yıllık enflasyon oranları Dünya Bankası veri tabanından alınmıştır. Bu enflasyon oranı bir tüketicinin belirli aralıklarla değiştirilen ya da sabitlenebilen bir mal ve hizmet sepetine sahip olmasının ortalama maliyette meydana getireceği yıllık yüzdesel değişimi göstermektedir.

- Gini katsayısı gelir dağılımında adaletin analiz edilmesin en çok bilinen ve yaygın olarak kullanılan ölçüm yöntemlerinden biridir. 0 ile 1 arasında değer alan Gini katsayısının 1'e yaklaşması gelir dağılımında adaletin bozulduğunu 0'a yaklaşması ise gelir dağılımında adaletin düzeldiğini göstermektedir. Çalışmada Gini katsayısı (p0p100) gelir ve servet dağılımının tarihsel süreç içindeki gelişimine yönelik en kapsamlı veri tabanı olmayı ve bu verilere kolay erişimin sağlanmasını amaçlayan World Income Inequality Data Base (WID) den alınmıştır.
- Hükümet etkinliği World Governance Indicators (Dünya Bankası Yönetişim Göstergeleri)'ün altı temel yönetim göstergesinden biridir. Hükümet etkinliği; kamusal hizmetlerin kalitesine yönelik algı, bu hizmetlerin siyasi baskılardan bağımsızlık düzeyi, politika oluşturma ve uygulama kalitesi ile hükümetin bu politikalara bağlılığına duyulan güveni ifade etmektedir. Bu gösterge Dünya Bankası yönetim göstergeleri 30'dan fazla kaynaktan elde edilen 340 değişkene ilişkin verilerden oluşmaktadır. İlk olarak 199 yılına ait verilerin yayımlandığı yönetim göstergeleri 2021 yılı itibarıyla 200 ülkeyi kapsamaktadır. -2.5 ile +2.5 arasında değer alan hükümet etkinliğinde yükselen puanlar hükümet etkinliğinin arttığını negatif puanlar ise etkinliğin azaldığını belirtmektedir.
- İdari kalite de Dünya Bankası yönetim göstergelerindedir. Özel sektörün gelişimine imkân sağlayan ve teşvik eden sağlam politikalar ile düzenlemeler oluşturulması ve bunların uygulanma yeteneğine ilişkin algıları ölçmeye çalışmaktadır. "Haksız rekabete sebebiyet veren uygulamalar, hükümet müdahaleleri, yabancı yatırımcıların işe başlama kolaylığı, yatırım profili ve vergi etkinliği" alt başlıklarını kapsayan endeks, hükümet etkinliğinde olduğu gibi -2.5 ile + 2.5 arasında bir puan almaktadır. Artan puanlar idari kalitenin yükseldiğini gösterirken azalan puanlar idari kalitenin düştüğünü göstermektedir.
- Çalışmada kullanılan bir diğer bağımsız değişken kamu kesimindeki yolsuzluğun önde gelen küresel göstergelerinden biri olan ve Transparency International (Uluslararası Şeffaflık Örgütü) tarafından ölçülen Yolsuzluk Algısı Endeksidir. İlk

olarak 1995 yılında 41 ülkeyi kapsayan endeks 2021 yılında 180 ülke için hesaplanmıştır. 12 farklı kurumdan sağlanan ve 13 farklı veri kaynağına bağlı olarak hesaplanan endeks 0 ile 100 puan arasında değer almaktadır. Endeks puanının artması yolsuzluk algısının azaldığını göstermektedir. Dolayısıyla bir ülkede yolsuzluk algısının “0” olması o ülkede kamu kesiminin aşırı yozlaşmış olarak algılandığını göstermektedir.

Tablo 8

Değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler

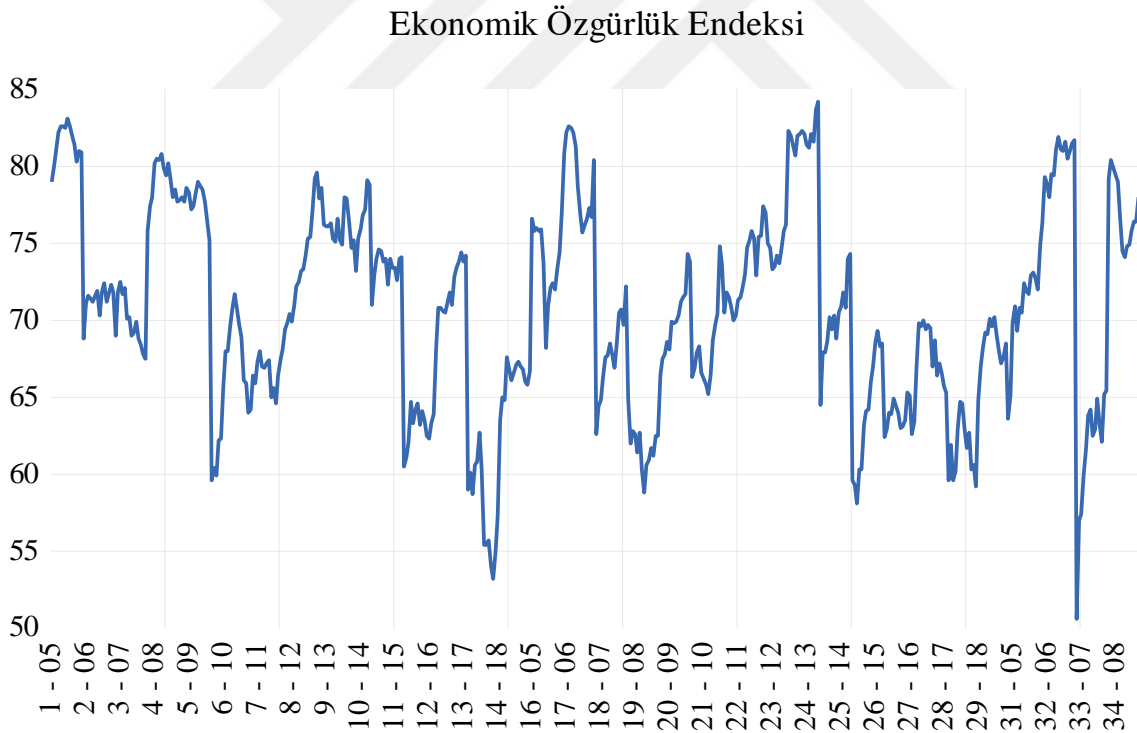
İstatistikler	TG	CPI	INF	GINI	GE	RQ	EFH
Ortalama	6.26E+10	6.729202	2.464966	0.481286	1.225609	1.243929	70.73340
Medyan	2.14E+10	6.900000	2.013000	0.458000	1.255000	1.270000	70.70000
Maksimum	4.76E+11	9.700000	16.33200	0.736000	2.350000	2.090000	84.20000
Minimum	5.22E+08	3.400000	-4.478000	0.374000	-0.250000	0.010000	50.60000
St. sapma	8.88E+10	1.711622	2.503969	0.081700	0.581053	0.470402	6.624535
Asimetri	2.343978	-0.105250	2.012886	1.304430	-0.382583	-0.423582	-0.111906
Basıklık	8.449934	1.823259	9.302376	4.008084	2.242990	2.354155	2.404821
Korelasyon Matrisi							
		FCPI	FINF	FGINI	FGE	FRQ	FEFH
	FCPI	1	-0.286	-0.359	0.431	0.352	0.393
	FINF		1	0.335	-0.361	-0.342	-0.146
	FGINI			1	-0.441	-0.370	-0.063
	FGE				1	0.484	0.461
	FRQ					1	0.399
	FEFH						1

Çalışmada kullanılan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 8’de gösterilmiştir. Tanımlayıcı özet istatistiklere bakıldığında TG değişkeninin ortalama değerinin 62.6 milyar dolar, CPI değişkeninin ortalama endeks puanının 6.72, INF değişkeninin ortalama oranının 2.46, GINI değişkeninin ortalama katsayısının 0.48, GE değişkeninin ortalama puanının 1.22 ve RQ değişkeninin ortalama puanının 1.24 ve EFH değişkeni ortalama endeks puanının ise 70.73 olduğu görülmektedir.

Çalışmada kullanılacak bağımsız değişkenlerin birbiriyle ilişkili olması çoklu bağlantı problemi oluşturabileceğinden değişkenler arasındaki korelasyon değerlerine bakılmış ve yüksek ilişkili olan bazı bağımsız değişkenler, çoklu doğrusal bağlantı problemi yaratması nedeniyle çalışmaya dâhil edilmemiştir. Tablo 8’de korelasyon

matrisine bakıldığında değişkenler arasında ilişkilerin değerinin 0.50'nin altında olması zayıf bir ilişkinin varlığına işaret etmektedir. Dolayısıyla, modelde çoklu doğrusallık probleminin önemli olmadığı görülmektedir. Analizlerde değişkenlerin durağan hali olan birinci dereceden farklar kullanılacağı için korelasyon matrisi de birinci dereceden farklar üzerinden yapılmıştır. Tabloda yer alan “F” gösterimi birinci dereceden farkı belirtmektedir.

Çalışmada kullanılan bağımsız değişkenlerin 2005-2018 yılları arasındaki değişimi Grafik 4-9'da gösterilmiştir. Grafiklerde yatay ekseninde ilk olarak panel verideki ülkelere verilen kodlara ve yıl bilgisine yer verilmiştir. 1'den 34 e kadar sıralanan ülkelere ilişkin kodlar EK Tablo 3'te yer almaktadır. Dikey ekseninde ise bağımsız değişkenlere ilişkin değerler gösterilmektedir.

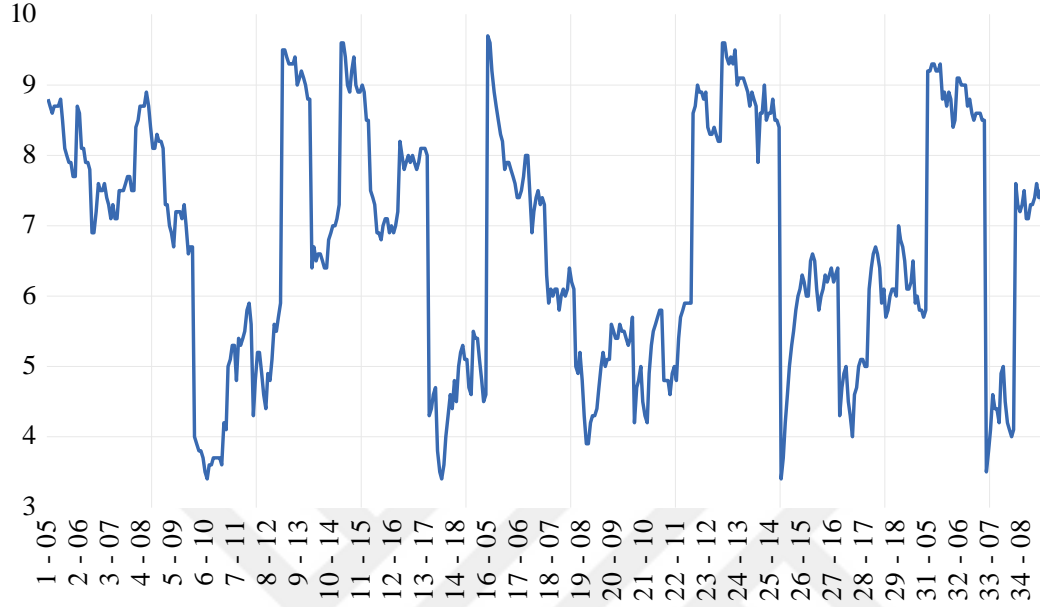


Grafik 4. Ekonomik özgürlük endeksine ilişkin tanımlayıcı grafik

Grafik 4'de panel veride yer alan seçilmiş OECD ülkelerinde 2005-2018 yılları arasında ekonomik özgürlük endeksi yer almaktadır. Grafiğe bakıldığında en dikkat çekici

husus yıllar itibarıyla ortalama olarak en düşük ekonomik özgürlüğe sahip ülkenin Türkiye olduğudur. Ekonomik özgürlüğün en yüksek olduğu ülke ise Yeni Zelanda'dır.

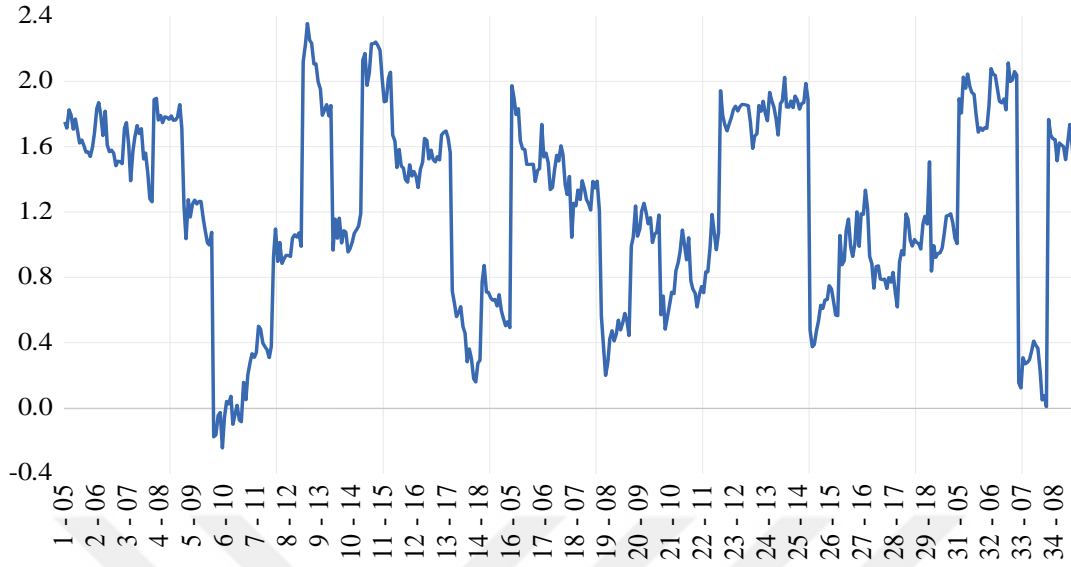
Yolsuzluk Algısı Endeksi



Grafik 5. Yolsuzluk algısı endeksine ilişkin tanımlayıcı grafik

Grafik 5'e bakıldığında yolsuzluk algısının en düşük olduğu ülkelerin Danimarka, Finlandiya ve İsveç'in olduğu görülmektedir. Yolsuzluk algısının en yüksek olduğu ülkeler ise Kolombiya, Yunanistan ve Türkiye'dir. Yunanistan'dan sonra kamu kesiminde yozlaşmanın en yoğun olduğunun düşünüldüğü Türkiye'yi yolsuzluk algısı sıralamasında takip eden ülke ise İtalya'dır.

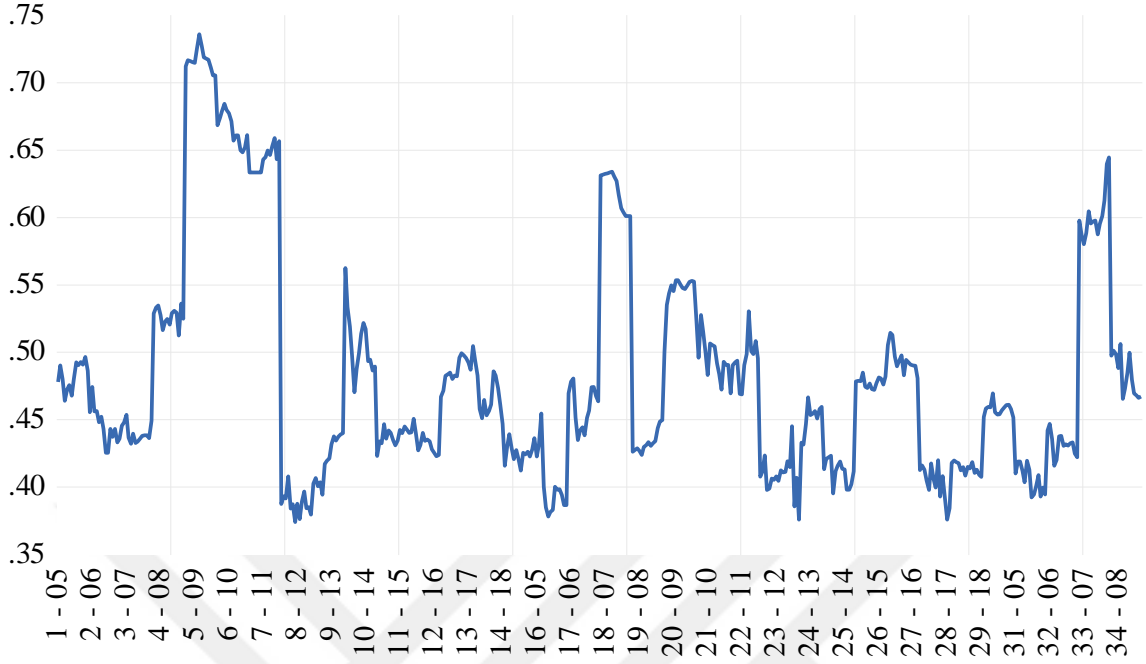
Hükümet Etkinliği



Grafik 6. Hükümet etkinliğine ilişkin tanımlayıcı grafik

Dünya bankası yönetim göstergelerinden hükümet etkinliğine bakıldığında, ortalama olarak etkinliğinin en düşük olduğu ülkenin Kolombiya olduğu görülmektedir. Ülke birkaç yıl hariç hep negatif değerler almıştır. İlgili yıllarda hükümet etkinliğinin en yüksek olduğu ülke ise Danimarkadır. Türkiye'nin değerlerine bakıldığında ise hükümet etkinliğinin çok düşük düzeyde olduğu ifade edilebilmektedir. Hatta Türkiye Kolombiya'da sonra en düşük etkinliğe sahip ikinci ülkedir.

