

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/374480493>

Türkiye'de Gelir Vergisi Açığı: Nedenleri ve Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme

Article · October 2023

CITATIONS

3

READS

277

2 authors:



Mutlu Yoruldu

Balıkesir University

57 PUBLICATIONS 73 CITATIONS

SEE PROFILE



Arman zafer yalçın

Balıkesir University

19 PUBLICATIONS 110 CITATIONS

SEE PROFILE

TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ AÇIĞI: NEDENLERİ VE SONUÇLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

INCOME TAX DEFICIT IN TÜRKİYE: AN EVALUATION ON THE CAUSES AND CONSEQUENCES



Mutlu YORULDU*



Arman Zafer YALÇIN**

ÖZ

Vergiler, modern devletler açısından birincil gelir kaynaklarıdır. Vergi gelirlerinde çeşitli sebeplerle meydana gelen aşınmalar, kamu mali dengesinin bozulmasına yol açabilmektedir. Dolayısıyla vergi açıkları ve vergi açıklarının telafisi, kamu mali yönetimi açısından son derece önemli bir sorundur. Vergi açığı genel olarak, ekonominin belli bir dönemdeki vergi kapasitesi ile yine aynı dönemdeki toplumun vergi gayreti arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Bu çalışmanın amacı; Türkiye'de 2012-2021 yıllarını kapsayan dönemde meydana gelen Gelir Vergisi açığını ölçmektir. Bu kapsamda, daha önce vergi açıklarının ölçümü üzerine yapılmış olan bir çalışma referans kabul edilmiştir. Çalışmanın amacına uygunluk açısından, nitel araştırma yöntemle-

ABSTRACT

Taxes are the primary sources of revenue for modern states. Depreciation in tax revenues due to various reasons can lead to deterioration of public financial balance. Therefore, tax deficits and compensation for tax deficits are extremely important problems in terms of public financial management. The tax gap can generally be defined as the difference between the tax capacity of the economy in a certain period and the tax effort of the society in the same period. The purpose of this study is to measure the Income Tax deficit in Türkiye between 2012 and 2021. In this context, a previous study on the measurement of tax deficits has been accepted as reference. In terms of suitability for the purpose of the study, document analysis method, one of the qualitative research

* Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, mutlu.yoruldu@balikesir.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-1010-2938.

** Doç. Dr., Balıkesir Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, armanzafer2525@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-2246-2527.

Yoruldu, M., Yalçın, A. Z. (Ekim 2023). Türkiye'de Gelir Vergisi Açığı: Nedenleri ve Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, 289, (122-135).

rinden doküman analizi yöntemi tercih edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, Türkiye’de Gelir Vergisi açığının olduğu ve söz konusu açık düzeyinin genel olarak düşme eğilimindeyken, 2020 yılında %13,66’lık oran ile anlamlı bir artış gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Gelir vergisi açığında 2020 yılındaki yukarı yönlü bu ivme üzerinde COVID-19 pandemisinin getirdiği sosyo-ekonomik zorlukların da etkisi olduğu değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Açığı, Gelir Vergisi Açığı, Gelir Vergisi Açığının Ölçümü, Türkiye

JEL Sınıflandırma Kodları: H24, H26, K34

GİRİŞ

Vergiler, modern devletler açısından en önemli gelir kaynaklarıdır. Ayrıca kamusal mal ve hizmet sunumlarının birincil finansmanı vergilerle gerçekleştirilmektedir. Vergi açığının oluşması, devletlerin maliye politikalarını zorlayabilmekte ve alternatif finansman kaynağına erişim ihtiyacını arttırabilmektedir. Türk vergi sisteminde, hem niceliksel hem de niteliksel açıdan başta Katma Değer Vergisi (KDV) olmak üzere dolaylı vergiler olarak kabul edilen tüketim vergileri, dolaysız vergiler olan gelir ve servet vergilerine göre daha yoğundur. Bu dengeyi değiştirebilmek için yatırım-üretim-gelir ağırlığına sahip bir ekonomik yapının oluşturulması gerekmektedir. Aynı zamanda belli bir düzeyde olan gelir üzerinden alınan vergi tahsilatında herhangi bir açığın meydana gelmemesi de tüketim vergilerine duyulan ihtiyacı sınırlı da olsa etkileyebilmektedir. Diğer taraftan, gelir üzerinden alınan vergilerin tüketim vergilerine kıyasla sosyal adaleti sağlama fonksiyonları daha yüksektir. Bu nedenlerle, gelir vergisinde meydana gelen açığın tespiti ve azaltılması son derece önemlidir.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de 2012-2021 yıllarını kapsayan dönemde meydana gelen Gelir Vergisi açığını ölçmektir. Bu kapsamda, daha önce vergi açıklarının ölçümü üzerine yapılmış

methods, has been preferred. As a result of the study, it has been concluded that there is an Income Tax deficit in Türkiye and that while the deficit level generally tends to decrease, it showed a significant increase with a rate of 13.66% in 2020. It has been evaluated that the socio-economic difficulties brought by the COVID-19 pandemic also has an impact on this upward acceleration in the income tax deficit in 2020.