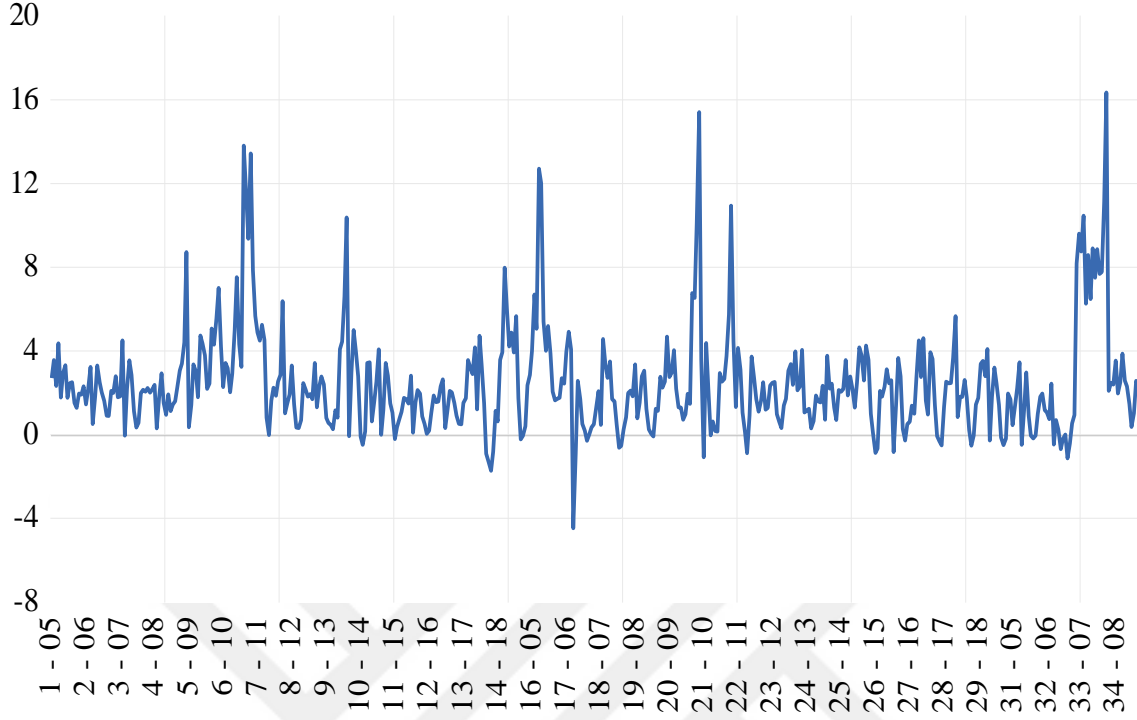
GINI Katsayısı



Grafik 7. Gini katsayısına ilişkin tanımlayıcı grafik

Gelir dağılımında adaletin ölçüsü olarak Gini katsayısına bakıldığında ise ilgili dönem aralığında gelir dağılımında adaletin bozuk olduğu ülkeler sırasıyla Şili, Kolombiya ve Kosta Rika olduğu görülmektedir. Maalesef Türkiye’de yıllar itibarıyla Gini katsayısına bakıldığında gelir dağılımında adaletin bozulduğu görülmektedir. Türkiye 34 ülke içinde gelirin en adaletsiz dağıldığı 4. ülkedir. Ortalama olarak gelir dağılımının en adil olduğu ülkeler ise Çekya, İzlanda ve Slovakya’dır.

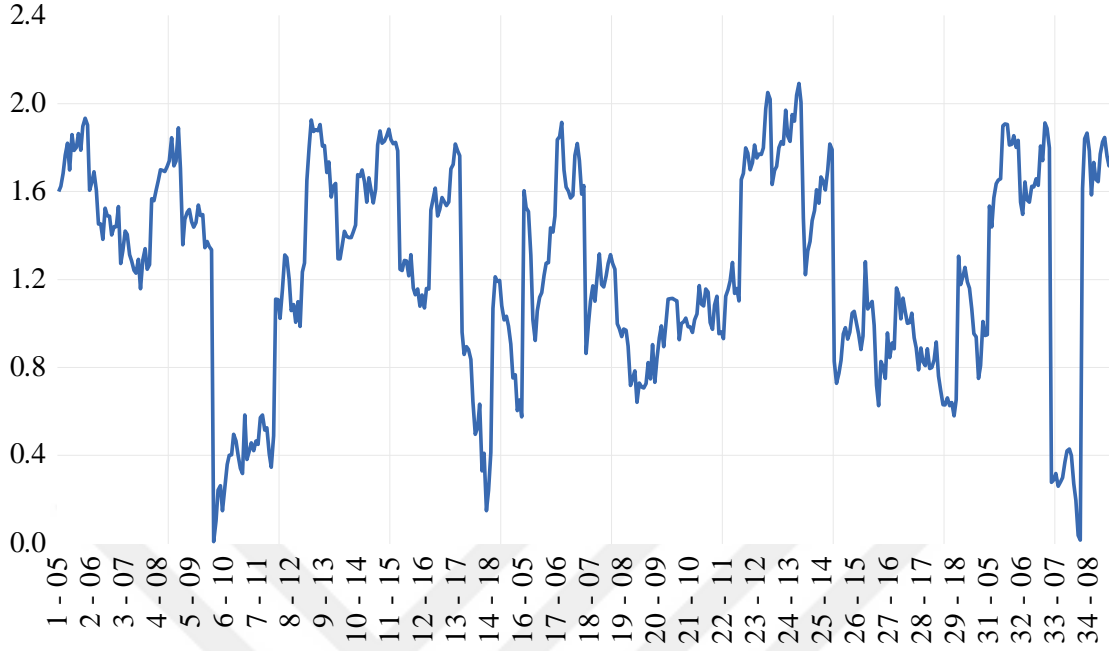
Enflasyon Oranı



Grafik 8. Enflasyon oranına ilişkin tanımlayıcı grafik

Enflasyon oranlarında ise İsviçre 2005-2018 yılları arasında ortalama olarak en düşük enflasyon oranına sahiptir. İsviçre'yi takip eden ülkeler ise İrlanda ile İsveç'tir. Türkiye enflasyon oranında da gelir dağılımında adaletsizlik, yolsuzluk algısı ve ekonomik özgürlükte olduğu gibi olumsuz performans sergilemektedir. 34 ülke içinde en yüksek enflasyon oranına sahip ülke Türkiye'dir.

İdari Kalite



Grafik 9. İdari kaliteye ilişkin tanımlayıcı grafik

Bir diğer yönetim göstergesi olan idari kalitenin yıllar içindeki seyrine bakıldığında ortalama olarak en düşük idari kaliteye sahip ülkenin Türkiye olduğu görülmektedir. Burada dikkat çeken husus Türkiye'nin 2005-2018 yılları arasındaki yılların tamamında en düşük idari kaliteye sahip ülke olduğudur. Türkiye'nin ardından Kolombiya ve Kosta Rika'da en düşük idari kaliteye sahip ülkelerdir. Bu sonuç Gini katsayısından elde edilen bulgularla benzerdir. İdari kalitenin en yüksek olduğu ülke ise ekonomik özgürlükte olduğu gibi Yeni Zelanda'dır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMA BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde panel regresyon analizinin bulguları yer almaktadır. Analizde değişkenler arasında sahte regresyonların meydana gelmemesi için değişkenlerin hangi düzeyde durağan olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Değişkenliğin durağanlığı birim kök testleri ile sınımlanmaktadır. Hangi birim kök testinin uygulanacağını belirlemek için verilerin homojen olup olmadığını ve yatay kesit bağımlılığı içerip içermediğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümünde homojenlik testi, yatay kesit bağımlılığı testi, birim kök testi ve panel regresyon analizi bulguları paylaşılacaktır.

5.1. Homojenlik Testi Bulguları

Panel veri analizlerinde kullanılacak birim kök testini belirleyeceği için öncelikli olarak çalışmada kullanılacak değişkenlerin homojen olup olmadıklarının incelenmesi gerekmektedir. Bu çalışmada panel veri analizinde kullanılacak birim kök testinin belirlenmesi için Pesaran ve Yamagata (2008) homojenlik testi gerçekleştirilmiştir. H_0 hipotezinin eğim katsayıları homojendir varsayımı ile çalıştığı testin sonuçları Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9

Pesaran ve Yamagata (2008) homojenlik testi sonuçları

Homojenlik testi (H_0: Eğim katsayıları homojendir)		
Test	Test istatistiği	p-değeri
Delta_tilde	8.412	0.000*
Delta_tilde_adj	9.554	0.000*

*0.05 düzeyinde anlamlı

Tablo 9’da görüldüğü üzere her iki test istatistiği için de olasılık değerleri panelde yer alan bütün ülkeler için 0.05’ten küçüktür. Bu yüzden H_0 hipotezi reddedilmiş ve eğitim katsayılarının homojen olmadığı belirlenmiştir.

5.2. Birinci Nesil Birim Kök Test Bulguları

Birinci nesil birim kök testleri homojen ve heterojen modeller olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Levin, Lin ve Chu (2002), Breitung (2005) ve Hadri (2000) homojen model varsayımına dayanırken; Im, Pesaran ve Shin (2003), Maddala ve Wu (1999), (Choi, 2001) heterojen model varsayımına dayanmaktadır (Yıldırım vd., 2013: 88).

Çalışmada heterojenlik varsayımına dayalı olan birinci nesil birim kök testlerinden Im, Pesaran ve Shin (2003), Maddala ve Wu (1999) ve Choi (2001) testi kullanılmıştır. Tablo 10’da birinci nesil birim kök testlerinin sabitli ve trendli olarak panel veriye uygulanmasıyla ortaya çıkan düzey ve birinci farklardaki t-istatistiği ile olasılık değerleri gösterilmektedir.

Tablo 10

Panel birim kök testi sonuçları

Değişkenler		Im vd. (2003)	Maddala ve Wu (1999)	Choi (2001)
TG	düzyey	-1.109(0.123)	9.352 (0.132)	-1.218(0.310)
	∇	-6.623(0.000) *	29.175(0.000) *	-7.546(0.000) *
CPI	düzyey	-1.045(0.141)	9.873 (0.150)	-1.225(0.245)
	∇	-7.911(0.000) *	31.487(0.000) *	-8.685(0.000) *
INF	düzyey	-0.784(0.137)	10.012 (0.143)	-1.147(0.213)
	∇	-8.102(0.000) *	39.385(0.000) *	-9.662(0.000) *
GINI	düzyey	-1.214(0.122)	10.325 (0.132)	-1.286(0.151)
	∇	-8.708(0.000) *	40.098(0.000)*	-9.431(0.000) *
GE	düzyey	-1.103(0.156)	8.912 (0.167)	-1.348(0.172)
	∇	-6.645(0.000) *	29.365(0.000)*	-7.344(0.000)*
RQ	düzyey	-1.247(0.148)	9.505 (0.155)	-1.212(0.160)
	∇	-7.664(0.000) *	32.891(0.000)*	-8.045(0.000) *
EFH	düzyey	-0.881(0.114)	10.582 (0.123)	-1.360(0.142)
	∇	-9.370(0.000) *	39.367(0.000) *	-9.114(0.000) *

Not: Tabloda yer alan ∇ sembolü birinci farkları temsil etmektedir. * gösterimi ise 0.05 düzeyi için durağanlık durumunu ifade etmektedir. Parantez içinde olasılık değerleri gösterilmektedir. Optimal gecikme uzunluğu Schwarz bilgi kriteri kullanılarak belirlenmiştir.

Tablo 10’da görüldüğü üzere, değişkenlerin tamamı düzey değerlerinde birim köke sahiptir. Üç testin de H_0 hipotezi birim kök vardır şeklinde çalışmaktadır. Değişkenlerin ilk fark serileri alındığında birim kök içermemektedir. Bu nedenle bütün değişkenlerin $I(1)$ oldukları, diğer bir ifadeyle birinci farklar için durağan oldukları görülmektedir.

5.3. Yatay Kesit Bağımlılığı Test Bulguları

Panel verilerde yatay kesit bağımlılığı zaman boyutu ile yatay kesit boyutundan büyük olduğunda ($T > N$) Breusch ve Pagan (1980) CD_{LM1} ; zaman boyutu yatay kesit boyutuna eşit olduğunda ($T = N$) Pesaran (2004) CD_{LM2} testiyle, zaman boyutu yatay kesit boyutundan küçük olduğunda ise ($T < N$) Pesaran (2004) CD_{LM} testiye kontrol edilmektedir. Bu çalışmada panel veri 34 ülke ve 14 yıldan oluşmaktadır. Dolayısıyla çalışmada zaman boyutu ülke boyutundan küçüktür ($T < N$). Bu yüzden yatay kesit bağımlılığı için Pesaran (2004) CD_{LM} testi kullanılmıştır. Tablo 11’de yatay kesit bağımlılığı test sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 11

Pesaran (2004) CD_{LM} test sonuçları

Değişkenler		Pesaran (2004) CD_{LM} test
TG	t ist	7.862
	p	0.000*
CPI	t ist	9.472
	p	0.000*
INF	t ist	8.120
	p	0.009*
GINI	t ist	8.776
	p	0.014*
GE	t ist	7.034
	p	0.000*
RQ	t ist	9.651
	p	0.002*
EFH	t ist	8.693
	p	0.007*

* 0.05 düzeyinde anlamlı

Tablo 11'deki sonuçlardan görüldüğü üzere olasılık değerleri 0.05'ten küçüktür. Bu yüzden serilerde ve denklemlerde yatay kesit bağımlılığının olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda paneli oluşturan ülkeler arasında, yatay kesit bağımlılığı vardır yani ülkelerden birine gelen şok, diğer ülkeleri de etkilemektedir.

5.4. İkinci Nesil Birim Kök Test Bulguları

Birinci nesil birim kök testleri, paneli oluşturan yatay kesit birimlerinin bağımsız olduğu ve paneli oluşturan birimlerden birine gelen şoktan, tüm yatay kesit birimlerinin aynı düzeyde etkilendikleri varsayımına dayanmaktadır. Oysa paneli oluşturan yatay kesit birimlerinden birine gelen bir şokun, diğer birimleri farklı düzeyde etkilenmesi, daha gerçekçi bir yaklaşımdır. Bu eksikliği gidermek için yatay kesit birimleri arasındaki bağımlılığı göz önünde bulundurarak durağanlığı analiz eden ikinci nesil birim kök testleri geliştirilmiştir (Yıldırım vd., 2013: 88). Bu yüzden çalışmada ikinci birim kök testlerinden CADF ve CIPS birim kök testi kullanılmıştır.

Tablo 12

İkinci nesil panel CADF ve CIPS birim kök testi sonuçları

Değişkenler	CADF			
	Düzye		1. farklar	
	Sabit	Sabit + Trend	Sabit	Sabit + Trend
TG	-1.256	-1.289	-7.852***	-8.214***
CPI	-1.512	-1.690	-8.297**	-8.955**
INF	-1.209	-1.302	-6.704*	-7.511*
GINI	-2.145	-2.367	-8.312**	-9.382**
GE	-1.973	-2.051	-7.564***	-8.497**
RQ	-0.958	-1.167	-6.448**	-7.505**
EFH	-1.114	-1.895	-8.241**	-9.316**
Panel CIPS	-1.310	-1.914	-7.484**	-8.799**

Not: Paneldeki yatay kesitlerin her biri için bireysel kritik değerler, Pesaran (2007) çalışmasında s.275-276'daki Tablo I (b) ve Tablo I (c)'den sağlanmıştır. Panelin geneli için kritik değerler ise aynı çalışmada s.280-281'deki Tablo II (b) ve Tablo II (c)'den elde edilmiştir. *, **, *** sırasıyla %10, %5 ve %1 düzeylerindeki istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir. Gecikme sayısı, Schwarz Bilgi Kriterine göre belirlenmiştir.

Hesaplanan CIPS istatistiği, tablo kritik değerinden büyüktür. Bu yüzden H_0 hipotezi kabul edilmiştir. Paneli oluşturan serilerde birinci farklar alındığında birim kök olmadığına karar verilmiştir. Seriler düzey değerlerinde durağan değerdir, birinci farklar alındığında ise durağanlaşmaktadır. Seriler düzey değerlerinde durağan olmadığı için çalışmada panel regresyon analizi birinci farklar ile gerçekleştirilmiştir.

5.5. Panel Regresyon Bulguları

Baltagi (2005)'in de ifade ettiği üzere panel veri analizleri havuzlanmış, sabit ve tesadüfi etkilerle gerçekleştirilmektedir. Çalışmada hangi tahmin modelinin seçileceğine karar verebilmek için bir takım istatistiksel testler uygulanmıştır. Modellerdeki bütün değerşkenler zamanlar ve ülkeler arasında değerşebilmektedir. Bu yüzde temel bir sorun verilerin zamanlar ve ülkeler arasından toplanıp toplanmayacağıdır. Bu durumda zamanlara ve ülkelere özgü etkilerin ortak anlamlılığının belirlenmesi amacıyla Chow (1960) testi yapılmaktadır. Chow testinde H_0 hipotezi kabul edildiğinde etkin tahmin edici model havuzlanmış OLS olur iken H_1 hipotezi kabul edildiğinde ise etkin tahmin edici sabit etkiler modeli olmaktadır. Çalışmada hangi panel modelinin seçileceğine karar verilirken gerçekleştirilen Chow (1960) ve Breush-Pagan testlerine ilişkin sonuçlar Tablo 13'te sunulmuştur. Chow testinde H_0 hipotezi kabul edildiğinde havuzlanmış regresyon, H_1 kabul edildiğinde ise sabit etkiler modelinin; Breush-Pagan (1980) testinde ise H_0 hipotezi kabul edildiğinde havuzlanmış regresyon, H_1 kabul edildiğinde de tesadüfi etkiler modelinin tercih edilmesi gerekmektedir.

Tablo 13

Panel regresyon tahmin yöntemi seçim test sonuçları

Test	Olasılık (p)	Karar
Chow(F testi)	0.014	H_0 red
BP(χ^2 testi)	0.000	H_0 red

Tablo 13'te görüldüğü üzere her iki test içinde H_0 hipotezi reddedilmiştir. Bu durumda paneldeki tüm ülkeler için havuzlanmış regresyon modeli yerine sabit etkiler

modeli ile tesadüfi etkiler modeli arasında seçim yapılması gerekmektedir. Bu iki modelden hangisinin seçileceği ise Hausman testi sonucunda belirlenmektedir. Hausman testinde H_0 hipotezi tesadüfi etki vardır, H_1 hipotezi ise tesadüfi etki yoktur şeklinde kurulmuştur.

Tablo 14

Hausman test sonuçları

Test Özeti	Ki-Kare İstatistiği	Ki -Kare s.d.	p
Cross-section random	623.463	2	0.002
Period random	694.556	2	0.016
Cross-section and period random	718.102	2	0.000

Hausman testi sonucunda H_0 hipotezi reddedilmiştir. Bunun sonucunda çalışmada sabit etkiler modelinin kullanılmasına karar verilmiştir.

Çalışmada verilerin çözümlenmeleri için farklı algoritmalar denenerek toplam hata karesi en düşük olan algoritmalar için analizler yapılmıştır. Analizler yapılırken bütün değişkenlerin durağan olduğu birinci farklar ile çalışılmıştır.

Hata terimlerinin birbiri ile ilişkili olması durumu otokorelasyon olarak ifade edilmektedir. Zaman serilerinde olduğu gibi panel veri analizlerinde de otokorelasyonun varlığı önemli bir sorundur. Hata teriminin ardışık değerleri arasında korelasyonun olmaması regresyon analizlerinin temel varsayımlarından biridir. Veri setinde otokorelasyonun olup olmadığı Wooldridge (2002) tarafından geliştirilen otokorelasyon testi ile araştırılmıştır. Modelde heteroskedasite diğer bir ifadeyle değişen varyans probleminin gözlenip gözlenmediği ise Greene (2003) tarafından geliştirilen test ile sorgulanmıştır.

Tablo 15

Panel regresyon tahmin sonuçları

Bağımlı Değişken: FTG				
Algoritma: Cross-section SUR				
	Katsayı	Std. Hata	t-istatistiği	p
FCPI	9.584	1.146	8.363	0.000*
FINF	12.567	1.707	7.362	0.002*
FGINI	14.812	2.145	6.905	0.000*
FGE	-5.908	0.947	-6.238	0.000*
FRQ	-6.463	1.122	-5.760	0.021*
FEFH	-7.889	6.384	-1.235	0.235
Sabit	25.675	4.782	5.369	0.015*

$R^2 = 0.732$ $F_{ist} = 26.78$ $F(p) = 0.001$ $DW = 2.10$

Diagnostik testler: Wooldridge Otokorelasyon (p)= 0.134, Greene Heteroskedasite Testi (p)= 0.128

*0.05 düzeyinde istatistik anlamlı değişken

Yapılan panel veri analizi sonucunda, EFH değişkeni haricinde ($p > 0.05$), ele alınan bağımsız değişkenlerin vergi açığı üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamlı ve önemli çıkmıştır ($p < 0.05$). Bağımsız değişkenler vergi açığı değişkenini %73.2 açıklayıcı güce sahiptir ($R^2 = 0.732$).

Panel regresyon tahmin sonuçlarına göre; yolsuzluk algısı endeksi (CPI) vergi açığı (TG) üzerinde pozitif yönde anlamlı etkilidir ($\beta = 9.584$, $p < 0.01$). Enflasyon (INF) vergi açığı (TG) üzerinde pozitif yönde anlamlı etkilidir ($\beta = 12.567$, $p < 0.01$). Gini katsayısı (GINI) vergi açığı (TG) üzerinde pozitif yönde anlamlı etkilidir ($\beta = 14.812$, $p < 0.01$). Hükümet etkinliği (GE) vergi açığı (TG) üzerinde negatif yönde anlamlı etkilidir ($\beta = -5.908$, $p < 0.01$). Düzenleyicilik kalitesi (RQ) vergi açığı (TG) üzerinde negatif yönde anlamlı etkilidir ($\beta = -6.463$, $p < 0.01$). Ekonomik özgürlük endeksi (EFH) vergi açığı (TG) üzerinde istatistik anlamlı değildir ($p > 0.05$).

Katsayı büyüklüklerine bakıldığında, vergi açığı üzerinde en etkili değişkenlerin GINI ve INF olduğu görülmüştür. Vergi açığını en az etkileyen değişken ise GE olmuştur. Modelin otokorelasyon ve heteroskedasite testleri sonucunda varsayımların sağlandığı

belirlenmiştir ($p > 0.05$). Wooldridge Otokorelasyon (p)= 0.134, Greene Heteroskedasite Testi (p)= 0.128 olarak elde edilmiştir, varsayımlar sağlanmıştır. Modelin anlamlılığını belirten F testi $p < 0.05$ olduğundan “model anlamlıdır” sonucuna ulaşılmıştır.



ALTINCI BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünya genelinde gelişmişlik düzeyine bağlı olmaksızın pek çok ülkede vergi açığının mevcudiyeti, ülkelerin potansiyelinin altında vergi geliri toplamasına yol açmaktadır. Yüksek enflasyon oranları, gelirin adil dağılmaması, ekonomik özgürlüklerin düşük olması gibi pek çok sebepten etkilenebilen vergi açığı, ülkelerin kalkınması için gerekli olan potansiyel gelirin toplanmasının önünde engel teşkil etmektedir. Açığın kapatılması için daha fazla vergi toplanması dürüst mükelleflerin vergi yükünü artırmakta ve mükellefler vergiye uyumsuz davranabilmektedirler. Vergi açığının artmasına sebebiyet veren uyumsuzluk problemi ise toplumsal refah üzerinde olumsuz etki oluşturmaktadır. Aynı zamanda vergi açığının boyutları idarelerin vergilemeye ilişkin izledikleri stratejiler hakkında bilgi sahibi olunmasına da yardımcı olmaktadır. Diğer yandan idarenin hesap verebilirliğini artırmada vergi açığı bir gösterge olarak da kullanılabilir. Özetle vergi açığının idarenin etkinliğinin bir göstergesi olması, vergi sistemini adaletsiz hale getirmesi, ekonomik ve mali politikaların başarısı hakkında bilgiler sunması ve sosyal adaletin bir ölçüsü olarak kabul edilmesi vergi açığının tahmin edilmesinin ve azaltılmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır. Vergi açığının tahmin edilmesi, vergi açığı ile mücadele edilmesinde başlangıç noktası olarak değerlendirilmelidir. Açığın tahmin edilmesinin yanında açık üzerinde olan faktörlerin analiz edilmesi, bu başlangıç noktasını daha ileriye taşıyacaktır. Bu doğrultuda öncelikli olarak 2005-2018 yılları arasında Türkiye'nin de içinde bulunduğu seçilmiş 34 OECD ülkesinin her biri için vergi açığı nominal büyüklük olarak hesaplanmıştır. Açığın tahmin edildiği zaman aralığı veri setinin elde edilebilirliğine bağlı olarak sınırlandırılmıştır. Ülkelerin kayıt dışı ekonomiye bağlı olarak, yıllar itibarıyla kaybettikleri gelirin boyutunun takip edilmesine fırsat sunması, verilerin tüm vergi matrahını kapsadığının varsayılması gibi avantajlarından hareketle vergi açığı makro yaklaşımlar doğrultusunda tahmin edilmiştir. Tahminler gerçekleştirilirken Dünya Bankası veri tabanından elde edilen ABD doları cinsinden GSYİH, kayıt dışı ekonomi oranı ve toplam vergi oranı değişken olarak kullanılmıştır.

Hesaplamalar sonucunda seçilmiş OECD ülkelerinde vergi açığının 2005 yılında 1.8 trilyon dolar olduğu, 2008 yılına gelindiğinde ise yaklaşık 500 milyar dolar artarak 2.3

trilyon dolara ulaştığı görülmektedir. 2008 yılından itibaren açığın boyutunda bazı yıllarda artış bazılarında ise azalış görülmekle birlikte önemli bir değişim yaşanmadığı ifade edilebilir. Açığın en son tahmin edildiği 2018 yılında ise toplam vergi açığı 2.1 trilyon dolardır. Nominal büyüklüğünün tersine vergi açığının GSYİH'ye oranı azalış göstermekte olup bu oran 2005 yılında yaklaşık %10 iken, 2018 yılında %8 olarak gerçekleşmiştir. Açığın tahmin edilmesindeki değişkenlere bakıldığında, incelenen dönemde kayıt dışı ekonomi oranının ortalaması yaklaşık % 20 olmakla birlikte yıllar itibarıyla büyük değişiklikler göstermemiştir. Toplam vergi oranı ise yıllar içerisinde çok büyük farklar olmasa da düşüş eğilimi göstermektedir. Toplam vergi oranının ortalaması %42'dir.

Vergi açığının Türkiye'deki gelişimine bakıldığında 2005 yılında yaklaşık 74 milyar dolar, 2018 yılında ise 97 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Nominal büyüklükler bazında açığın seyri Türkiye'de de panelin genel ortalamasına benzer bir seyir izlemiştir. Açığın GSYİH'ye oranına bakıldığında ise açığın oransal olarak düşüş eğilimi gösterdiği; 2005'te %15 olan oranın 2018'de yaklaşık % 12'ye gerilediği görülmüştür. Vergi açığının GSYİH'ye oranı dönem boyunca azalış gösterse bile Türkiye'de vergi açığının GSYİH'ye oranının ele alınan tüm yıllarda seçilmiş OECD ülkeleri ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. Türkiye'de kayıt dışı ekonomi oranları da seçilmiş OECD ülkeleri ortalamasının üzerinde bir seyir izlemektedir. Toplam vergi oranı ise 2011 yılından itibaren OECD ortalamasının altında gerçekleşmiştir. Vergi açığının boyutu, mükelleflerin ne ölçüde uyumsuzluk gösterdiklerini ortaya koymaktadır. İdarenin bakış açısıyla ele alındığında ise tahsil edilen vergi gelirlerinin doğruluğunun yanında vergi sisteminin etkinliğine ilişkin çıkarımda bulunulmasına da imkân sağlamaktadır. Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutlarından hareketle mükelleflerin vergi uyum düzeyinde artış sağlanamadığı ya da uyumu artırmaya yönelik politikaların yeterince etkili olamadığı ifade edilebilir.

Araştırmanın bağımlı değişkenini oluşturan vergi açığı tahmin edildikten sonra ikinci amaç doğrultusunda ekonomik özgürlükler, enflasyon, gelir dağılımında adalet, hükümet etkinliği, idari kalite ve yolsuzluk algısının vergi açığı üzerindeki etkisi panel regresyon ile analiz edilmiştir. Analizde araştırmanın bağımsız değişkenleri Heritage Vakfı'nın yayımlamış olduğu ekonomik özgürlük endeksi, Dünya Bankası veri tabanından

elde edilen enflasyon oranı, WID'in hesapladığı Gini katsayısı, Dünya Bankası yönetim göstergelerinden hükümet etkinliği ile idari kalite ve Uluslararası Şeffaflık Örgütü'nün yayımladığı yolsuzluk algısı endeksidir. Araştırmanın veri seti 34 ülke ve 14 yıl olmak üzere toplam 476 gözlemden oluşmuştur. Panel regresyon analizi için ilk olarak değişkenlerin homojen olup olmadığı Pesaran- Yamagata homojenlik testi ile test edilmiş ve eğitim katsayılarının homojen olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Daha sonrasında yatay kesit bağımlılığı Pesaran (2004) CDLM testi ile sınanmış ve panel veride yatay kesit bağımlılığı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yatay kesit bağımlılığının olması sebebiyle değişkenlerin durağan olduğu noktayı belirlemek için ikinci nesil birim kök testlerinden CIPS birim kök testi uygulanmıştır. Panel veride yer alan değişkenler birinci düzeyde durağanlaştığı için panel regresyon analizi birinci farklar üzerinden gerçekleştirilmiştir. Panel veri modellerinden havuzlanmış modelin kullanılıp kullanılmayacağı belirlenmesi için Chow (f) testi, BP (x2) testi uygulanmıştır. Test sonuçlarına göre havuzlanmış modelin uygulanmayacağına karar verilerek, sabit etkiler modeli ile tesadüfi etkiler modeli arasında tercih yapabilmek için Hausman testi uygulanmış ve test sonucundan hareketle panel regresyon modellerinden sabit etkiler modeliyle analiz gerçekleştirilmiştir.

Panel regresyon analizi sonucunda ekonomik özgürlük endeksi (EFH) dışındaki değişkenlerin tamamının vergi açığı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etki meydana getirdiği görülmüştür. Değişkenlerden INF olarak ifade edilen enflasyon oranı, GINI şeklinde belirtilen Gini katsayısı ve CPI olarak gösterilen yolsuzluk algısı endeksinin vergi açığını pozitif yönde etkilediği; GE şeklinde belirtilen hükümet etkinliği ile RQ şekilde gösterilen idari kalitenin ise vergi açığını negatif yönde etkilediği belirlenmiştir. Ekonomik özgürlük dışındaki diğer beş değişkenin vergi açığı üzerinde etkili olduğu görülmekle birlikte, açığı en fazla etkileyen değişkenlerin gelir dağılımında adalet ve enflasyon olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Hükümet etkinliği ise vergi açığını en az etkileyen faktör olarak belirlenmiştir. Literatürde, bu çalışmada kullanılan değişkenlerin daha çok vergi uyumu, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisini değerlendiren çalışmaların olduğu görülmüştür. Vergi uyumu ve vergi kaçakçılığının vergi açığı ile bağlantısı göz önünde bulundurulduğunda geçmiş çalışmaların sonuçları ile bu çalışmadan elde edilen sonuçlar şu şekilde karşılaştırılabilir:

- Ekonomik özgürlük düzeyi mükelleflerin üretken olabilmesi için kendilerine daha fazla olanak sunmakta ve yüksek ekonomik özgürlüklerin mükelleflerin refah seviyesini olumlu etkilemesinin vergi uyumunu arttıracığı düşünülmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığının pek çok bileşenden kaynaklanması ve ekonomik özgürlüklerin bu bileşenlerin ayrı ayrı azaltılmasında etkili bir araç olarak kullanılabileceği ifade edilmektedir. Bu durumlara istinaden ekonomik özgürlüklerin vergi açığı üzerinde de etkili olması beklenebilir. Bu çalışmada elde edilen sonuçlar Belkaoui (2004) ve Tekin vd., (2018)' nin çalışmalarında ulaştıkları sonuçlardan farklıdır. Belkaoui (2004) çalışmasında ekonomik özgürlük düzeyiyle vergi uyumu arasında pozitif yönlü ilişki olduğu, Tekin vd., (2018) ise ekonomik özgürlüklerin artmasının vergi kaçakçılığını azalttığı sonucuna ulaşmıştır. Bu çalışmadan elde edilen sonuç ise ekonomik özgürlük düzeyinde meydana gelen artışın vergi açığının azaltılmasında etkili olmadığı yönündedir.
- Enflasyonla birlikte satın alma gücü azalan mükelleflerin gelirlerinin bir kısmını kendi istekleriyle devlete vergi olarak aktarmak yerine vergi kaçırma eğilimine yönelmeleri olağan görülmektedir. Enflasyonun yüksek olduğu bir ekonomik konjunktürde mükellefler, satın alma gücünü yükseltebilmek amacıyla vergiye uyumsuz davranabilmektedirler. Diğer yandan vergilerin tahakkuk ve tahsilat zamanları arasında fark olması sebebiyle vergi kaçırma durumunda ödenecek vergi cezalarının nominal olarak azalması da mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edebilmektedir. Bu çalışmada enflasyon oranlarındaki artışın vergi açığını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmadan elde edilen bu sonuç, enflasyonla vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen Crane ve Nourzad (1986), Das-Gupta vd., (1995), İpek ve Kaynar (2009b)'ın çalışmaları ile aynı doğrultudadır. Belirtilen çalışmalarda artan enflasyon oranlarının vergi uyumunu olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde enflasyon ile vergi kaçırma arasındaki ilişkiyi ele alan Fishlow ve Friedman (1994) da çalışmalarında enflasyon oranlarının vergi kaçırma eğilimini artırdığı sonucuna ulaşmıştır. Vergi kaçakçılığının ve dolayısıyla vergi uyumsuzluğunun vergi açığını olumsuz etkilediğinden hareketle çalışmadan ulaşılan bu sonuç teorik ve ampirik literatürü destekler niteliktedir. Dolayısıyla vergi açığının azaltılması için enflasyonla mücadeleye ilişkin politikaların

izlenmesinin, enflasyon karşında mükelleflerin ezdirilmeyerek ekonomik güçlerinin iyileştirilmesi gerektiğinin önemi bir kez daha ortaya konulmuştur.

- Vergi açığı üzerinde etkili olması beklenen faktörlerden biri de gelir dağılımıdır. Gelirin adil dağılmadığı durumda mükellefler vergiye uyum göstermeyebilirler. Özellikle dar gelirli mükellefler bu durumda daha fazla vergi yüküne maruz kaldıkları için vergi kaçırma eğiliminde bulunabilirler. Bu araştırmada gelir dağılımında bozulan adaletin vergi açığını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç gelir dağılımında adaletsizliğin vergi uyumsuzluğunu, vergi kaçakçılığını arttırdığı sonucuna ulaşan Bloomquist (2003), Cansız (2015), Gioacchino ve Patriarca (2017), Alp ve Töngör (2018), Argentiero vd., (2021)' nun çalışmalarını desteklemektedir.
- Araştırmada iyi bir yönetişimin göstergelerinden olan idari kalite ile hükümet etkinliğinin de vergi açığı üzerinde etkili olduğu görülmüştür. İdari kalitenin kayıt dışı ekonomiyi negatif etkilediği sonucuna ulaşan Torgler ve Schneider, (2009), Buehn ve Schneider (2012), Shahab vd., (2015)'nin çalışmalarına paralel olarak bu çalışmada da idari kalitenin artmasının vergi açığını azaltacağı belirlenmiştir. Hükümet etkinliğine bakıldığında ise Dreher ve Schneider (2010), Buehn ve Schneider (2012), Torgler ve Schneider (2009) çalışmalarında hükümet etkinliğinin artmasının kayıt dışı ekonomiyi düşürdüğünü belirledikleri çalışmalarına benzer şekilde vergi açığının da hükümet etkinliğinin artmasıyla azalacağı sonucuna ulaşılmıştır. Abu Bakar vd., (2021) ise çalışmalarında hükümet etkinliğinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin önemli olmadığını ifade etmiştir. Bu araştırmada da hükümet etkinliğinin vergi açığını etkilemekle beraber diğer değişkenlerle kıyaslandığında, vergi açığı üzerinde en az etkili değişken olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Yolsuzluğun yaygın olduğuna ilişkin algının artması vergi açığını arttırabilmektedir. Literatürde vergi uyumunu yolsuzluk ile vergi ahlakı arasındaki ilişki özelinde ele alan çalışmalar bulunmaktadır. Doğrudan vergi açığına yönelik olmasa da bu araştırmada elde edilen sonuç Picur ve Riahi-Belkaoui (2006), Siddiqui Noor (2017), Cheng ve Zeng (2017)'in yolsuzluğun azalmasının vergi

uyumunu olumlu etkilediğini buldukları çalışmaları destekler niteliktedir. Bu sonuçların aksine Dreher ve Schneider (2010) yolsuzluk algısının kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisinin önemli olmadığını, Schneider (2006) ise yüksek gelirli ülkelerde yolsuzluk algısı ile kayıt dışı ekonominin birbirinin ikamesi, düşük gelirli ülkelerde ise birbirinin tamamlayıcısı niteliğinde olduğunu ifade etmişlerdir. Yolsuzluğun doğrudan vergi açığı üzerindeki etkisini analiz eden Majerová (2016) da bu araştırmada olduğu gibi yolsuzluğun vergi açığını etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Yolsuzluk algısının hem vergi uyumu hem de vergi açığı üzerindeki etkisinin olduğunun ampirik çalışmalarla desteklenmesi yolsuzluk ve yolsuzluk algısıyla mücadeleye yönelik sistemlerin güçlendirilmesinin önemini tekrar ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle yolsuzluğun vergi açığını şekillendirmede enflasyon oranı, gelir dağılımı, hükümet etkinliği ve idari kalitede olduğu gibi kilit bir değişken olduğu söylenebilir.