Keywords: Tax Gap, Income Tax Gap, Measurement of Income Tax Gap, Türkiye.

JEL Classification Codes: H24, H26, K34

olan bir çalışma referans kabul edilmiştir. Çalışmanın amacına uygunluk açısından, nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yöntemi tercih edilmiştir. Doküman analizi; araştırma verilerinin birincil ve ikincil kaynaklarının (basılı ve elektronik) toplanması, incelenmesi ve sistematik olarak analiz edilmesini sağlayan nitel bir yöntemdir. Araştırmanın sınırlılığı olarak ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2020 ve 2021 yıllarına ait Gelir Vergisi matrah ve tahakkuk tutarları yayınlanmamış olduğundan, araştırmada yararlanılamamış olmasıdır.

1- VERGİ AÇIĞI KAVRAMI VE VERGİ AÇIĞININ NEDENLERİ

Vergi, en kısa ve genel tanımıyla, devletin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla toplumu oluşturan kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi vergi, kamu harcamalarının temel finansman kaynağıdır. Verginin bu klasik tanımı, onun temel işlevi olarak tanımlanan mali işlevine işaret etmektedir.

Vergi, klasik fonksiyonlarının yanında iktisadi, mali ve toplumsal roller üstlenmiş olan devletlerin tarih boyunca en önemli ve en sağlam kamu gelir kaynağı olmuştur. Devletin gerçek ve

tüzel kişilere yüklediği ekonomik bir yükümlülük olan verginin tek işlevi, kamu harcamalarının finansman kaynağı olması değildir. Devlet, kamu harcamalarının finansmanında vergileri kullanabileceği gibi, belirtilen bu temel amaç dışında kamusal faaliyetlere paralel olarak diğer bazı fonksiyonları da vergiye yükleyebilmektedir. Gelir dağılımının adil hale getirilmesi, tam istihdam ve fiyat istikrarının sağlanması gibi iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak için maliye politikasının bir aracı olarak kullanılmaktadır (Öztürk, 2016: 176).

Ancak verginin bu amaçları, maliye biliminin normatif düzeyde ileri sürdüğü amaçlardır. Vergi politikalarının uygulanması suretiyle ortaya çıkan sonuçlar, her zaman bu amaçlara uygun olarak gerçekleşmemektedir. Çünkü vergileme her şeyden önce siyasi iktidarların dayandığı toplumsal sınıfların iktisadi ve siyasi gücüne bağlıdır ve bu sınıfların çıkarları doğrultusunda şekillenmektedir (Kirmanoğlu, 2017: 267).

Demokratik bir işleyişe sahip ülkelerde yürütme gücünü temsil eden hükümetler, siyasal hedeflerini gerçekleştirmek için daha fazla kamu harcamasına ve dolayısıyla da daha fazla vergi gelirin ihtiyacı duyarlar. Hükümetler, daha fazla kamu harcaması hedeflerine iradi politikalarla kolayca ulaşabilirken, daha fazla vergi geliri hedefine politik sınırlılıklar nedeniyle ulaşabilmek kolay değildir.

Vergi idaresi ve mükellefler olmak üzere ikili bir yapı üzerine bina edilen vergi sistemleri, demokratik ülkelerde vergi mükellefi ile devlet arasında oluşan çıkar çatışmalarını temsil ederler. Bir vergi sisteminin temel hedefi, bütçe kanunu ile belirlenen vergi düzeyini en yüksek oranda gerçekleştirmektir. Vergi mükellefi ise, en düşük düzeydeki vergi yükü ile devlet ile olan vergi ilişkisini sonlandırmak ister. Bu durum, vergi sistemlerinde vergi uyumsuzluğu adı verilen olgunun ortaya çıkmasına neden olur. İktisadi, mali, idari ve toplumsal yönlü pek çok sebebe bağlı olarak ortaya çıkan vergi uyumsuzluğu,

vergi sistemlerinde ve ekonomi politikalarında pek çok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bu sorunlardan biri de, ülkelerin vergi kapasitelerinde aşınmaya yol açan vergi açığı sorunudur (Taş, 2022: 1).

Vergi açığı, en basit şekliyle, bir ülkede vergi idaresinin toplaması gereken en yüksek vergi geliri miktarı ile fiilen toplanan vergi geliri miktarı arasındaki farktır. Literatürde vergi açığı, farklı yönleri öne çıkarılarak tanımlansa da, bütün tanımların ortak yönü, sonuç itibarıyla devletin elde etmek istediği vergi hasılatını elde edememesidir (Uygun ve Gerçek, 2021: 297).

Devlet açısından vatandaşların vergi bilincinin yüksek olması ile vergiye gönüllü uyumun da olabildiğince yüksek olması beklenir. Çünkü vergiye gönüllü uyum, vergi gayretini de yükselterek toplanabilecek vergi miktarını da arttıracaktır. Dolayısıyla da devlet için tahmin edilen vergi gelirini kayıpsız bir şekilde tahsil edebilmek en önemli amaçlardan biridir (Yüksel vd., 2020: 277).

Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'ne (IRS) göre vergi açığı, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumu sonucunda ödenmesi gereken verginin toplam miktarı ile fiilen tahsil edilen vergi miktarı arasındaki farkı ifade etmektedir (IRS, 2006). Bu vergi açığı ile ilgili iki farklı boyut ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, mükelleflerin farklı nedenlerden ötürü beyan dışı kalan gelirleri iken, ikinci boyutu beyan ettikleri gelirleri üzerinden ödemek zorunda oldukları verginin ödenmemesidir (Thomas vd., 2023).

Vergi açığına yönelik olarak yapılan kavramsal tanımlamaların bir bölümü, yukarıda ifade edildiği gibi, beyan edilmeyen veya beyan dışı bırakılan gizli gelire odaklanırken, diğer bazı tanımlamalar ise vergi kaçakçılığına dayandırılmaktadır (Giles, 1997: 225-232). Ancak bu şekilde yapılan kavramsal tanımlamalarda vergi mükelleflerinin vergi kanunları ve diğer mevzuata karşı davranışsal tepkileri göz ardı edilmektedir

(Taş, 2022: 57). Vergi mükelleflerinin vergi mevzuatı karşısında vergiye olan uyumunu dikkate alarak yapılan tanımlamalardan biri de OECD'ye aittir. OECD'ye göre vergi açığı, bir takvim yılı içinde karşılaşılan her türlü uyumsuzluk nedeniyle tahsil edilemeyen vergi miktarını ifade etmektedir (OECD, 2008: 11).

Vergi açığı kavramı, vergi gayreti ve vergi kapasitesi kavramları ile oldukça yakından ilişkilidir. Fakat vergi açığı ile bu iki kavram arasında teorik ve pratik yönleriyle farklılık vardır. Vergi kapasitesi, bir ülkenin iktisadi, toplumsal ve idari özellikleri dikkate alınarak elde edebileceği vergi gelirinin sınırını teşkil etmektedir. Vergi açığı ise, vergi kapasitesi ile fiilen elde edilen vergi geliri arasındaki farktır. Fiilen elde edilen vergi gelirinin vergi kapasitesine oranı ise vergi gayreti olarak nitelendirilmektedir (Castro ve Camarillo, 2014: 51).

Vergi açığı literatüründe vergi açıklarının nedenleri, mükellef ve vergi idaresi olmak üzere iki boyutlu olarak ele alınmaktadır. Vergi açıklarının mükellef boyutunda vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve kayıt dışılık yer alırken (Savaşan ve Odabaş, 2005: 1), vergi açıklarının idari boyutunda hükümetlerin politik tercihleri ve vergi denetim sistemlerinin etkinsizliği yer almaktadır. Hükümetlerin politik tercihleri arasında, Türkiye'de olduğu gibi, sık yapılan vergi afları hem vergi mükelleflerinin vergiye olan uyumunu engellemekte, hem de oldukça ciddi düzeylerde vergi gelirinden mahrum kalınmaktadır. Vergi aflarının dışında vergi mükelleflerine yönelik olarak uygulanan vergi indirimleri, istisnalar ve muafiyetler de idare kaynaklı vergi açığının en önemli sebepleri arasındadır.

Türkiye'de vergi açığının ölçümü üzerine yapılan az sayıdaki çalışmada vergi açığı tahminlerinin makro bir yaklaşımla ve ekonomik büyüklüğü temel alarak yapıldığı görülmektedir (Keyifli, 2019: 1011, Uygun ve Gerçek, 2021, Taş, 2022). Türkiye Cumhuriyeti Gelir İdaresi ise vergi açığı özelinde bir çalışma yapmamakla birlikte, her

yıl düzenli olarak tahsilat açığı hesaplaması yapmaktadır (Önal ve Çavuşoğlu, 2022: 7-8).

2- GELİR VERGİSİNDE VERGİ AÇIĞI SORUNU VE NEDENLERİ

Günümüzde gelir vergisi, bir vergi sisteminin en önemli bileşenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Zira modern ve adil tasarlanmış bir vergi sisteminde gelir vergisi, en fazla gelir sağlayan vergi türüdür.

Bir vergi sistemi içinde yer alan tüm vergilerin mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi bakımından aynı etkinlikte olduğunu söylemek mümkün değildir. Bazı vergiler mali fonksiyon bakımından önem arz ederken, diğer bazı vergiler ise iktisadi ve sosyal fonksiyonları bakımından öne çıkabilmektedir. Gelir vergisi, verginin gördüğü işlevleri bakımından ele alındığında, devlet için verimli bir vergi olabilmesinin yanında ekonomik büyüme, kalkınma ve istikrarın sağlanması, gelir eşitsizliği ve vergi adaletinin sağlanmasında kullanılabilecek oldukça etkili bir maliye politikası aracıdır. Çünkü gelir vergisi, üzerine atfedilen bu olumlu etkileri ortaya çıkarabilecek araçları bünyesinde barındırmaktadır (İpek, 2004: 12).