Vergi açığı literatürüne katkı sunulmak istenen bu çalışmadan elde edilen sonuçlar, ekonomik özgürlüklerin vergi açığının azaltılmasında bir belirleyici olmadığını, ekonomik istikrarın, gelirin adil dağılımının, hükümet etkinliği ile idari kalitenin artmasının ve yolsuzluk algısının azalmasının vergi açığını azaltarak daha yüksek vergi tahsilatına imkân sağlayabileceğini göstermektedir. Bu kapsamda Türkiye özelinde değerlendirildiğinde gelir dağılımının adaletsiz, enflasyon oranları ile yolsuzluk algısının yüksek olması, bunun karşısında ise hükümet etkinliğinin ve idari kalitenin düşük olması vergi uyumu ve vergi açığı açısından ciddi sorunlar meydana getirmektedir. Türkiye’de vergi açığının en yüksek olduğu yıl 2013’tür. Burada dikkat çekici husus Türkiye’de yolsuzluk algısının en yüksek olduğu yılda vergi açığının da en yüksek düzeyde gerçekleşmesidir. Aynı zamanda vergi açığının en düşük olduğu 2008 yılında da yolsuzluk algısı en düşük seviyededir.

Çalışmanın teorik kısmında detaylandırıldığı üzere vergi açığının hem idarelerin etkinliği hem de mükelleflerin vergi uyumu hakkında önemli bir gösterge olması sebebiyle vergi açığının tahmin edilmesine ilişkin şu önerilerde bulunulabilir:

- İlk olarak kayıp vergi gelirlerinin boyutu hakkında bilgi sahibi olunabilmesi için tüm vergi idareleri düzenli olarak vergi açığı tahminlerinde bulunmalıdır. Böylece bu tahminlerden hareketle hem izlenen politikaların başarısı hakkında çıkarım yapılabilecek, vergi uyum stratejileri bu doğrultuda revize edilebilecek hem de bireysel araştırmacılar için veri seti oluşturulabilecektir. Oluşturulan bu veri seti üzerinden çalışılması vergi açığını etkileyen faktörlerin daha sağlıklı analiz edilebilmesine imkân sağlayabilecektir.
- Tahminlere ilişkin sonuçların yanı sıra tahminlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan değişkenler ve uygulanan metodoloji de detaylı, şeffaf ve herkes tarafından anlaşılabilir şekilde paylaşılmalıdır. Hesap verebilir bir yönetim anlayışı doğrultusunda açık tahminlerinin şeffaf bir şekilde paylaşılması hükümete ve onun temsilcisi olan idareye duyulan güveni artırarak özellikle açığın zaman içinde azalan bir seyir izlemesi ve bu tablonun paylaşılması vergi uyumunu olumlu etkileyebilecektir.
- Gerçekleştirilen tahminler her bir vergi türündeki vergi açığının boyutunu görebilmek adına kapsamlı olmalıdır. Detaylandırılan vergi açığı tahminlerinde gelirin beyan edilmemesi, eksik beyan edilmesi ve eksik ödenmesinin yol açtığı brüt vergi açığı ile gerçekleştirilen icra faaliyetleri sonrasında brüt vergi açığının ödenmeyen kısmını ifade eden net vergi açığına ilişkin detaylar verilmelidir. Böylece brüt vergi açığının boyutlarından mükelleflerin vergi uyum düzeyleri net vergi açığının boyutundan ise idarenin etkinliği daha net bir şekilde görülebilir. Verilen bilgilerin daha net anlaşılabilmesi adına vatandaş bütçe rehberine benzer şekilde vergi açığı kılavuzları oluşturulabilir.

Kamusal hizmetlerin sunumunda sürdürülebilirliğin sağlanması için tahsil edilen vergi gelirlerinin de artması gerekmektedir. Vergi oranlarını artırmak veya ilave bir verginin yürürlüğe konması yerine uyumsuzluk sebebiyle ortaya çıkan gelir kaybının diğer bir ifadeyle uyum açığının en aza indirilmesi daha adil ve rasyonel bir çözümdür. Bu bağlamda vergi açığı son yıllarda az sayıda da olsa akademik çalışmalara konu edinmiştir. Kaçınılmaz bir sorun olan vergi açığının artan önemine istinaden daha fazla ampirik araştırmaya konu olması beklenmektedir. Bu araştırmadan elde edilen bulgular özellikle

uyum açığı ile mücadele edilmesinde politika yapıcılara faydalı olabilir. Bununla birlikte daha farklı ülke veya ülke grubu üzerinden araştırma bulgularının doğrulanması gerekmektedir.



KAYNAKÇA

- Abu Bakar, M. A. A., Palil, M. R. ve Maelah, R. (2021). Governance Quality and Tax Compliance Behaviour in East Malaysia. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 15, 77–89.
- Adeyeye, B. G. ve Otusanya, J. O. (2015). The Impact of Taxpayers' Perception of Government's Accountability, Transparency and Reduction in Fiscal Corruption on Voluntary Tax Compliance in Nigeria. *International Journal of Economics and Accounting*, 6(3), 276–299.
- Ahmed, R. A. ve Rider, M. (2013). Using Microdata to Estimate Pakistan' s Tax Gap by Type of Tax. *Public Finance Review*, 41(3), 334–359.
- Akbelen, Z., Aydın, Z. B. ve Polat, O. (2018). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (64), 255–270.
- Akbey, F. (2014). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(1), 63–103.
- Akdoğan, A. (2019). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2006). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı". C. C. Aktan, D. Dileyici ve İ. Y. Vural (Ed.), içinde *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi* Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C. C. ve Dileyici, D. (2009). Politik Süreçte Eksik Enformasyon Sorunu ve Mali Kararlar Üzerindeki Etkisi: *Kamu Tercih Perspektifi*. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 60–79.
- Aljandali, A. ve Tatahi, M. (2018). *Economic and Financial Modelling with EViews: A Guide for Students and Professionals*. Switzerland: Springer International Publishing.
- Allingham, M. ve Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 323–338.

- Alm, J. (1991). A Perspective on the Experimental Analysis of Taxpayer Reporting. *The Accounting Review*, 66(3), 577–593.
- Alm, J. (1998). *Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty*. GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper (98-6).
- Alm, J. (1999). Tax Compliance and Administration. *Handbook on Taxation*, 1–58.
- Alm, J. (2010). Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory. *National Tax Journal*, 63, 635–658.
- Alm, J. (2012). “Designing Alternative Strategies to Reduce Tax Evasion”. M. Pickhardt ve A. Prinz (Ed.), içinde *Tax Evasion and the Shadow Economy* (s. 13–32).
- Alm, J. (2019). What Motivates Tax Compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353–388.
- Alm, J. ve Borders, K. (2014). Estimating the “Tax Gap” at the State Level: The Case of Georgia’s Personal Income Tax. *Public Budgeting and Finance*, 34(4), 61–79.
- Alm, J., Cherry, T., Jones, M. ve McKee, M. (2010). Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior. *Journal of Economic Psychology*, 31, 577–586.
- Alm, J., Kirchler, E. ve Muehlbacher, S. (2012). Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation. *Economic Analysis and Policy*, 42(2), 133–151.
- Alm, J. ve Martinez-Vazquez, J. (2003). “Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries”. J. Martinez-Vazquez ve J. Alm (Ed.), içinde *Public Finance in Developing and Transitional Countries* (s. 146–178).
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. ve Wallace, S. (2009). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation. *Economic Analysis and Policy*, 39(2), 235–253.
- Alm, J., Mckee, M. ve Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Association*, 43(1), 23–37.
- Alm, J. ve Soled, J. A. (2017). Whether the Tax Gap? *Wash. L. Rev.*, 92(2), 521–566.

- Alm, J. ve Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635–651.
- Alp, B. ve Töngör, Ü. (2018). Vergi Dairesi Başkanlığı Çalışanlarının Vergi Algıları: Antalya Örneği. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (38), 151–172.
- Altun, O. (2022). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimi Müessesesinin Bazı Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 1–15.
- Andreoni, J., Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818–860.
- Argentiero, A., Casal, S., Mittone, L. ve Morreale, A. (2021). Tax Evasion and Inequality: Some Theoretical and Empirical Insights. *Economics of Governance*, 22, 309–320.
- Atawodi, O. W. ve Ojeka, S. A. (2012). Factors That Affect Tax Compliance among Small and Medium Enterprises (SMEs) in North Central Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 7(12), 87–96.
- Ay, H. ve Haydanlı, M. L. (2017). Vergi Yükü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi. *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 136–153.
- Aydın, M. S. (2021). Ödeme Gücüne Ulaşarak Adil Vergi Sistemi Oluşturma: Seçilmiş AB Ülkeleri İncelemesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 28(3), 511–532.
- Baloğlu, F. ve Susam, N. (2020). Devlet ve Mükellef Etkileşimi: Vergisel Yaptırım ve Kolaylıkların Yarattığı Mükellef Tipleri. *International Journal of Public Finance*, 5(1), 144–166.
- Baltagi, B. H. (2005). *Econometric Analysis of Panel Data*. John Wiley & Sons.
- Batırel, Ö. F. (2013). Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (24), 13–20.
- Bayrak Gezdim, S. (2017). Küresel CO2 Emisyonunun Belirleyicilerinin Analizi: Dinamik Panel Kantil Regresyon Modeli. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

- Bazart, C. ve Pickhardt, M. (2009). *Fighting Income Tax Evasion with Positive Rewards: Experimental Evidence*, Working Papers (9-1). LAMETA, University of Montpellier.
- Beckmann, K. ve Gattke, S. (2014). *Tax Evasion and Cognitive Dissonance (No. 142)*. Diskussionspapier.
- Bejaković, P. (2000). "Improving the Tax Administration in Transition Countries". içinde *Institute for Public Finance* (s. 1–24) https://www.umar.gov.si/fileadmin/user_upload/konference/06/10_bejakovic.pdf
- Belkaoui, A. R. (2004). Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 135–143.
- Benk, S. (2005). Vergisel Teşvikler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları. *Vergi Sorunları*, (206), 183–191.
- Bhutta, Z. M., Tara, N., Rasheed, R. ve Khan, A. B. (2019). Psychological Factors Affecting Tax Compliance Behavior of Pakistani Tax Payer: An Extended Theory of Planned Behavior Perspective. *Pakistan Journal of Social Sciences*, 39(4), 1453–1464.
- Bıyık, R. ve Kıratlı, A. (2006). *Vergi Teşvikleri ve Korumaları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Bickley, J. M. (2012). *Tax Gap, Tax Compliance, and Proposed Legislation in the 112th Congress*. Congressional Research Service.
- Bildirici, Z. (1989). *Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No.329.
- Bingöl, O. (2019). *Vergi Sistemini Anlama Klavuzu*. İstanbul: Tekin Yayınevi.
- Bloomquist, K. M. (2003). Tax Evasion, Income Inequality and Opportunity Costs of Compliance. *Annual Conference of the National Tax Association*, November 2003, Chicago. 1-26
- Bobek, D. D., Hageman, A. M. ve Kelliher, C. F. (2013). Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior. *Journal of Business Ethics*, 115, 451–468.

- Book, L. (2007). Freakonomics and the Tax Gap: An Applied Perspective. *American University Law Review*, 56(5), 1163–1185.
- Borgne, E. Le. (2005). Economic and Political Determinants of Tax Amnesties. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 98, 443–449.
- Bose, P. ve Jetter, M. (2012). Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy. *Economic Modelling*, 29(3), 761–765.
- Braiotta, A., Carfora, A., Pansini, R. V. ve Pisani, S. (2015). *Tax Gap and Redistributive Aspects across Italy*, Argomenti di Discussione Topics, No2/2015.
- Braithwaite, V. (2002). “Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System”. V. Braithwait. içinde *Taxing Democracy* (s. 269–287). Ashgate Publishing Ltd.
- Braithwaite, V. (2009). *Defiance in Taxation and Governance*. Edward Elgar Publishing Limited.
- Bratić, V. (2006). Tax Expenditures: A Theoretical Review. *Financial Theory and Practice*, 30(2), 113–127.
- Breitung, J. (2005). A Parametric Approach to the Estimation of Cointegration Vectors in Panel Data. *Econometric Reviews*, 24(2), 151–173.
- Breusch, T. S. ve Pagan, A. R. (1980). The Lagrange Multiplier Test and its Applications to Model Specification in Econometrics. *The Review of Economic Studies*, 47(1), 239–253.
- Buehn, A. ve Schneider, F. (2012). Shadow Economies Around the World: Novel Insights, Accepted Knowledge, and New Estimates. *International Tax and Public Finance*, 12, 139–171.
- Butu, L., Brezeanu, P., Porumboiu, A. ve Ștefoni, S. E. (2021). The Relationship between Vat Gap and Economic or Institutional Variables. *The Annals of the University of Oradea, Economic Sciences*, 30(2), 250–259.
- Caballé, J. ve Panadés, J. (2004). Inflation, Tax Evasion, and the Distribution of Consumption. *Journal of Macroeconomics*, 26, 567–595.

- Calabuig, V., Olcina, G. ve Panebianco, F. (2016). The Erosion of Personal Norms and Cognitive Dissonance. *Applied Economic Analysis*, 1265–1268.
- Calderón, R. E. (2010). Benefits and Costs in the Application of a Segmented Taxpayer Approach in the Latin American Tax Administrations, https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2010/Ingles/Uruguay2010_to_pic3.1_Chile_calderon.pdf.
- Canıkalp, E., Ünlükaplan, İ. ve Çelik, M. (2016). Estimating Value Added Tax Gap in Turkey. *International Journal of Innovation and Economic Development*, 2(3), 18–25.
- Cansız, H. (2015). Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği. *Yönetim ve Ekonomi*, 22(2), 433–450.
- Casal, S., Kogler, C., Mittone, L. ve Kirchler, E. (2016). Tax Compliance Depends on Voice of Taxpayers. *Journal of Economic Psychology*, 56, 141–150.
- Castro, G. Á. ve Camarillo, D. B. R. (2014). Determinants of Tax Revenue in OECD Countries over the Period 2001-2011. *Contaduria y Administracion*, 59(3), 35–59.
- Cenikli, E. ve Şahin, D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri. *Journal of Internet Applications and Management*, 4(1), 37–51.
- Chau, G. ve Leung, P. (2009). A Critical Review of Fischer tax Compliance Model: A Research Synthesis. *Journal of Accounting and Taxation*, 1(2), 034–040.
- Cheng, D. ve Zeng, Q. (2017). The Correlation between Corruption, Tax Compliance and Tax Loss. *Journal of Chinese Tax and Policy*, 17, 1–13.
- Choi, I. (2001). Unit Root Tests for Panel Data. *Journal of International Money and Finance*, 20, 249–272.
- Chong, K., Yusri, Y., Selamat, A. I. ve Ong, T. S. (2019). Tax Climate Manipulation on Individual Tax Behavioural Intentions. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(3), 230–242.
- Chorvat, T. (2007). Tax Compliance and the Neuroeconomics of Intertemporal Substitution. *National Tax Journal*, 60(3), 577–588.

- Chow, G. (1960). Tests of Equality Between Sets of Coefficients in Two Linear Regressions. *Econometria*, 28(3), 591–605.
- CRA. (2017). Estimating and Analyzing the Tax Gap Related to the Goods and Services Tax Harmonized Sales Tax. Erişim: 26 Ekim 2022. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/estimating-analyzing.html> adresinden erişildi.
- CRA. (2022a). Tax gap: A Brief Overview. Erişim: 26 Ekim 2022, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-gap-brief-overview.html#toc4> adresinden erişildi.
- CRA. (2022b). Tax Gap Methodological Annex. Erişim: 26 Ekim 2022, <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> adresinden erişildi.
- CRA. (2022c). Overall Federal Tax Gap Report: Estimates and Key Findings for Non-Compliance, Tax Years 2014-2018. Erişim: 26 Ekim 2022, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-gap-brief-overview/overall-federal-tax-gap-report.html> adresinden erişildi.
- Crane, S. E. ve Nourzad, F. (1986). Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis. *The Review of Economics and Statistics*, 68(2), 217–223.
- Cullis, J. G. ve Lewis, A. (1997). Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention. *Journal of Economic Psychology*, 18(2–3), 305–321.
- Çağdaş, Y., Eralp, A. ve Şahin, S. (2020). Vergi Açığı Üzerinde Sosyo-Ekonomik ve Finansal Gelişmişliğin Etkisi: Bölgesel Bir Analiz. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16(1), 283–294.
- Çak, M. (2008). *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2008/385, Ankara.

- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 213–228.
- Çerçel, Ö. N. ve Sökmen, A. G. (2019). Çalışma Sermayesi Yönetiminin Firma Karlılığı Üzerindeki Etkisi: BİST’ te İşlem Gören Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Sektörü Üzerinde Bir Araştırma. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(2), 35–42.
- Çetintaş, H. ve Vergil, H. (2003). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4(1), 15–30.
- Çevik, S. (2017). “Tax Morale and Tax Compliance in Socio-Political Context”. M. Aydın ve S. S. Tan (ed.), içinde *Political Economy of Taxation* (s. 37–57). IJOPEC Publication: London.
- Çiçek, S., Çiçek, H. G. ve İpek Şahin, E. A. (2019). Vergiye Uyum Sürecinde Davranışsal Yaklaşım: Mükellef Davranışları ve Tipolojileri. *Sosyoekonomi*, 27(39), 223–244.
- Çiloğlu, İ. (1997). Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi. *Hazine Dergisi*, (8), 1–15.
- Danquah, M. ve Assibey, E. O. (2018). The Extent and Determinants of Tax Gap in the Informal Sector: Evidence from Ghana. *Journal of International Development*, (30), 992–1005.
- Das-Gupta, A., Ghosh, S. ve Mookherjee, D. (2004). Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India. *International Tax and Public Finance*, 11(5), 575–600.
- Das-Gupta, A., Lahiri, R. ve Mookherjee, D. (1995). Income Tax Compliance in India: An Empirical Analysis. *World Development*, 23(12), 2051–2064.
- de Jantscher, M. C. ve Bird, R. M. (1992). "The Reform of Tax Administration". R. M. Bird ve M. C. de Jantscher (ed.), içinde *Improving Tax Administration in Developing Countries*. (s. 1–15). International Monetary Fund: Washington
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği*. Yayımlanmış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Demir, İ. C. (2009). Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Çalışma. *Maliye Dergisi*, (157), 210–226.

- Demir, İ. C. ve Gülten, Y. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 269–286.
- Demirtaş, B. K. (2021). Vergi Uyumu Davranışı ve Laboratuvar Deneyleri: Bir Yazın Taraması. *Maliye Dergisi*, (180), 115–143.
- Devas, N. ve Grant, U. (2003). Local Government Decision-Making- Citizen Participation and Local Accountability: Some Evidence from Kenya and Uganda. *Public Administration and Development*, 23(4), 307–316.
- Didinmez, İ. ve Seçilmiş, E. (2018). İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 105–128.
- DiMaggio, P. (1997). Culture and Cognition. *Annu. Rev. Sociol*, 23, 263–287.
- Dollery, B. E. ve Worthington, A. C. (1996). The Empirical Analysis of Fiscal Illusion. *Journal of Economic Surveys*, 10(3), 261–297.
- Dornstein, M. (1987). Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases. *Journal of Economic Psychology*, 8, 55–76.
- Dreher, A. ve Schneider, F. (2010). Corruption and the Shadow Economy: An Empirical Analysis. *Public Choice*, 144, 215–238.
- Dubin, J. A. (2012). *The Causes and Consequences of Income Tax Noncompliance*. Springer Science & Business Media.
- Due, J. F. (1967). *Maliye*. Sevim Güngör, İzzettin Önder (çev), İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Dularif, M. ve Rustiarini, N. W. (2022). Tax Compliance and Non-Deterrence Approach : A Systematic Review. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 42(11/12), 1080–1108.
- Dulleck, U., Fooker, J., Newton, C., Ristl, A., Schaffner, M. ve Torgler, B. (2015). Tax Compliance and Psychic Costs: Behavioral Experimental Evidence Using a Physiological Marker. *Journal of Public Economics*, 1–10.

- Dulleck, U., Fooker, J., Newton, C., Ristl, A., Schaffner, M. ve Torgler, B. (2016). Tax Compliance and Psychic Costs: Behavioral Experimental Evidence Using a Physiological Marker. *Journal of Public Economics*, 134, 9–18.
- Dumlupınar, S. ve Yardımcıoğlu, F. (2015). Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 1–16.
- Duran, M. (2003). *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*. Hazine Müsteşarlığı: Ankara.
- Durán-Cabré, J. M., Esteller Moré, A., Mas-Montserrat, M. ve Salvadori, L. (2019). The Tax Gap as a Public Management Instrument: Application to Wealth Taxes. *Applied Economic Analysis*, 27(81), 207–225.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ekin Yayınevi.
- Edlund, J. ve Aberg, R. (2002). Social Norms and Tax Compliance. *Swedish Economic Policy Review*, 9, 201–228.
- 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 Discussion Papers*, 83, 1–73.
- Ekici, M. S. (2009). Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(30), 200–223.
- Engin, R. (2022). Bütçe Şeffaflığı ve Türkiye: Açık Bütçe Endeksi Üzerinden Bir Değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, 33(126), 443–471.
- Erard, B. ve Feinstein, J. (2011). "The Individual Income Reporting Gap: What We See and What We Don't". *IRS-TPC Research Conference on New Perspectives in Tax Administration* içinde. Washington DC, Internal Revenue Service–Tax Policy Centre Research Conference.
- Erard, B. ve Feinstein, J. S. (1994). Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game. *The RAND Journal of Economics*, 25(1), 1–19.
- Ergen, Z. (2012). Yönetimden Yönetişime: Katılımcı Bütçeleme Modeli. *Maliye Dergisi*, (163), 316–334.

- Falkinger, J. (1995). Tax Evasion, Consumption of Public Goods and Fairness. *Journal Economic Psychology*, 16, 63–72.
- Febrian, Y. B. ve Islami, I. N. (2020). Gender, Trust, and Tax Compliance: The Mediating Effect of Fairness Perception. *Journal of Applied Accounting and Finance*, 4(2), 131–145.
- Feld, L. P. ve Frey, B. S. (2004). *Illegal, Immoral, Fattening or What?: How Deterrence and Responsive Regulation Shape Tax Morale*. Marburger Volkswirtschaftliche Beiträge (C. 26).
- Feld, L. P. ve Frey, B. S. (2007). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law and Policy*, 29(1), 102–120.
- Feld, L. P. ve Larsen, C. (2012). Self-Perceptions, Government Policies and Tax Compliance in Germany. *Int Tax Public Finance*, 19, 78–103.
- Festinger, L. (1968). *Theory Cognitive Dissonance*. Stanford University Press: Stanford
- Finardi, S. ve Vančurová, A. (2014). Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax by Means of National Accounts. *European Financial and Accounting Journal*, 9(2), 66–78.
- Fiscalis Tax Gap Project Group. (2016). *The Concept of Tax Gaps- Report on VAT Gap Estimations*. Erişim: 20 Mart 2022, 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 Mart 2022, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a5da4716-e7c1-11e8-b690-01aa75ed71a1>
- Fishlow, A. ve Friedman, J. (1994). Tax Evasion, Inflation and Stabilization. *Journal of Development Economics*, 43, 105–123.
- Fletcher, K. (2002). “Tax Incentives in Cambodia, Lao PDR, and Vietnam”, IMF Conference on Foreign Direct Investment: Opportunities and Challenges for Cambodia, 16-17 August 2002, Lao PDR and Vietnam Hanoi, Vietnam.1- 18.

- Fortin, B., Lacroix, G. ve Villeval, M. (2007). Tax Evasion and Social Interactions. *Journal of Public Economics*, 91, 2089–2112.
- Fortin, J. (2010). A Tool to Evaluate State Capacity in Post-Communist Countries, 1989 – 2006. *European Journal of Political Research*, 49(5), 654–686.
- Franzoni, L. A. (1999). Tax Evasion and Tax Compliance. *Encyclopaedia of Law and Economics*, 52–94.
- Frey, B. S. ve Feld, L. P. (2002). *Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis*. CESifo Working Paper No. 760.
- Frey, B. S. ve Schneider, F. (2000). “Informal and Underground Economy”. Elsevier Science Publishing Company. Forthcoming in: Smelser, N.J. and Baltes, P.B. (eds.) içinde *International Encyclopedia of the Social and Behavioral Sciences*. Elsevier: Oxford
- Fuest, C. ve Riedel, N. (2009). Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of the Literature. *Report prepared for the UK Department for International Development (DFID)*,44.
- Gallant, M. M. (2007). Tax and Terrorism: A New Partnership? *Journal of Financial Crime*, 14(4), 453–459.
- Gandi, F. K. (2010). *Contribution of Budgeting and Budgetary Control to the Financial Performance of Selected Local Non- Governmental Organizations (Ngos) in Uganda*. PhD Thesis.Uganda Managament Instutute.
- Gangl, K., Hofmann, E. ve Kirchler, E. (2015). Tax Authorities’ Interaction with Taxpayers: A Conception of Compliance in Social Dilemmas by Power and Trust. *New Ideas in Psychology*, 37, 13–23.
- Gangodawilage, D., Madurapperuma, W. ve Aluthge, C. (2021). Use of Technology to Manage Tax Compliance Behavior of Entrepreneurs in the Digital Economy. *International Journal of Scientific and Research Publications*, 11(3), 366–370.
- Gedik, M. A. (2019). Vergi Teşvik Araçları ve Yatırımlar: OECD Ülkeleri İçin Bir Değerlendirme. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(2), 421–435.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y.). Vergi İletişim Merkezi
https://gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi

Gemmell, N. ve Hasseldine, J. (2012). The Tax Gap: A Methodological Review. *Advances in Taxation*, 20, 203–231.

Giles, D. E. (1999). Modelling the Hidden Economy and the Tax-Gap in New Zealand. *Emprical Economics*, 24(621–640).

Giles, D. E. A. (1997). Testing for Asymmetry in the Measured and Underground Business Cycles in New Zealand. *The Economic Record*, 73(222), 225–232.

Gioacchino, D. Di ve Patriarca, F. (2017). Tax Compliance, Income Distribution and Social Norms. *Scientific Research Publishing*, 7, 589–595.

Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1), 27–52.

Giray, F. (2012). *Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Greene, W. H. (2003). *Econometric Analysis*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Güzel, S. A., Özer, G. ve Özcan, M. (2019). The Effect of the Variables of Tax Justice Perception and Trust in Government on Tax Compliance: The case of Turkey. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 78, 80–86.

Hadri, K. (2000). Testing for Stationarity in Heterogeneous Panel Data. *Econometrics Journal*, 3, 148–161.

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

Hasseldine, J. ve Hite, P. A. (2003). Framing, Gender and Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 24, 517–533.

Hausman, J. A. (1978). Specification Tests in Econometrics. *Econometrica*, 46(6), 1251–1271.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *Vergi Harcamaları Raporu*. Erişim 15 Şubat 2022, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf

- Heath, C. ve Soll, J. B. (1996). Mental Budgeting and Consumer Decisions. *Journal of Consumer Research*, 23(1), 40–52.
- Heritage Foundation (2021). 2021 Index of Economic Freedom. Erişim: 24 Eylül 2022, <https://www.heritage.org/>
- Heyndels, B. ve Smollders, C. (1994). Fiscal Illusion at the Local Level: Empirical Evidence for the Flemish Municipalities. *Public Choice*, 80, 325–338.
- Hill, R. C., Griffiths, W. E. ve Lim, G. C. (2011). *Principles of Econometrics*. John Wiley & Sons.
- HMRC. (2020). *Measuring Tax Gaps 2020 Edition Tax gap estimates for 2018 to 2019*. Erişim 15 Ocak 2022, <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>
- Hofmann, E., Hoelzl, E. ve Kirchler, E. (2008). Preconditions of Voluntary Tax Compliance. *Zeitschrift für Psychologie / Journal of Psychology*, 216(4), 209–217.
- Holmgren, R. D. (2013). The Internal Revenue Service Needs to Improve the Comprehensiveness, Accuracy, Reliability, and Timeliness of the Tax Gap Estimate. *Department of the Treasury, Washington, August*, 21(1).
- Holtzman, Y. (2007). Challenges in Achieving Transparency, Simplicity and Administering of the United States Tax Code. *Journal of Management Development*, 26(5), 418–427.
- Hsiao, C. (2003). *Analysis of Panel Data*. New York: Cambridge University Press.
- Hsiao, C. (2007). Panel Data Analysis—Advantages and Challenges. *Test*, 16(1), 1–22.
- Hutton, E. (2017). *The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*. International Monetary Fund.
- Im, K. S., Pesaran, M. H. ve Shin, Y. (2003). Testing for Unit Roots in Heterogeneous Panels. *Journal of Econometrics*, 115, 53–74.
- IRS. (2019). *Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2011 – 2013*. Erişim: 15 Ocak 2022, <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p1415--2019.pdf>

- IRS. (2022). *Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2014-2016*. Erişim: 15 Ocak 2022, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1415.pdf>
- İpek, S. (2010). “İdarelerarası Vergi Paylaşımına Farklı Bir Yaklaşım: Yerel Vergiler ve Vergi Uyumu”. F. Altuğ, Ö. Çetinkaya ve S. İpek (Ed.), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar* içinde. Bursa: Ekin Yayınevi.
- İpek, S. (2017). *Kamu Maliyesi*. Çanakkale: Paradigma Akademi.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009a). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. *Maliye Dergisi*, (157), 116–130.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009b). “Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Yönetim ve Ekonomi*, 16(1), 173–190.
- İşleyen, Ş. (2019). Tarım ve Sanayi Sektöründe İstihdamın Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Bazı OECD Ülkeleri Örneği (1993-2017). *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 6(2), 102–114.
- James, S. ve Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27–42.
- 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.
- Juanda, B., Anggraeni, L., Mahestyanti, P. ve Kurniawan, B. R. (2022). A Study on Tax Compliance in Tax Amnesty Policy. *Jurnal Perspektif Pembiayaan dan Pembangunan Daerah*, 10(3), 131–146.
- Kahriman, H. (2016). Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(1), 229–250.
- Kalkan, A. ve Alparıslan, A. M. (2009). Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 1(1), 25–40.
- Kapusuzoğlu, A. (2008). Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşmasındaki Rolü. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(16), 124–142.

- 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.
- Kargı, V. (2011). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101–115.
- Kaufmann, D. ve Kaliberda, A. (1996). *Integrating the Unofficial Economy into the Dynamics of Post-Socialist Economies*. Policy Research Working Paper No.1691
- Kaya, A. (2014). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz. *Maliye Dergisi*, (167), 184–199.
- Kenadjilan, B. B. (1992). Gross Tax Gap Trends According to New IRS Estimates, Income Years 1973-1992. Erişim Tarihi: 20 Mart 2022, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/73-92gtgtaney.pdf>
- Keyifli, N. (2019). 2010-2015 Dönemi İtibariyle OECD Ülkelerinde Vergi Açığının Ölçülmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 15(4), 1010–1023.
- Khelif, H. ve Achek, I. (2015). The Determinants of Tax evasion: A Literature Review. *International Journal of Law and Management*, 57(5), 486–497.
- Kılıç, S. ve Aytaç, D. (2019). Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Bir Faktör Olarak Etnosentrizm. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 54(3), 1357–1376.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kilonzo, T. M. (2012). The Effects of Tax Amnesty on Revenue Growth in Kenya. PhD Thesis, University of Nairobi.
- Kiow, T. S., Salleh, M. F. M. ve Kassim, A. A. B. M. (2017). The Determinants of Individual Taxpayers’ Tax Compliance Behaviour in Peninsular Malaysia. *International Business and Accounting Research Journal*, 1(1), 26.
- Kirchler, E. ve Wahl, I. (2010). Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31, 331–346.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. ve Wahl, I. (2008). Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework. *Economic Psychology*, 29(2), 210–225.
- Kirmanoglu, H. (2019). *Kamu Ekonomisi Analizi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

- Kitapcı, İ. (2016). Bilişsel Psikolojinin Vergi Uyumuna Etkisi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 53(611), 57–69.
- Kitapcı, İ. (2017). Rasyonaliteden İrrasyonaliteye: Davranışsal İktisat Yaklaşımı ve Bilişsel Önyargılar. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 85–102.
- Koçbulut, Ö. ve Barış, S. (2016). Avrupa Birliği Ülkelerinde İhracat ve Doğrudan Yabancı Yatırımların Kadın İstihdamı Üzerindeki Etkisi: Panel Veri Analizi. *Aydın İktisat Dergisi*, 1(2), 22–39.
- Koçdemir, M. ve Yılmaz, H. H. (2020). Kamu Mali Yönetiminde Bütçe Saydamlığı ve Yolsuzluk İlişkisi: Açık Bütçe Endeksi ve Yolsuzluk Algılama Endeksi Üzerinden Bir Analiz. *Sayıştay Dergisi*, 33, 71–99.
- Koraus, 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, 1–22.
- Korlu, R. K., Çetinkaya, Ö. ve Gerçek, A. (2016). Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi: Bursa Örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 14(28), 443–465.
- Kraan, D. (2004). Off-Budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 121–142.
- Kumar, S. ve 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.
- Laibson, D. (1997). Golden Eggs and Hyperbolic Discounting. *The Quarterly Journal of Economics*, 112(2), 443–477.
- Larsen, L. B. (2017). Mind the (Tax) Gap: An Ethnography of a Number. *Journal of Cultural Economy*, 10(5), 419–433.
- Lederman, L. (2003). The Interplay between Norms and Enforcement in Tax Compliance. *Ohio State Law Journal*, 64(6), 1453–1514.
- Lerman, A. H. (1986). Tax Amnesty: The Federal Perspective. *National Tax Journal*, 39(3), 325–332.

- Lešnik, T., Jagrič, T. ve Jagrič, V. (2018). VAT Gap Dependence and Fiscal Administration Measures. *Naše Gospodarstvo Our Economy*, 64(2), 43–51.
- Levin, A., Lin, C. F. ve Chu, C. S. J. (2002). Unit Root Tests in Panel Data: Asymptotic and Finite-Sample Properties. *Journal of Econometrics*, 108(1), 1–24.
- Lewis, A., Carrera, S., Cullis, J. ve Jones, P. (2009). Individual, Cognitive and Cultural Differences in tax Compliance: UK and Italy Compared. *Journal of Economic Psychology*, 30(3), 431–445.
- Lilia, M. ve Holzinger, A. (2016). *Behavioural Insights of Tax Compliance: An Overview of Recent Conceptual and Empirical Approaches*. Tax and Transfer Policy Institute, Working Paper 8/2016.
- Lisi, G. (2015). Tax Morale, Tax Compliance and the Optimal Tax Policy. *Economic Analysis and Policy*, 45, 27–32.
- Liu, H., Zhou, Q., Wang, S. ve Zhou, L. (2012). On the Framing Effect to the Perception and Cognition of Individual Tax Compliance: A Case Study in Wuhan City of China. *Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology*, 4(24), 5602–5608.
- López-Laborda, J. ve Rodrigo, F. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73–96.
- Loureiro, J. M. S. P. (2014). *Behavioural Economics and Tax Compliance The Role of Identifiability, Geographical Distance and Social Norms*. Universidade do Porto.
- Lozza, E. ve Castiglioni, C. (2018). Tax Climate in the National Press: A New Tool in Tax Behaviour Research. *Journal of Social and Political Psychology*, 6(2), 401–419.
- Luitel, H. S. ve Sobel, R. S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting and Finance*, 2(1), 19–38.
- Lukáč, J. ve Simonidesová, J. (2020). Tax Aspects of International Transactions and International Tax Evasion. *Economic Review*, 49(3), 343–354.
- Luttmer, E. F. P. ve Singhal, M. (2014). Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149–168.

- Maddala, G. S. ve Wu, S. (1999). A Comparative Study of Unit Root Tests with Panel Data and a New Simple Test. *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 61(S1), 631–652.
- Majerová, I. (2016). The Impact of Some Variables on the VAT Gap in the Member States of the European Union Company. *Oeconomia Copernicana*, 7(3), 339–355.
- Mangoting, Y., Tangkelobo, H. ve Sin, W. L. (2019). Taxpayer Compliance Model based on Transparency, Ethics, and Trust. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 19(1), 104–118.
- Marandu, E. E., Mbekomize, C. J. ve Ifezue, A. N. (2015). Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations. *International Journal of Economics and Finance*, 7(9), 207–218.
- Mas'ud, A., Manaf, N. A. A. ve Saad, N. (2019). Trust and Power as Determinants of Tax Compliance in Asia: A Cross-Country Analysis. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 12(2), 49–66.
- Mavral, Ü. (2001). *Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları*. Şafak Matbaacılık.
- Mawani, A. ve Trivedi, V. U. (2021). Collusive vs. Coercively Corrupt Tax Auditors and Their Impact on Tax Compliance. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 30, 1–12.
- Mazur, M. J. ve Plumley, A. H. (2007). Understanding the Tax Gap. *National Tax Association*, 60(3), 569–576.
- McCaffery, E. J. (1990). The Holy Grail of Tax Simplification. *Wisconsin Law Review*, (5), 1267–1322.
- McManus, J. ve Warren, N. (2006). The Case for Measuring the Tax Gap. *eJournal of Tax Research*, 4(1), 61–79.
- Melgar, N., Rossi, M. ve Smith, T. W. (2010). The Perception of Corruption. *International Journal of Public Opinion Research*, 22(1), 120–131.
- Mendes, A., Lopez-Valeiras, E. ve Lunkes, R. J. (2017). Pluralistic Ignorance: Conceptual Framework, Antecedents and Consequences. *Intangible Capital*, 13(4), 781–804.

- Mișu, N. B. (2011). A Review of Factors for Tax Compliance. *Economics and Applied Informatics*, (1), 69–76.
- Mohamed, M. (2012). Estimating the Underground Economy from the Tax Gap: The Case of Malaysia. *Malaysian Journal of Economic Studies*, 49(2), 91–109.
- Muehlbacher, Stephan ve Kirchler, E. (2013). Mental Accounting of Self-Employed Taxpayers: On the Mental Segregation of the Net Income and the Tax Due. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 69(4), 412–438.
- Muehlbacher, Stephan, Hartl, B. ve Kirchler, E. (2015). Mental Accounting and Tax Compliance: Experimental Evidence for the Effect of Mental Segregation of Tax Due and Revenue on Compliance. *Public Finance Review*, 45(1), 118–139.
- Muehlbacher, Stephan ve Kirchler, E. (2019). Individual Differences in Mental Accounting. *Frontiers in Psychology*, 10(December), 1–15.
- Muehlbacher, Stephan, Kirchler, E. ve Schwarzenberger, H. (2011). Voluntary versus Enforced Tax Compliance: Empirical Evidence for the “Slippery Slope” Framework. *European Journal of Law and Economics*, 32(1), 89–97.
- Murphy. (2014). *The Tax Gap. Tax Evasion in 2014-and what can be done about it.* London: Public and Commerical Services Union.
- Murphy, R. (2019). *The European Tax Gap. Tax Research UK Report.* Erişim: 20 Mart 2022, https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the_european_tax_gap_en_190123.pdf
- Murphy, R. ve 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>
- Mutanga, M., Ncube, N., Mbuyisa, E. N. ve Magodhini, P. (2021). The Influence of Mental Accounting, Perceived Trust and Power of Revenue Authorities on Tax Compliance among SMEs in Zimbabwe. *Journal of Accounting and Taxation*, 13, 89–98.
- Nordblom, K. (2012). Endogenous Norm Formation Over the Life Cycle – The Case of Tax Morale. *Economic Analysis and Policy*, 42(2), 153–170.

- OECD. (2008). Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience. Centre for Tax Policy and Administration.
- Olsen, J., Kasper, M., Kogler, C., Muehlbacher, S. ve Kirchler, E. (2019). Mental Accounting of Income Tax and Value Added Tax among Self-Employed Business Owners. *Journal of Economic Psychology*, 70, 125–139.
- Oral, B. G., Fazlılar, T. A. ve Koç, Ö. E. (2015). Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu. *Suleyman Demirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 20(2), 119–149.
- Oral, B. G. ve Gökbunar, A. R. (2017). Karapara Aklamanın (Politik) Araçları: Yolsuzluk, Organize Suç ve Mücadelede Mali Önlemler. *Yönetim ve Ekonomi*, 24(1), 89–114.
- Öğünç, F. ve Yılmaz, G. (2000). Estimating the Underground Economy in Turkey. *The Central Bank of the Republic of Turkey, Discussion Paper*, 1–29.
- Ömercioğlu, A. (2018). Vergi Etiği Yaklaşımı. *TAAD*, 36, 35–51.
- Ömürberk, N., Çiçek, H. G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, (153), 102–122.
- Öncel, M. (1995). Enflasyon ve Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 589–519.
- Özkan, M. (2020). Mental Muhasebenin Finansal Yönden Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(161), 27–68.
- Özkök, C. S. (2017). Kayıtdışı Ekonominin Vergi Denetimi ve Parasal Oran Yöntemiyle Analizi: Türkiye Örneği. *Uluslararası Yönetim Bilişim Sistemleri ve Bilgisayar Bilimleri Dergisi*, 1(1), 31–41.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*, 161, 197–214.
- Özvar, S. ve Saruç, N. T. (2021). Vergi Uyumu ve Ödül Etkisi: Gelir ve Kurumlar Vergisinde Uygulanan İndirim. *Maliye Dergisi*, (181), 112–140.

- Park, H. M. (2011). *Practical Guides to Panel Data Modeling: A Step by Step Analysis Using Stata*. Tutorial Working Paper, Graduate School of International Relations, International University of Japan.
- Pauch, D. (2018). Gray Economy as a Part of Tax Gap. *European Journal of Service Management*, 27(1), 197–204.
- Pesaran, M. H. (2004). General Diagnostic Tests for Cross Section Dependence in Panels. *IZA Discussion Paper No. 1240*.
- Pesaran, M. H. (2006). Estimation and Inference in Large Heterogeneous Panels with a Multifactor Error Structure. *Econometrica*, 74(4), 967–1012.
- Pesaran, M. H. (2007). A Simple Panel Unit Root Test in the Presence of Cross-Section Dependence. *Journal of Applied Econometrics*, 22, 265–312.
- Pesaran, M. H., Ullah, A. ve Yamagata, T. (2008). A Bias-Adjusted LM Test of Error Cross-Section Independence. *Econometrics Journal*, 11, 105–127.
- Pesaran, M. H. ve Yamagata, T. (2008). Testing Slope Homogeneity in Large Panels. *Journal of Econometrics*, 142, 50–93.
- Pınar, A. (2006). *Maliye Politikası*. Ankara: Naturel Yayıncılık.
- Picur, R. D. ve Riahi-Belkaoui, A. (2006). The Impact of Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance. *Review of Accounting and Finance*, 5(2), 174–180.
- Plumley, A. (2020). Preliminary Update of the Tax Year 2001 Individual Income Tax Underreporting Gap Estimates. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 98, 19–25.
- Pommerehne, W. W. ve Frey, B. S. (1992). *The Effects of Tax Administration on Tax Morale*. Diskussionsbeiträge- Serie II, No. 191, Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178- Internationalisierung der Wirtschaft, Konstanz.
- Porcano, T. M. (1984). Distributive Justice and Tax Policy. *The Accounting Review*, 59(4), 619–636.
- Rabin, M. (2002). A Perspective on Psychology and Economics. *European Economic Review*, 46, 657–685.

- Raczkowski, K. (2015). Measuring the Tax Gap in the European Economy. *Journal of Economics and Management*, 21(3), 58–72.
- Raczkowski, K. ve Mróz, B. (2018). Tax Gap in the Global Economy. *Journal of Money Laundering Control*, 21(4), 1–19.
- Raga, K. ve Taylor, D. (2005). Impact of Accountability and Ethics on Public Service Delivery: A South African Perspective. *The Public Manager*, 34(2), 22–26.
- Rakıcı, C. ve Vural, T. (2011). Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 57–68.
- Reckers, P. M. J., Sanders, D. L. ve Roark, S. J. (1994). The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance. *National Tax Journal*, 47(4), 825–836.
- Redonda, A. ve Neubig, T. (2018). Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Council on Economic Policies- Discussion Note*, (2018/3).
- Reeson, A. ve Dunstall, S. (2009). Behavioural Economics and Complex Decision-Making Implications for the Australian Tax and Transfer System. Victoria: CSIRO.
- Ritsatos, T. (2014). Tax Evasion and Compliance; from the Neo Classical Paradigm to Behavioural Economics, a Review. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 10(2), 244–262.
- Roth, J., Scholz, J. T. ve Witte, A. D. (1989). Taxpayer Compliance Volume 1 An Agenda for Research. *Philadelphia: University of Pennsylvania Press*.
- Rotz, W., Mulrow, J. ve Falk, E. (1995). *The 1995 Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) Sample Redesign- A Case History* (s.699–703), Erişim: 10 Şubat 2022, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/1994preprintar03.pdf>
- Rubin, M. (2011). The Practicality of the Top-Down Approach to Estimating the Direct Tax Gap. *Her Majesty's Revenue and Customs*, 109–127.
- Rubin, M. (2011). *The Practicality of the Top-Down Approach to Estimating the Direct Tax Gap*. Erişim: 15 Ocak 2022, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/11rescontaxgap.pdf>

- Rutkauskas, V. (2017). "Tax Payment Gap and Tax Morale in Euro Area Countries". 13th International Prof. V. Gronskas Scientific Conference "Economy Development: Theory and Practice", 17 Mayıs 2017, Department of Business Economics and Management in Vilnius University Kaunas Faculty. 5-18.
- Saad, N. (2012). Tax Non-Compliance Behaviour: Taxpayers View. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 65, 344–351.
- Saban, N. (2001). Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak. *Anayasa Yargısı*, 17(1), 451–475.
- Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, (1), 315–334.
- Saito, T. ve Ohbuchi, K. (2014). Who Suffers Pluralistic Ignorance of Conflict Avoidance among Japanese? *International Journal of Conflict Management*, 25(3), 261–275.
- Sandalcı, U. (2020). Mükellef Memnuniyetinin İdari Yönden Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 11(2), 229–244.
- Sandalcı, U., Sandalcı, İ. ve Karaaslan, A. (2015). Vergi İdaresi ve Siyasi Yönetim Algısının Vergi Ahlakına Etkisi: Anket Çalışması. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 16–32.
- Sanders, D. L., Reckers, P. M. J. ve Iyer, G. S. (2008). Influence of Accountability and Penalty Awareness on Tax Compliance. *Journal of the American Taxation Association*, 30(2), 1–20.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, (159), 262–277.
- Sargent, T. J. ve Wallace, N. (1981). Some Unpleasant Monetarist Arithmetic. *Federal Reserve Bank of Minneapolis Quarterly Review*, 5(3), 1–17.
- Savaşan, F. (2006). Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor? *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(2), 149–171.

- Schlechter, B. (2013). The Taxing Business of Money Laundering: South Africa. *Journal of Money Laundering Control*, 16(2), 126–141.
- Schmölders, G. (2006). *The Psychology of Money and Public Finance*. Palgrave Macmillan.
- Schmutz, F. (2016). Measuring the Invisible: An Overview of and Outlook for Tax Non-Compliance Estimates and Measurement Methods for Switzerland. *Swiss Journal of Economics and Statistics*, 152(2), 125–177.
- Schneider, F. (2006). *Shadow Economies and Corruption all over the World: What do We Really Know?* IZA Discussion Paper No. 2315
- Schneider, F. ve Enste, D. H. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77–114.
- Schnellenbach, J. (2006). Tax Morale and the Taming of Leviathan. *Constitutional Political Economy*, 17, 117–132.
- Seçilmiş, E. ve Didinmez, İ. (2016). Vergi Reformlarının Davranışsal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Bilig*, (77), 203–232.
- Seelkopf, L. ve Lierse, H. (2016). “Taxation and Inequality: How Tax Competition Has Changed the Redistributive Capacity of Nation- States in the OECD. M.” Wulfgramm, T. Bieber ve S. Leibfried (ed.), içinde *Welfare State Transformations and Inequality in OECD Countries*. Palgrave Macmillan: London. (s.89-109)
- Selim, S. ve Çomuk, P. (2017). Yoksunluk Yaşayan Bireyler Sosyal Dışlanmaya Maruz Kalır mı? Türkiye Örneği. *International Journal of Social Science and Education Research*, 3(3), 1041–1053.
- Shahab, M. R., Pajooyan, J. ve Ghaffari, F. (2015). The Effect of Corruption on Shadow Economy: An Empirical Analysis Based on Panel Data. *International Journal of Business and Development Studies*, 7(1), 85–100.
- Siddiqui Noor, Z. (2017). Understanding the Linkage among Public Procurement (PP), Corruption, and Tax Morale (TM) Through Agency Theory (AT): A Review. *Business & Economic Review*, 9(3), 258–288.

- Silvani, C. ve Baer, K. (1997). *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*. (WP/97/30), IMF Working Paper.
- Siverekli Demircan, E. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkileri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21), 97–116.
- SKAT (2009). *Compliance with Tax Rules by Businesses in Denmark*. Danish Tax and Customs Administration Report. Danish Tax and Customs Administration, October, www.skat.dk/getFile.aspx?Id=76358, 2009.
- Slemrod, J. (1989). Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion. *Taxpayer Compliance, Volume 2* içinde (s. 156–181). University of Pennsylvania Press.
- Slemrod, J. ve Weber, C. (2012). Evidence of the Invisible: Toward a Credibility Revolution in the Empirical Analysis of Tax eEvasion and the Informal Economy. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 25–53.
- Song, Y. ve Yarbrough, T. E. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration and Development*, 38(5), 442–452.
- Sour, L. (2004). An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity. *Economica Mexicana*, 13, 43–61.
- Stavjaňová, J. (2014). Value Added Tax Gap in the Czech Republic. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 62(6), 1427–1436.
- Stefura, G. (2012). A New Perspective on Individual Tax Compliance: The Role of the Income Source, Audit Probability and the Chance of being Detected. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 12(2), 192–201.
- Stella, P. (1991). An Economic Analysis of Tax Amnesties. *Journal of Public Economics*, 46(3), 383–400.
- Susam, N. (2015). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Swamy, P. A. V. B. (1970). Efficient Inference in a Random Coefficient Regression Model. *Econometrica*, 38(2), 311–323.

- Swastika, P. ve Othman, A. (2019). Hyperbolic Discounting in Fiscal Policy: The Case of Malaysian Government Budget. *IJIE*, 1(1), 43–58.
- Sweeney, J. C., Soutar, G. N. ve Johnson, L. W. (1996). Are Satisfaction and Dissonance the Same Construct? A Preliminary Analysis. *Journal of Consumer Satisfaction, Dissatisfaction and Complaining Behavior*, 9, 138–143.
- Şahin, M. ve Hatırlı, S. A. (2016). Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 7(18), 253–272.
- Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 35–63.
- Şener, A. (1997). Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler. *Yaklaşım Dergisi*, (52).
- Şentürk, S. H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 129–143.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Tanzi, V. ve Zee, H. H. (2000). Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries. *National Tax Journal*, 53(2), 299–322.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri / Yıl 2010*, 67–90.
- Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 301–316.
- Tekin, A., Güney, T. ve Sağdıç, E. N. (2018). The Effect of Economic Freedom on Tax Evasion and Social Welfare: An Empirical Evidence. *Yönetim ve Ekonomi*, 25(1), 1–13.

- Tekin, A. ve Gürçam, Ö. S. (2019). Davranışsal İktisat ve Vergi Uyumu Arasındaki İlişki Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(5), 65–76.
- Tekin, A., Tuncer, G. ve Sağdıç, E. N. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*, 2(2), 1–26.
- Thaler, R. H. (1999). Mental Accounting Matters. *Journal of Behavioral Decision Making*, 12(3), 183–206.
- Thamae, R. ve Ntoi, N. (2015). The Existence of Revenue Gap in South Africa. *Studies in Business and Economics*, 10(2), 187–195.
- 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), 112–125.
- Toder, E. (2007a). What is the Tax Gap? *Tax Notes*, 1–12.
- Toder, E. (2007b). Reducing the Tax Gap: The Illusion of Pain-Free Deficit Reduction. Erişim: 28 Şubat 2022, http://webarchive.urban.org/UploadedPDF/411496_reducing_tax_gap_revised.pdf adresinden erişildi.
- Tomak, S. (2011). Girişimcilik ve Bilişsel Yanlılık. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 6(1), 72–95.
- Torgler, B. (2002a). Direct Democracy Matters: Tax Morale and Political Participation. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 95, 50–59.
- Torgler, B. (2002b). Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16(5), 657–683.
- Torgler, B. (2003). Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. PhD Thesis, Basel: University of Basel.
- Torgler, B. (2004). Cross-Culture Comparison of tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Costa Rica and Switzerland. *International Journal of Comparative Sociology*, 45(1–2), 17–43.