Gelir vergisi bünyesindeki stopaj (kaynaktan kesme) yöntemi sayesinde yüksek verimlilik sağlayabilme potansiyeline sahiptir. Ancak yine bünyesinde barındırdığı indirim, istisna ve muafiyetler yoluyla vergiden kaçınma ortaya çıkabilmekte ve bu durum vergi erozyonuna sebep olabilmektedir. Gelir vergisinde mali anestezi etkisi oldukça zayıf olduğu için bu durum verginin verimliliğini düşürücü etki yaratmaktadır. Bunun yanında gelir vergisi, konjonktürel esnekliği yüksek bir vergidir. Ekonomik büyümenin yüksek olduğu dönemlerde gelir vergisi hasılatı yükselmekte, buna karşılık ekonominin düşük büyüdüğü veya daraldığı dönemlerde ise gelir vergisi hasılatı azalarak otomatik stabilizatör etkisi oluşmaktadır.

Gelir vergisi, vergi ve gelir dağılımı adaletinin sağlanmasında oldukça önemli bir işlev görmektedir. Gelir vergisinin bünyesinde bulunan artan oranlı vergi tarifesi, asgari geçim indirimi, ayırma ilkesi, muafiyetler, istisnalar ve indirimler, gelir dağılımında adaletin sağlanması için hükümetlerin en sık başvurduğu vergisel araçlardır.

Gelir vergisi, bir ülkedeki vergi tabanının en büyük kısmını oluşturmaktadır. Bu nedenle gelir vergisi üzerinde yapılacak değişimler, bir ülkenin oldukça geniş bir toplumsal kesimini doğrudan etkilemektedir. Gelir vergisinin verimli, esnek ve adil bir şekilde tasarlanması ve etkin bir şekilde uygulanması, ekonomik ve toplumsal adaletin sağlanması bakımından hayati bir önem taşımaktadır. Ne var ki, gelir vergisinin çok geniş bir vergi tabanına sahip olması, bu vergide yapılan düzenlemelerde farklı toplumsal kesimler arasında çıkar çatışmalarının doğmasına sebep olmaktadır. Çıkar çatışmaları ise toplumun bütünsel olarak gönüllü vergiye uyumuna engel olmakta ve sonuçta oldukça ciddi düzeylerde vergi açıkları ortaya çıkmaktadır. Popülist iktidarlar, popülist ekonomi politikaları izlemeye başladığında ilk başvurdukları vergisel düzenlemelerden biri, vergi afları olmaktadır. Vergi aflarının yanı sıra, rasyonel olmayan muafiyet ve istisnalar, vergi denetim sistemlerinin etkinliği gibi nedenler, gelir vergisinde vergi açığını besleyen önemli etkenlerdendir. Gelir vergisinde vergi açığına neden olan bu iradi sebeplerin dışında ekonomik sistemin ve toplumsal yapının cevaz vermesi ile ortaya çıkan kayıt dışılık, gelir vergisi açığının bir diğer önemli bileşenidir.

3- GELİR VERGİSİNDE VERGİ AÇIĞININ ÖLÇÜMÜ

Türkiye’de, vergilendirilmesi vergi mükelleflerinin beyanlarına dayalı olarak gerçekleştirilen gelir vergisi, devlet hazinesine sağladığı katkı anlamında en önemli dolaysız vergiyi oluşturmaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin büyük bir kısmı yıllık gelir ve geçici vergi beyannamelerini hazırlayarak, gelir vergisi matrahlarını hesaplamakta ve

bu matrahlar üzerinden mükelleflerin gelir vergisi tarhiyatları gerçekleştirilmektedir. Diğer taraftan ücret geliri elde eden vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu ise beyanname düzenlememekte ve vergilerini stopaj yöntemiyle ödemektedir.

Gelir vergisinde, Türk vergi sisteminin geneline hâkim olan beyan usulü geçerli olduğundan, mükellefler tarafından matrah aşındırma faaliyetleri ile vergi kayıp ve kaçığı oluşabilmektedir. Vergi açığına ise sadece matrah tespitinde gerçekleştirilen vergi kayıp ve kaçıkları neden olmamakta, aynı zamanda ekonomi kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, devletin vergi harcaması düzeyi (vergi muafiyeti, vergi istisnaları ve vergi indirimleri uygulamaları) ile toplumsal vergi yükünün saptanmasında kullanılan toplam vergi oranının yüksekliği de etki edebilmektedir.

Genel vergi açığının ölçülmesinde olduğu gibi gelir vergisindeki açık düzeyinin tam olarak tespit edilebilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu anlamda yapılan hesaplamalar, kamuoyu ile paylaşılan belirli mali verilerden üzerinden yola çıkılarak tahmini olarak yapılabilmektedir. Gelir vergisindeki açık düzeyinin hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılabilir (Uygun ve Gerçek, 2021: 300-303):

Vergi Açığı Oranı = Vergi Harcamaları Oranı * Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı * Toplam Vergi Oranı

Yukarıdaki formül aracılığıyla, gelir vergisi açık düzeyi tahmini yapılabilir. Gelir vergisindeki açık durumunu tespit edebilmek için gelir vergisindeki vergi harcamaları oranının, gelir vergisindeki kayıp ve kaçak oranının ve vergi sistemindeki toplam vergi oranının bulunması gerekmektedir.