- Torgler, B. (2005). Tax Morale and Direct Democracy. *European Journal of Political Economy*, 21, 525–531.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. UK: Edward Elgar Publishing.
- Torgler, B., Schaffner, M. ve Macintyre, A. (2007). Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality (No: Working Paper No. 2007-17). CREMA Working Paper.
- Torgler, B. ve Schaltegger, C. A. (2005). Tax Amnesties and Political Participation. *Public Finance Review*, 33(3), 403–431.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2007). The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy. Cesifo Working Paper No. 1899.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2009). The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy. *Journal of Economic Psychology*, 30, 228–245.
- Toro, J., Ogato, K. ve Caner, S. (2013). Assessment of HMRC's Tax Gap Analysis. *IMF Country Report*, Erişim: 15 Ocak 2021, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13314.pdf>
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1–20.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2009). Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 14(1), 1–15.
- Touchton, M.R, Wampler, B. ve Peixoto, T.C. (2019). *Of Governance and Revenue: Participatory Institutions and Tax Compliance in Brazil*. World Bank Policy Research Working Paper (8797)
- Tran-Nam, B. ve Evans, C. (2014). Towards the Development of a Tax System Complexity Index. *Fiscal Studies*, 35(3), 341–370.
- Transparency International (2022). The Corruption Perceptions Index. Erişim: 2 Haziran 2022, <https://www.transparency.org/en/cpi/2021>
- Tunçer, M. (2002). Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), 108–128.

- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tülümce Yaraşır, S. ve Yavuz, E. (2022). Türkiye’de Vergi Gayretinin Analizi. *Vergi Raporu*, 277, 135–155.
- Türkay, İ. (2019). Vergi Bilinci/Vergi Ahlakı/Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Raporu*, 232, 161–203.
- Tütüncü, A. ve Zengin, H. (2016). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutunun Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17(2), 195–209.
- Tversky, A. ve Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, 185, 1124–1131.
- U.S. Department of the Treasury. (2006). *A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap*, Erişim: 20.10.2021, https://www.irs.gov/pub/irs-news/comprehensive_strategy.pdf
- Uçanok, O. (2014). *Vergi Açığı*. Vergi Dünyası, 399, 29–31.
- Ueda, J. (2018). Estimating the Corporate Income Tax Gap: *The RA-GAP Methodology*. International Monetary Fund.
- Ueda, J. ve Pecho, M. (2018). Costa Rica: Technical Assistance Report-Revenue Administration Gap Analysis Program-Tax Gap Analysis for General Sales and Corporate Income Tax. IMF Country Report, 18, 24.
- Uluatam, Ö. (1971). *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası.
- Uygun, E. ve Gerçek, A. (2021). "Türkiye’de Vergi Açığının Ölçümü". B. Bozdoğanoglu (Ed.), içinde *Maliye Araştırmaları- 4* (s. 295-312). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ünlü, U. (2019). Kara Para Aklamada Yeni Yöntemler ve Kara Paranın Ekonomi Üzerindeki Etkileri. *Sayıştay Dergisi*, (113), 155–179.
- Üyümez, M. E. (2017). Sosyal Normlar ve Vergi Uyumu. *Vergi Raporu*, (208), 9–20.
- Verboon, P. ve Goslinga, S. (2009). The Role of Fairness in Tax Compliance. *Netherlands Journal of Psychology*, 65(4), 136–145.

- Villalba, M. A. S. (2017). On the Effects of Repeated Tax Amnesties. *Economics and Political Economy*, 4(3), 285–301.
- Villios, S. (2012). Measuring the Tax Gap of Business Taxpayers in Australia. *Revenue Law Journal*, 21(1), 1–20.
- Vogel, J. (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. *National Tax Journal*, (4), 499–513.
- Wadesango, N., Bizah, S. ve Nyamwanza, L. (2020). The Impact of Tax Amnesty on Tax Compliance and Tax Evasion Behavior among Smes. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 26(3), 1–10.
- Warren, N. (2019). Estimating Tax Gap is Everything to an Informed Response to the Digital Era. *eJournal of Tax Research*, 16(3), 536–577.
- Warren, N. ve Mcmanus, J. (2007). The Impact of Tax Gap on Future Tax Reforms. *The Australian Economic Review*, 40(2), 200–207.
- Webley, P., Adams, C. ve Elffers, H. (2006). "Value Added Tax Compliance". E. J. McCaffery ve J. Slemrod (Ed.), içinde *Behavioral Public Finance* (s.175–205). New York: Russell Sage Foundation.
- Weinberg, D. H. (1987). The Distributional Implications of Tax Expenditures. *National Tax Journal*, 40(2), 237–253.
- Wenzel, M. (2005). Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance: From Theory to Intervention. *Journal of Economic Psychology*, 26, 862–883.
- Wooldridge, J. M. (2010). *Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*. London: The MIT Press Cambridge.
- World Bank (2022a). Inflation, Consumer Prices (Annual %), GDP (current US\$), Total Tax Rate. Erişim: 24 Haziran 2022, <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators>
- World Bank (2022b). Government Effectiveness, Regulatory Quality. Erişim: 20 Mayıs 2022, <https://info.worldbank.org/governance/wgi/>

- World Bank (2022c). Informal Economy Database. Erişim: 24 Haziran 2022, <https://www.worldbank.org/en/research/brief/informal-economy-database>
- World Inequality Database (2022). Income Inequality. Erişim: 25 Eylöl 2022, <https://wid.world/data/>
- Yalama, G. Ö. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 77–97.
- Yerdelen Tatoğlu, F. (2012). *Panel Veri Ekonometrisi*. İstanbul: Beta.
- Yereli, A. B. ve Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (161), 21–32.
- Yıldırım, K., Mercan, M. ve Kostakoğlu, S. F. (2013). Satın Alma Gücü Paritesinin Geçerliliğinin Test Edilmesi: Zaman Serisi ve Panel Veri Analizi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 75–95.
- Yiğit, M. (2022). "Zihinsel Muhasebenin Muhtemel Açıklayanları: Para Sevgisi, Finansal Risk Eğilimi ve Kontrolöl Kaybetme Kaygısı". H. B. Önem ve M. Demirkıran (Ed.), içinde *Çeşitli Sektörler Bağlamında Davranışsal Finans Uygulamaları*. (s.63-82).Gazi Kitabevi: Ankara.
- Yoruldu, M. (2020). Vergi Uyumunu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi. *Al-Farabi International Journal of Social Sciences*, 5(3), 55–64.
- Yoruldu, M. (2022). Vergi Sosyolojisi Kavramı ve İbn-i Haldun'un Vergi Sosyolojisi Yaklaşımının İncelenmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 31(1), 190–203.
- Yurdadoğ, V., Gökbunar, R. ve Tunçay, B. (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış. *Yönetim ve Ekonomi*, 23(3), 805–816.
- Zamudio, A. R. ve Cama, J. L. N. (2020). Assessment of Fiscal Effort and Voluntary Tax Compliance in Peru. *Revista Finanzas y Política Económica*, 12(1), 55–88.

Zenginobuz, Ü., Adaman, F., Gökşen, F., Savcı, Ç. ve Tokgöz, E. (2010). *Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları*. İstanbul: Açık Toplum Vakfı.



EKLER

EK 1				
2005 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI				
Ülke	GSYİH (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi Oranı (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	695.0751767	13.79	52.1	49.939
Avusturya	316.0922733	9.96	57.2	18.001
Belçika	385.7147622	22.27	60.1	51.633
Kanada	1173.108599	15.59	47.5	86.878
Şili	122.3149608	18.83	25.3	5.827
Kolombiya	145.6191916	37.44	86.7	47.272
Kosta Rika	20.04064248	26.08	58.1	3.037
Çekya	137.1434713	18.52	48.7	12.372
Danimarka	264.4673365	17.71	32.6	15.270
Estonya	14.1067902	30.26	50.4	2.151
Finlandiya	204.8854947	17.84	49.5	18.094
Fransa	2196.945232	15.12	68.3	226.849
Almanya	2846.864211	16.21	47.7	220.137
Yunanistan	247.8754222	27.69	54	37.062
Macaristan	113.2367116	24.59	53.6	14.922
İzlanda	16.85296307	15.66	26.8	0.707
İrlanda	211.8769897	15.66	25.4	8.428
İsrail	142.6570691	21.99	35.5	11.139
İtalya	1858.217147	27.31	76.7	389.216
Güney Kore	934.9010713	27.05	36.8	93.073
Letonya	17.00345986	28.28	36.2	1.741
Litvanya	26.09767757	31.20	51.2	4.169
Hollanda	685.3481815	13.30	47.7	43.484
Yeni Zelanda	114.7201296	12.31	36.6	5.170
Norveç	308.8842841	18.89	41.1	23.986
Polonya	306.1443363	27.56	43.2	36.451
Portekiz	197.2538767	23.19	43.8	20.034
Slovakya	62.80872348	17.90	50	5.620
Slovenya	36.20639597	26.27	39.2	3.729
İspanya	1153.715823	22.15	60.4	154.340
İsveç	392.2180889	19.14	54.1	40.607
İsviçre	420.5449478	8.82	28.8	10.688
Türkiye	506.3083115	31.98	46.1	74.655
Birleşik Krallık	2544.829091	12.61	34.7	111.372

EK 1'İN DEVAMI
2006 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	747.5561545	13.70	51.1	52.319
Avusturya	336.2800643	9.72	51.1	16.699
Belçika	408.2598409	22.03	59.9	53.874
Kanada	1319.26481	15.46	45	91.804
Şili	153.8400518	18.71	25.1	7.226
Kolombiya	161.6185813	37.03	86.9	52.002
Kosta Rika	22.71554032	25.85	58.1	3.412
Çekya	156.2640957	17.96	48.2	13.530
Danimarka	282.8849477	17.23	30.8	15.011
Estonya	17.02287041	29.31	49.2	2.455
Finlandiya	217.0892698	17.59	47.7	18.217
Fransa	2320.536221	14.90	68.2	235.808
Almanya	2994.703642	15.66	47.4	222.314
Yunanistan	273.5467285	27.32	49.5	36.992
Macaristan	115.7512667	24.30	52.9	14.881
İzlanda	17.46531855	15.60	26.8	0.730
İrlanda	232.1806172	15.77	25.4	9.300
İsrail	154.1454953	21.49	34.8	11.528
İtalya	1949.551719	27.04	75.3	396.888
Güney Kore	1053.21691	26.93	32.5	92.192
Letonya	21.5700765	27.56	36.2	2.152
Litvanya	30.1835751	30.93	47.6	4.443
Hollanda	733.9552699	13.31	44.6	43.585
Yeni Zelanda	111.5388107	12.46	35.4	4.920
Norveç	345.58137	18.40	41.1	26.135
Polonya	344.6220031	27.43	43.2	40.835
Portekiz	208.7564493	23.08	43.8	21.108
Slovakya	70.76733892	17.68	47.6	5.955
Slovenya	39.48104504	25.73	39.2	3.982
İspanya	1260.398978	22.21	60.5	169.392
İsveç	423.0934374	18.89	54.1	43.239
İsviçre	443.8019054	8.36	27.6	10.240
Türkiye	557.0578291	32.00	45.7	81.460
Birleşik Krallık	2717.059798	12.63	34.6	118.691

EK 1'İN DEVAMI
2007 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	853.9554055	13.42	50.1	57.405
Avusturya	389.1855715	9.39	51.1	18.668
Belçika	470.9221563	21.68	57.9	59.100
Kanada	1468.820408	15.36	44.3	99.965
Şili	172.5658508	18.36	25.1	7.952
Kolombiya	206.1818268	36.37	87.2	65.396
Kosta Rika	26.88470035	25.12	58.1	3.923
Çekya	190.1838009	17.50	47.7	15.877
Danimarka	319.4234245	17.14	31.3	17.133
Estonya	22.44912948	29.03	48.5	3.161
Finlandiya	256.3780678	17.36	47.8	21.280
Fransa	2660.591246	14.70	68.3	267.102
Almanya	3425.578383	15.20	49	255.125
Yunanistan	318.9028296	27.20	48.9	42.412
Macaristan	140.2275606	24.15	55.2	18.692
İzlanda	21.6525056	15.25	26.3	0.868
İrlanda	270.0792794	15.78	25.4	10.824
İsrail	179.161787	20.99	32.9	12.372
İtalya	2213.102483	26.70	75.3	444.960
Güney Kore	1172.614087	26.64	31.6	98.696
Letonya	31.05435098	27.39	36.2	3.079
Litvanya	39.69789135	30.20	46.2	5.539
Hollanda	848.5588875	13.17	41.8	46.698
Yeni Zelanda	137.1889469	12.32	35.5	6.002
Norveç	400.9371002	17.86	41.1	29.427
Polonya	429.0285054	26.81	43.4	49.924
Portekiz	240.4961473	22.66	42.9	23.375
Slovakya	86.5639868	17.31	47.6	7.132
Slovenya	48.06740121	24.73	38.4	4.564
İspanya	1474.00258	22.10	60.7	197.689
İsveç	491.2525892	18.20	53.8	48.107
İsviçre	493.5373767	8.07	27.9	11.106
Türkiye	681.337335	31.84	44.3	96.100
Birleşik Krallık	3106.182473	12.54	34.6	134.819

EK 1'İN DEVAMI
2008 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1055.127126	13.54	50	71.439
Avusturya	432.0519356	9.47	51.1	20.912
Belçika	517.3280879	22.06	55.9	63.785
Kanada	1552.989691	15.44	44.1	105.717
Şili	179.6634032	18.66	25.1	8.416
Kolombiya	242.1869509	35.97	82.8	72.133
Kosta Rika	30.80174488	25.04	58.1	4.481
Çekya	236.8164858	17.27	47.7	19.506
Danimarka	353.3610388	17.45	28.5	17.577
Estonya	24.34167863	29.81	48	3.483
Finlandiya	285.7163111	17.42	47.8	23.788
Fransa	2930.303781	14.65	67.7	290.676
Almanya	3745.264094	15.35	49.4	283.965
Yunanistan	355.9086895	27.26	46.7	45.305
Macaristan	158.3744196	24.24	56.4	21.656
İzlanda	18.07462299	15.38	26.1	0.726
İrlanda	275.4474715	16.22	25.5	11.393
İsrail	216.7115496	20.73	30.1	13.523
İtalya	2408.655349	27.26	72.5	475.950
Güney Kore	1047.33901	26.84	33.9	95.279
Letonya	35.85427423	27.99	36.6	3.673
Litvanya	47.79755159	30.41	45.6	6.629
Hollanda	951.8699979	13.11	38.2	47.680
Yeni Zelanda	133.1313699	12.66	36	6.068
Norveç	462.25	18.22	40.7	34.286
Polonya	533.6090819	26.69	45.1	64.225
Portekiz	263.4163946	22.45	42.5	25.137
Slovakya	100.879903	17.06	47.4	8.159
Slovenya	55.77942774	24.48	34.9	4.765
İspanya	1631.863494	22.56	58.8	216.446
İsveç	517.7061492	18.53	53.8	51.602
İsviçre	570.3041972	8.07	27.8	12.789
Türkiye	770.4621562	32.06	44	108.679
Birleşik Krallık	2938.882353	12.68	34.2	127.487

EK 1'İN DEVAMI
2009 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	928.0429981	13.90	47.8	61.663
Avusturya	401.7587358	10.24	51.6	21.223
Belçika	483.2541711	22.77	55.2	60.730
Kanada	1374.625142	16.30	42.3	94.799
Şili	171.412642	19.18	24.8	8.154
Kolombiya	232.3978357	36.60	83	70.604
Kosta Rika	30.74571201	25.84	58.1	4.616
Çekya	207.4342968	18.31	46.4	17.627
Danimarka	321.2413037	18.81	27.6	16.675
Estonya	19.6330314	31.74	48.2	3.004
Finlandiya	253.4975208	18.26	47.7	22.082
Fransa	2700.887367	15.67	68	287.852
Almanya	3411.261213	16.42	43.9	245.898
Yunanistan	331.3085003	28.34	46.7	43.842
Macaristan	131.114229	24.91	56.4	18.417
İzlanda	13.15441422	16.25	24.4	0.522
İrlanda	236.4431159	16.78	25.6	10.155
İsrail	207.9534392	20.96	28.3	12.337
İtalya	2199.928804	28.86	67.6	429.152
Güney Kore	943.9418762	26.99	32.3	82.300
Letonya	26.41090909	28.82	37.5	2.854
Litvanya	37.38812205	31.74	43.6	5.173
Hollanda	871.518638	13.58	38.5	45.569
Yeni Zelanda	121.3736023	12.69	33.2	5.112
Norveç	386.1903853	19.13	40.7	30.067
Polonya	439.7375084	26.62	42.2	49.404
Portekiz	244.6677628	23.19	42.3	23.999
Slovakya	89.39930322	17.54	48.4	7.591
Slovenya	50.56773489	26.10	35.8	4.725
İspanya	1491.472924	23.58	55.8	196.250
İsveç	436.5370143	19.41	53.9	45.671
İsviçre	558.1998686	8.59	28.7	13.764
Türkiye	649.2725688	33.46	42.9	93.192
Birleşik Krallık	2425.798411	13.26	34.9	112.229

EK 1'İN DEVAMI
2010 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1147.589183	13.72	47.6	74.924
Avusturya	392.2751073	10.01	51.3	20.144
Belçika	481.4208829	22.55	57.3	62.197
Kanada	1617.343367	16.06	22	57.129
Şili	217.10542	18.76	24.5	9.979
Kolombiya	286.5631052	36.13	83	85.925
Kosta Rika	37.6586148	25.86	58.3	5.677
Çekya	209.069941	18.22	45.4	17.290
Danimarka	321.9952794	18.76	27.5	16.609
Estonya	19.52347733	31.54	48.7	2.999
Finlandiya	249.4243108	18.08	40.8	18.396
Fransa	2645.187882	15.59	68	280.413
Almanya	3399.66782	15.97	47	255.237
Yunanistan	297.124962	28.69	46.7	39.812
Macaristan	132.2311342	24.86	54.5	17.912
İzlanda	13.75116192	16.36	26.4	0.594
İrlanda	221.8760113	16.64	25.4	9.381
İsrail	234.6545896	20.53	27.5	13.248
İtalya	2136.099955	28.59	67.6	412.884
Güney Kore	1144.066965	26.57	30.2	91.786
Letonya	23.95616308	28.78	37.5	2.585
Litvanya	37.12869403	31.59	45.1	5.289
Hollanda	847.380859	13.64	39.4	45.531
Yeni Zelanda	146.5175412	12.71	34.7	6.460
Norveç	428.7570385	19.12	40.7	33.364
Polonya	479.834179	26.62	40.6	51.853
Portekiz	238.1130032	23.06	42.6	23.394
Slovakya	90.80117816	17.45	48.9	7.749
Slovenya	48.20824023	26.50	33.6	4.292
İspanya	1422.1082	23.64	55.3	185.939
İsveç	495.8125588	18.82	52.1	48.628
İsviçre	603.4344934	8.53	28.8	14.823
Türkiye	776.9925999	32.59	42.9	108.622
Birleşik Krallık	2491.110093	13.15	36.1	118.244