3.1- Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları Oranının Hesaplanması

Gelir vergisindeki vergi harcama oranları; gelir vergisi vergi harcama tutarlarının, tahakkuku gerçekleştirilen toplam gelir vergisi miktarlarına bölünmesi suretiyle hesaplanabilmektedir (Uygun ve Gerçek, 2021: 300).

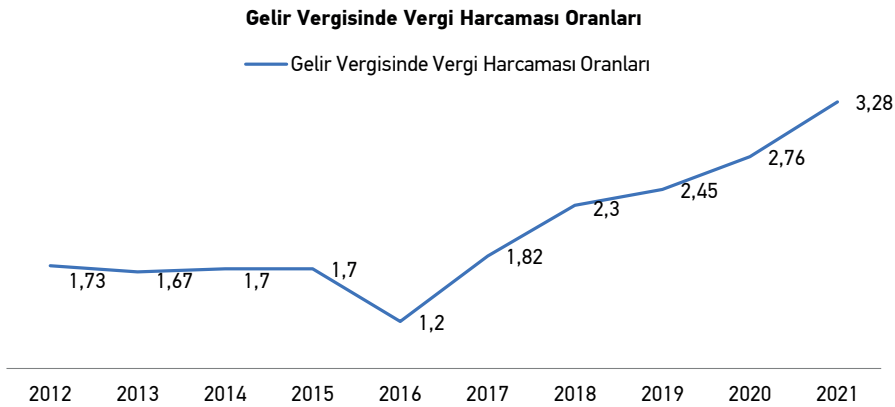
Gelir Vergisi Harcama Oranı = Toplam Gelir Vergisi Harcama Tutarı / Toplam Gelir Vergisi Tahakkuku

Tablo 1: Türkiye'de Gelir Vergisinde 2012-2021 Yılları İtibariyle Vergi Harcamaları Oranları

YIL ¹	Vergi Harcama Oranları ² (VHO)
2012	1,73
2013	1,67
2014	1,7
2015	1,7
2016	1,2
2017	1,82
2018	2,3
2019	2,45
2020	2,76
2021	3,28

Kaynak: Hesaplamalar ve tablo, dipnotlarda belirtilen verilerden yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 1: 2012-2021 Yılları İtibariyle Gelir Vergisinde Vergi Harcaması Oranları



Kaynak: Grafik 1, ilgili verilerden yararlanılarak, yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

¹ Türkiye Cumhuriyeti Başkanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığına ait (<https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/>) adresinde yayınlanan vergi harcama cetvellerine en çok 2010 yılına kadar ulaşılabilir. Bu nedenle 2012-2021 yıllarını kapsayan 10 yıllık veri setinden yararlanılmıştır.

² Hesaplamada kullanılan gelir vergisi tahakkuk miktarlarına (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/Karsilastirma_GV.html) adresinden ulaşılmıştır. Çalışmanın son iki yılına ait veriler henüz paylaşılmadığından, son iki yıla ait vergi harcama oranının hesaplanmasında, 2019 yılına ait gelir vergisi tahakkuku verisi kullanılmıştır.

Grafik 1’de Türkiye’de 2012 yılından 2021 yılına kadar olan dönemlere ilişkin gelir vergisi kapsamında vergi harcaması eğilimleri gösterilmektedir. Grafik 1 incelendiğinde, gelir vergisinde vergi harcaması oranlarının 2013 yılından itibaren artış ivmesi kazandığı sadece 2016 yılında bir düşüşün meydana geldiği görülmektedir.

3.2- Gelir Vergisindeki Vergi Kayıp ve Kaçak Oranının Hesaplanması

Gelir vergisindeki vergi kayıp ve kaçak oran-

ları; gelir vergisi incelemeleri sonucunda bulunan ikmalen ve re’sen matrah farklarının, toplam gelir vergisi matrahı miktarlarına bölünmesi suretiyle hesaplanabilmektedir (Uygun ve Gerçek, 2021: 301):

Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı = Bulunan Matrah Farkı / Toplam Gelir Vergisi Matrahı

Tablo 2: Türkiye’de Gelir Vergisinde 2012-2021 Yılları İtibariyle Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları

YIL	Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı ³ (VKKO)
2012	0,19
2013	0,15
2014	0,12
2015	0,08
2016	0,05
2017	0,03
2018	0,07
2019	0,03
2020	0,11
2021	0,05

Kaynak: Hesaplamalar ve tablo, dipnotlarda belirtilen verilerden yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