EK 1'İN DEVAMI
2011 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1397.907917	13.81	47.3	91.331
Avusturya	431.6852174	9.77	50.8	21.422
Belçika	523.3303541	22.36	57.7	67.520
Kanada	1793.32663	15.86	20.7	58.859
Şili	251.224857	18.47	24.5	11.367
Kolombiya	334.9438719	35.26	79.1	93.417
Kosta Rika	42.76261708	25.79	58.3	6.431
Çekya	229.5627334	17.86	45.7	18.732
Danimarka	344.0031376	18.49	25.7	16.346
Estonya	23.21399409	30.62	57.7	4.101
Finlandiya	275.6043562	17.88	39.1	19.267
Fransa	2865.157542	15.42	68	300.406
Almanya	3749.314991	15.38	45.6	262.964
Yunanistan	282.995942	29.52	45.9	38.342
Macaristan	141.9999602	24.55	51.8	18.056
İzlanda	15.22162293	16.27	30.3	0.750
İrlanda	238.975559	16.54	25.5	10.082
İsrail	262.2938711	20.25	26.8	14.235
İtalya	2294.994297	28.21	67.6	437.582
Güney Kore	1253.223045	26.39	34.1	112.796
Letonya	27.47438057	28.35	37	2.882
Litvanya	43.53505148	30.94	43.1	5.806
Hollanda	905.2706263	13.50	39.6	48.388
Yeni Zelanda	168.2913571	12.58	34.4	7.282
Norveç	498.2834385	19.09	40.7	38.713
Polonya	528.3012691	25.93	40.1	54.943
Portekiz	245.1179902	23.14	42.6	24.159
Slovakya	99.49291785	17.26	48.3	8.295
Slovenya	51.58386979	26.71	32.9	4.532
İspanya	1480.710496	23.78	37.6	132.368
İsveç	574.094113	18.65	52.1	55.788
İsviçre	722.0382421	8.49	28.9	17.721
Türkiye	838.7627552	31.37	39.7	104.473
Birleşik Krallık	2674.891474	13.04	36.2	126.243

EK 1'İN DEVAMI
2012 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1546.508558	13.72	47.2	100.178
Avusturya	409.4018161	9.79	52.3	20.961
Belçika	496.1528799	22.52	58.2	65.041
Kanada	1828.366482	15.81	20.1	58.094
Şili	267.1758725	18.23	27.7	13.492
Kolombiya	370.9213205	35.04	78.7	102.279
Kosta Rika	47.23165186	25.37	58.6	7.023
Çekya	208.8577193	17.79	45.7	16.981
Danimarka	327.1489438	18.54	26.3	15.955
Estonya	23.01915007	30.37	66.6	4.656
Finlandiya	258.2900602	18.11	40.6	18.995
Fransa	2683.671717	15.58	69.7	291.344
Almanya	3527.143189	15.41	45.9	249.484
Yunanistan	242.0293071	30.38	44.1	32.427
Macaristan	128.8573705	24.49	49.7	15.683
İzlanda	14.75150813	16.17	31.1	0.742
İrlanda	225.496811	16.42	25.6	9.476
İsrail	258.4171042	20.45	25.6	13.525
İtalya	2086.957657	28.99	67.6	409.035
Güney Kore	1278.427634	26.38	34	114.645
Letonya	28.16990267	27.80	35.8	2.804
Litvanya	42.92745429	30.41	43	5.612
Hollanda	838.9233199	13.62	39.2	44.789
Yeni Zelanda	176.2066597	12.57	34	7.530
Norveç	509.5063171	18.81	40.7	39.005
Polonya	498.5235682	25.76	40.3	51.762
Portekiz	216.2242406	23.16	41.9	20.978
Slovakya	94.25318133	17.17	49.2	7.962
Slovenya	46.57779318	26.80	32.9	4.106
İspanya	1324.744315	23.90	37.6	119.028
İsveç	552.4837273	19.10	52.1	54.970
İsviçre	692.109694	8.57	29.4	17.440
Türkiye	880.5563758	31.28	39.7	109.359
Birleşik Krallık	2719.158341	13.00	35	123.724

EK 1'İN DEVAMI
2013 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1576.335283	13.64	47.3	101.678
Avusturya	430.1909797	9.90	51.9	22.104
Belçika	521.7910152	22.67	58	68.623
Kanada	1846.597422	15.65	19.9	57.498
Şili	277.2394613	18.17	27.7	13.950
Kolombiya	382.1161264	34.79	78.8	104.755
Kosta Rika	50.94967221	25.52	58.2	7.568
Çekya	211.6856166	17.96	45.6	17.337
Danimarka	343.5843916	18.34	25.6	16.135
Estonya	25.11575337	30.28	49.6	3.772
Finlandiya	271.3624059	18.32	39.9	19.835
Fransa	2811.876903	15.58	69.8	305.752
Almanya	3733.80465	15.60	49.1	285.945
Yunanistan	238.9076901	30.20	44	31.749
Macaristan	135.7325957	24.25	49.2	16.191
İzlanda	16.12506052	15.97	30.3	0.780
İrlanda	238.2792698	16.31	25.9	10.068
İsrail	294.1673665	20.27	26.4	15.741
İtalya	2141.924094	29.64	65.6	416.480
Güney Kore	1370.7952	26.34	33.4	120.599
Letonya	30.20478346	27.53	35	2.910
Litvanya	46.52342007	30.02	42.9	5.992
Hollanda	877.1728245	13.71	39.5	47.489
Yeni Zelanda	190.9065751	12.38	34.4	8.128
Norveç	522.7615319	18.99	40.7	40.394
Polonya	521.0162627	25.76	40.1	53.823
Portekiz	226.433858	23.15	42.2	22.118
Slovakya	98.56932034	17.23	48.7	8.270
Slovenya	48.41565726	26.75	31.4	4.067
İspanya	1355.142585	23.97	56.9	184.854
İsveç	586.8418218	19.34	52.1	59.127
İsviçre	712.7481242	8.63	28.8	17.706
Türkiye	957.7830209	30.87	39.4	116.502
Birleşik Krallık	2803.291406	12.86	34.7	125.122

EK 1'İN DEVAMI
2014 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1467.50482	13.82	47.4	96.135
Avusturya	442.5848153	9.89	51.7	22.621
Belçika	535.3902001	22.71	58.4	71.021
Kanada	1805.749878	15.49	21.1	59.035
Şili	259.405202	18.38	28.9	13.782
Kolombiya	381.1121197	34.85	79.9	106.127
Kosta Rika	52.01640895	25.49	58.2	7.717
Çekya	209.3588342	17.54	46.5	17.077
Danimarka	352.9936316	18.28	25.4	16.394
Estonya	26.63408397	30.06	49.2	3.939
Finlandiya	274.8628268	18.50	40.1	20.386
Fransa	2855.964489	15.57	71.3	316.985
Almanya	3889.093051	15.33	48.8	290.856
Yunanistan	235.4581331	30.09	50.7	35.925
Macaristan	141.0789848	24.00	47.9	16.222
İzlanda	17.86766218	15.87	30.3	0.859
İrlanda	258.9696491	15.94	26	10.731
İsrail	310.9449376	20.15	26.7	16.731
İtalya	2162.009616	29.77	65.2	419.675
Güney Kore	1484.31822	26.30	33.2	129.618
Letonya	31.38689649	27.24	35	2.992
Litvanya	48.53365959	29.71	42.4	6.113
Hollanda	892.1679867	13.64	39	47.453
Yeni Zelanda	201.3134972	12.13	34.4	8.400
Norveç	498.4100503	19.15	40.4	38.565
Polonya	542.4770962	25.46	40.1	55.376
Portekiz	229.9019642	23.07	42.3	22.438
Slovakya	101.0891784	17.09	49.4	8.537
Slovenya	49.99718644	26.19	31	4.060
İspanya	1371.222713	23.74	57.9	188.462
İsveç	581.9640172	19.32	49.1	55.204
İsviçre	734.396591	8.46	28.8	17.902
Türkiye	938.9526286	30.76	39.8	114.943
Birleşik Krallık	3087.165603	12.63	33.5	130.646

EK 1'İN DEVAMI
2015 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1350.534154	14.12	47.6	90.749
Avusturya	381.9711485	9.92	51.7	19.594
Belçika	462.3355748	22.38	58.4	60.438
Kanada	1556.508816	15.62	21.1	51.302
Şili	242.4966499	18.47	29.9	13.389
Kolombiya	293.4817482	34.68	72.3	73.582
Kosta Rika	56.44191765	25.53	58.2	8.385
Çekya	188.0330505	17.19	46.5	15.032
Danimarka	302.6730708	17.91	23.9	12.958
Estonya	22.89076209	30.04	49.2	3.383
Finlandiya	234.5343824	18.63	37.9	16.559
Fransa	2439.188643	15.38	64.9	243.519
Almanya	3357.585719	15.24	48.8	249.692
Yunanistan	195.683527	30.17	49.6	29.280
Macaristan	125.2103246	23.71	48.2	14.306
İzlanda	17.51721052	15.58	30.1	0.821
İrlanda	291.5800376	14.96	26	11.344
İsrail	300.0782781	19.86	27.9	16.626
İtalya	1836.637711	29.30	64.8	348.735
Güney Kore	1465.773246	26.29	33.2	127.939
Letonya	27.26309055	27.05	35.9	2.648
Litvanya	41.43553334	29.40	42.6	5.190
Hollanda	765.5727706	13.58	41	42.621
Yeni Zelanda	178.0644711	12.07	34.3	7.373
Norveç	385.8015501	19.44	39.5	29.621
Polonya	477.8119114	25.33	40.3	48.781
Portekiz	199.3940665	22.37	40.9	18.247
Slovakya	88.6369289	16.96	50.4	7.575
Slovenya	43.10750602	26.02	31	3.478
İspanya	1195.599996	23.32	49.8	138.851
İsveç	505.1037813	18.94	49.1	46.969
İsviçre	702.1495808	8.51	28.8	17.206
Türkiye	864.3166703	30.71	40.5	107.502
Birleşik Krallık	2956.573779	12.43	32	117.595

EK 1'İN DEVAMI
2016 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1206.685107	14.02	47.6	80.520
Avusturya	395.837353	9.88	51.6	20.189
Belçika	476.0627574	22.15	58.7	61.905
Kanada	1527.994742	15.64	21	50.173
Şili	249.2987197	18.74	31.4	14.669
Kolombiya	282.8250099	34.49	72.2	70.428
Kosta Rika	58.84701604	25.29	58.3	8.675
Çekya	196.2720686	17.04	46.1	15.419
Danimarka	313.1159293	17.55	24.4	13.410
Estonya	24.07282928	30.03	48.5	3.506
Finlandiya	240.7713513	18.35	38.1	16.837
Fransa	2472.964345	15.30	64.1	242.597
Almanya	3469.853464	15.24	48.9	258.520
Yunanistan	193.1481466	30.08	50.7	29.453
Macaristan	128.6361083	23.54	46.3	14.018
İzlanda	20.79316803	15.22	30.1	0.953
İrlanda	298.9281526	15.00	26	11.655
İsrail	319.0244173	19.71	28.1	17.669
İtalya	1877.071688	28.92	62	336.604
Güney Kore	1500.111596	26.21	33.1	130.122
Letonya	28.08359751	26.99	35.9	2.721
Litvanya	43.04730931	29.21	42.6	5.357
Hollanda	784.0604302	13.43	40.4	42.525
Yeni Zelanda	188.8383425	11.96	34.3	7.747
Norveç	368.8271429	19.69	39.5	28.683
Polonya	472.6303642	25.19	40.4	48.108
Portekiz	206.4261523	22.03	39.8	18.099
Slovakya	89.67492772	16.82	50.1	7.555
Slovenya	44.76672279	25.66	31	3.561
İspanya	1232.912963	22.93	48.7	137.708
İsveç	515.6546715	19.12	49.1	48.417
İsviçre	695.6006529	8.52	28.8	17.060
Türkiye	869.6929604	31.23	40.5	110.013
Birleşik Krallık	2722.851958	12.37	30.9	104.109

EK 1'İN DEVAMI
2017 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1326.882872	14.09	47.5	88.786
Avusturya	417.2611518	9.72	51.8	21.003
Belçika	502.7647206	21.94	57.1	62.973
Kanada	1649.265644	15.35	20.9	52.912
Şili	276.3649337	18.99	33	17.322
Kolombiya	311.8837307	34.79	72.3	78.452
Kosta Rika	60.51604359	25.27	58.3	8.917
Çekya	218.628941	16.79	46.1	16.920
Danimarka	332.1210638	17.40	23.8	13.751
Estonya	26.9243851	29.57	48.5	3.861
Finlandiya	255.6479799	17.98	38.4	17.649
Fransa	2595.151045	15.12	62.6	245.560
Almanya	3690.849153	15.14	48.9	273.234
Yunanistan	199.844406	29.76	51.7	30.744
Macaristan	143.1362456	23.22	46.4	15.419
İzlanda	24.72828518	15.20	29.9	1.124
İrlanda	335.4308296	14.74	26	12.858
İsrail	355.2772235	19.57	27	18.772
İtalya	1961.796197	28.48	48	268.200
Güney Kore	1623.901497	26.12	33.1	140.385
Letonya	30.48380602	26.83	35.9	2.937
Litvanya	47.75873693	28.88	42.7	5.888
Hollanda	833.8696417	13.21	40.7	44.818
Yeni Zelanda	206.6237588	11.95	34.5	8.522
Norveç	398.3939553	19.22	37.7	28.861
Polonya	526.5088773	24.90	40.5	53.104
Portekiz	221.3578747	21.32	39.8	18.779
Slovakya	95.39351508	16.74	50.1	8.002
Slovenya	48.58910004	24.84	31	3.742
İspanya	1312.539279	22.57	46.9	138.948
İsveç	541.0187498	18.83	49.1	50.033
İsviçre	704.478517	8.46	28.8	17.164
Türkiye	858.9962631	30.73	40.4	106.658
Birleşik Krallık	2699.016715	12.33	30.7	102.165

EK 1'İN DEVAMI
2018 YILINDA OECD ÜLKELERİNDE VERGİ AÇIĞI

Ülke	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (Milyar \$)	Kayıt Dışı Ekonomi (%)	Toplam Vergi Oranı (%)	Vergi Açığı (Milyar \$)
Avustralya	1428.529571	14.07	47.4	95.243
Avusturya	455.1681519	9.51	51.5	22.303
Belçika	543.347368	21.67	57.7	67.924
Kanada	1725.329193	15.48	20.5	54.761
Şili	295.402652	18.72	34	18.800
Kolombiya	334.1982147	34.89	71.9	83.842
Kosta Rika	62.4201651	25.10	58.3	9.136
Çekya	248.9501034	16.96	46.1	19.468
Danimarka	356.8412164	17.07	23.8	14.499
Estonya	30.4895009	29.19	48.5	4.316
Finlandiya	275.7150875	17.79	37.3	18.292
Fransa	2790.956879	14.79	60.4	249.295
Almanya	3977.289455	15.14	49	295.071
Yunanistan	212.0494472	29.35	51.9	32.300
Macaristan	160.5868338	22.78	40.3	14.739
İzlanda	26.26706376	15.15	30.6	1.218
İrlanda	385.0417115	14.40	26	14.420
İsrail	373.6412414	19.66	26.2	19.248
İtalya	2091.932426	28.41	53.1	315.634
Güney Kore	1724.845616	26.14	33.1	149.237
Letonya	34.42902344	26.37	36	3.268
Litvanya	53.75091187	28.54	42.6	6.536
Hollanda	914.0434382	13.05	40.8	48.667
Yeni Zelanda	211.953111	12.01	34.6	8.806
Norveç	436.9996926	19.18	37	31.005
Polonya	587.4117452	24.66	40.7	58.946
Portekiz	242.3131166	21.04	39.8	20.295
Slovakya	105.6127925	16.61	49.7	8.717
Slovenya	54.1635917	24.43	31	4.101
İspanya	1420.994143	22.36	47	149.308
İsveç	555.4553715	18.74	49.1	51.102
İsviçre	735.5393016	8.30	28.8	17.580
Türkiye	778.4719017	30.86	40.4	97.061
Birleşik Krallık	2900.791443	12.29	30	106.990

EK 2**VERGİ AÇIĞININ GSYİH'YE ORANI (2005-2018)**

Yıllar	OECD ORTALAMASI	TÜRKİYE
2005	0.100690608	0.14745
2006	0.09722302	0.146233
2007	0.094941199	0.141046
2008	0.093886087	0.141056
2009	0.095874838	0.143532
2010	0.093747797	0.139798
2011	0.091031734	0.124556
2012	0.09178982	0.124193
2013	0.091162286	0.121636
2014	0.091320432	0.122416
2015	0.088847313	0.124379
2016	0.087908698	0.126496
2017	0.085554866	0.124165
2018	0.086691957	0.124682

EK 3
PANELDE YER ALAN ÜLKELERE VERİLEN KODLAR

Ülkeler	Ülkeler	
1.Avustralya	12.Fransa	23.Hollanda
2.Avusturya	13.Almanya	24.Yeni Zelanda
3.Belçika	14.Yunanistan	25.Norveç
4.Kanada	15.Macaristan	26.Polonya
5.Şili	16.İzlanda	27.Portekiz
6.Kolombiya	17.İrlanda	28.Slovakya
7.Kosta Rika	18.İsrail	29.Slovenya
8.Çekya	19.İtalya	30.İspanya
9.Danimarka	20.Güney Kore	31.İsveç
10.Estonya	21.Letonya	32.İsviçre
11.Finlandiya	22.Litvanya	33.Türkiye
		34.Birleşik Krallık