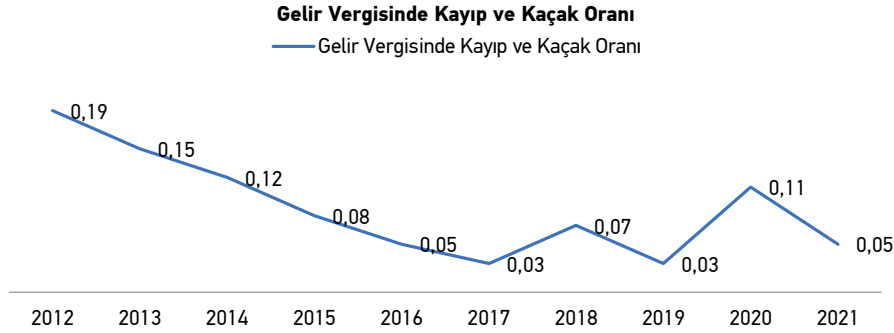
³ İncelemeler sonucu bulunan gelir vergisi matrah farklarına T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Vergi Denetim Raporlarının yer aldığı (<https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>) sayfasından ulaşılmıştır. İdare tarafından geçmişe dönük olarak 2012 yılına kadar olan vergi denetim raporları yayınlanmıştır. Matrah farkı hesaplamalarında, gelir vergisi, geçici gelir vergisi ve gelir vergisi stopajına ilişkin ikmalen ve re’sen matrah farkları toplamı esas alınmıştır. Gelir vergisi toplam matrah büyüklüklerine ise Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/Karsilastirma_GV.html) adresinden ulaşılmıştır. Çalışmanın son iki yılına ait gelir vergisi matrah tutarları henüz paylaşılmadığından, son iki yıla ait vergi kayıp ve kaçak oranının hesaplanmasında, 2019 yılına ait gelir vergisi matrah tutarı kullanılmıştır. Ayrıca vergi kayıp ve kaçak oranlarının tahmini hesaplamalarında, kayıt dışı ekonomiden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçak düzeyi dikkate alınmamıştır.

Tablo 2’de gelir vergisi kanunu kapsamında ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçak oranlarına yer verilmiştir. 2012 yılından 2021 yılına kadar olan dönemlere ilişkin hesaplanan oranlar değerlendirildiğinde, gelir vergisindeki vergi kayıp ve kaçak oranlarının genel olarak düzensiz bir eğilim gösterdiği ifade edilebilir. 2012 yılında gelir vergisinde meydana gelen vergi kayıp ve kaçak oranının 0,19 ile en yüksek oran olduğu ve sonra-

sında ise düşme eğiliminin meydana geldiği görülmektedir. Gelir vergisinde ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçak oranının, son yıllarda en yüksek seviyesinin ise 0,11 ile 2020 yılı olduğu tespit edilmektedir.

Grafik 2’de 2012-2021 yıllarını kapsayan döneme ilişkin gelir vergisinde ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçak oranlarının artış-azalış trendi gösterilmiştir.

Grafik 2: 2012-2021 Yılları İtibariyle Gelir Vergisinde Kayıp ve Kaçak Oranları



Kaynak: Grafik 2, ilgili verilerden yararlanılarak, yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 2 değerlendirildiğinde, 2012-2021 yılları kapsamında gelir vergisinde meydana gelen vergi kayıp ve kaçak oranlarının seyri net olarak görülebilmektedir. Buna göre gelir vergisinde meydana gelen vergi kayıp ve kaçak oranlarının düşme eğiliminde olduğu, en düşük seviyelerinin 0,03'lük oranlar ile 2017 ve 2019 yıllarında gözlemlendiği söylenebilir. 2020 yılında gelir vergisindeki vergi kayıp ve kaçak oranının ise 0,11'e yükseldiği belirtilebilir.

3.3- Toplam Vergi Oranı

Vergi açığının ölçümünde kullanılacak diğer bir oran ise vergilere göre toplam vergi oranıdır. Toplam vergi oranının tespitinde ise herhangi bir hesaplama yapılmayarak, Dünya Bankası'nın verilerinden yararlanılmıştır. Buna göre Türkiye'deki toplam vergi oranına ilişkin bilgiler aşağıdaki Tablo 3'te verilmiştir⁴.

⁴ Türkiye'deki toplam vergi oranına ilişkin veriler (<https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>) adresinden temin edilmiştir.

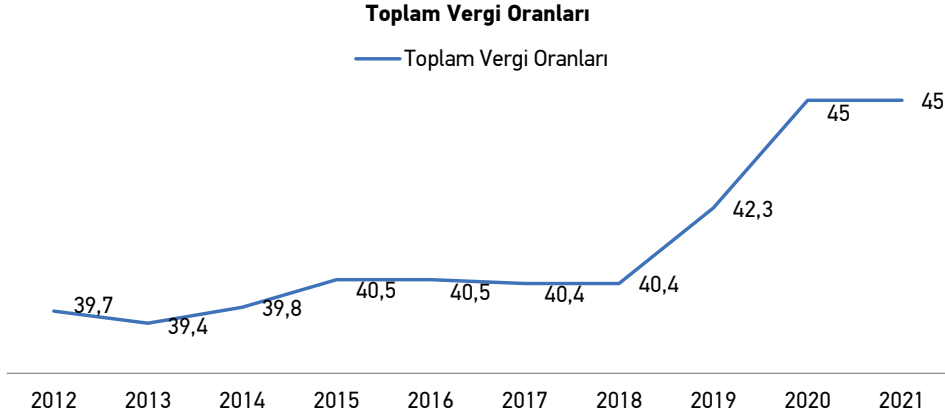
Tablo 3: Türkiye’de Gelir Vergisinde 2012-2021 Yılları İtibariyle Toplam Vergi Oranları

YIL	Toplam Vergi Oranı (TV0)
2012	39,7
2013	39,4
2014	39,8
2015	40,5
2016	40,5
2017	40,4
2018	40,4
2019	42,3
2020	45
2021	45

Kaynak: Tablo, dipnotta belirtilen verilerden yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3’te 2012-2021 yıllarından oluşan dönemlere ilişkin Türkiye’deki toplam vergi oranları gösterilmiştir. Gelir vergisindeki toplam vergi oranının artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Gelir vergisindeki yıllık ortama vergi yükü olarak ifade edilebilecek olan toplam vergi oranlarının özellikle 2018 yılından sonra daha fazla arttığı tespit edilmiştir. Bunda gelir vergisi tarifesinin dilimlerindeki ve oranlarındaki artışların etkisinin olduğu söylenebilir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda gelir vergisi tarifesinin yer aldığı 103. maddesinde yapılan değişiklikle, ilk kez 2020 yılın matrahlarına uygulanmak üzere, gelir vergisi tarifesine 5. oran olarak %40 oranı eklenmiştir. Grafik 3’te de 2012-2021 yılları kapsamında Türkiye’de toplam vergi oranlarının gelişimi gösterilmiştir.

Grafik 3: 2012-2021 Yılları İtibariyle Toplam Vergi Oranları



Kaynak: Grafik 3, ilgili verilerden yararlanılarak, yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 3 incelendiğinde, Türkiye’de gelir vergisindeki toplam vergi oranlarının 2012-2019 yılları arasında istikrarlı olduğu söylenebilir. 2012 yılından itibaren görülen toplam vergi oranlarındaki istikrarlı seyir, 2019 yılına gelindiğinde artış trendi yönünde bozulmaya başlamıştır. 2018 yılında % 40,4 olan gelir vergisindeki toplam vergi oranı, 2019 yılında % 42,3 olarak gerçekleşmiştir.

Mevcut veriler kapsamında toplam vergi oranı, 2020 ve 2021 yılları için %45 olarak bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle, gelir vergisindeki toplam vergi oranlarındaki artış devam etmiştir.

Gelir vergisindeki vergi açığı düzeyini hesaplayabilmek için gerekli olan tüm bileşenler (vergi kayıp ve kaçak oranları, vergi harcaması oranları ve toplam vergi oranları) 2012-2021 yılları için

hesaplanmıştır. Dolayısıyla çalışmada yararlanılan vergi açığı formülü kapsamında, Türkiye'de

2012-2021 yıllarına ilişkin gelir vergisi açıkları Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Türkiye'de Gelir Vergisinde 2012-2021 Yılları İtibariyle Vergi Kayıp ve Kaçak, Vergi Harcamaları, Toplam Vergi ve Vergi Açığı Oranları

YIL	VKKO	VHO	TVO	Vergi Açığı Oranı (VAO)
2012	0,19	1,73	39,7	13,04
2013	0,15	1,67	39,4	9,86
2014	0,12	1,7	39,8	8,11
2015	0,08	1,7	40,5	5,5
2016	0,05	1,2	40,5	2,43
2017	0,03	1,82	40,4	2,2
2018	0,07	2,3	40,4	6,5
2019	0,03	2,45	42,3	3,1
2020	0,11	2,76	45	13,66
2021	0,05	3,28	45	7,38

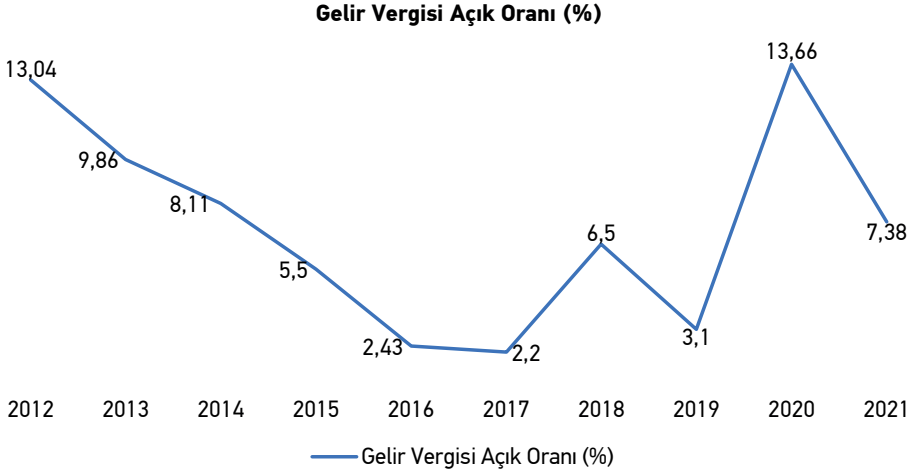
Kaynak: Tablo önceki tablolardaki verilerden yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Gelir vergisi açığını bulabilmek için yıllar itibariyle bulunan VKKO, VHO ve TVO'nun birbirleriyle çarpılması gerekmektedir. Tablo 4'te verilen 2012-2021 yıllarına ilişkin gelir vergisindeki açık oranları da bu şekilde bulunmuştur. Buna göre Türkiye'de gelir vergisi açığının en yüksek hesaplandığı yıl 2020 olmuştur. Bu yılda gelir vergisi açığı %13,66 olarak gerçekleşmiştir. Türki-

ye'de gelir vergisi açığının en düşük çıktığı yıl ise %2,2'lik oranı ile 2017 olmuştur. 2021 yılında ise gelir vergisindeki açığın %7,38'e düştüğü tespit edilmiştir.

Grafik 4'te 2012-2021 yılları için hesaplanan gelir vergisindeki açık oranlarının gelişimi gösterilmiştir.

Grafik 4: Türkiye’de 2012-2021 Yılları İtibariyle Gelir Vergisi Açık Oranları



Kaynak: Grafik 4, ilgili verilerden yararlanılarak, yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Türkiye’de 2012-2021 yıllarını kapsayan süreçte gelir vergisinde meydana gelen açık oranlarının eğilimini gösteren Grafik 4 incelendiğinde, 2012 yılından 2018 yılına kadar gelir vergisindeki açık oranlarının düşme eğiliminde olduğu, 2018 yılında ise gelir vergisi açığının % 6,5 seviyesi ile yaklaşık 3 kat arttığı gözlemlenmiştir. 2019 yılında tekrar düşüşe geçen gelir vergisi açık oranı 2020 yılında çalışmaya konu olan 10 yıllık dönemin en yüksek seviyesine ulaşarak %13,66 olarak gerçekleşmiştir.

4- GELİR VERGİSİ AÇIĞININ SONUÇLARI

Vergi açıklarının ilk etkisi devlet hazinesi üzerindedir. Zira devletler açısından, vergilendirmenin en önemli ve en eski amacı; mali amacdır. Vergilendirmenin mali amacı; “*vergi tahsilatı ile devlet hazinesine gelir sağlama işlevini ifade etmektedir*” (Ejder ve Çaşkurlu, 2022: 125). Dolayısıyla gelir vergisinde meydana gelen vergi açığı, devlet hazinesine intikal etmesi gereken vergi miktarının azalması sonucunu doğurmaktadır. Devletler açısından en önemli gelir kaynağı olarak kabul edilen vergi gelirlerinde yaşanan açıklar, kamu finansman açığını tetiklemekte ve bu nedenle söz ko-

nusu vergi açığı düzeyi kadar alternatif gelir temin etme çabası oluşabilmektedir. Devletin gelir vergisindeki açık miktarını, diğer vergilerden ve/veya öz gelir kaynaklarından sağlayamaması halinde, borçlanma gibi devlet hazinesi ve gelecek nesiller üzerinde maliyeti bulunan (Çataloluk, 2009: 244) bir kaynağa yönelmesi ihtimal dâhilindedir.

Gelir vergisinde vergi açıklarının bir diğer etkisi sosyal adalet olgusu üzerindedir. Sosyal adalet (social justice); “*bir toplumdaki tüm bireyleri kapsayıcı bir şekilde, devlet tarafından asgari bir yaşam düzeyinin garanti edildiği düzen*” (Çoban Kaynak, 2017: 257) olarak tanımlanabilir. Sosyal devlet düzeninin oluşturulabilmesi için en önemli unsurlardan biri “*vergi adaleti*”dir. Gelir vergisinde vergi açığının yaşanması, vergi açığına sebep olan belirli bir toplum kesiminin üstlenmediği vergi yükünün, toplumun diğer kesimlerine transferine yol açabilmektedir. Devletin gelir vergisindeki açık düzeyini kapatabilmek için diğer vergilerin oran ve miktarlarını arttırması ve/veya yeni vergiler salması söz konusu olduğunda, toplumdaki vergi adaletinin bozulması ve dolayısıyla etkin sosyal adalet düzenine geçilememesi sonucunu doğurabilmektedir.

Gelir vergisinde vergi açıkları, aynı zamanda gönüllü vergiye uyumu üzerinde de etkili olabilmektedir. Devletler açısından hazineye vergi geliri sağlamak kadar sağlanan gelirin düzenli olması da son derece önemlidir. Vergilendirmede gönüllü vergi uyumu; *“gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri”* (Uyanık, 2019: 362) olarak tanımlanabilmektedir. Gelir vergisinde meydana gelen vergi açıkları, fiilleri sebebiyle vergi açığına sebebiyet veren toplumdaki belirli bir kesimin vergiye uyumlu olmadıkları anlamına gelmektedir. Bu kişiler vergiye gönüllü uyumlu olmadıkları gibi katlanmadıkları vergi yükünün toplumun kalan kesimine dağıtılması sonucunda, diğer bireylerin vergi yüklerinin artmasına ve artan vergi yükleri sebebiyle bu bireylerin vergiye gönüllü uyumlarının bozulmasına yol açabilmektedir.

Gelir vergisinde vergi açıklarının bir kısmının vergi harcamaları (muafiyet, istisnalar ve indirimler) yoluyla gerçekleşmektedir. Vergi harcaması; *“Devletin ulaşmak istediği sosyo-ekonomik amaçlar doğrultusunda tahsilinden vazgeçtiği vergiler”* (Saraç, 2010: 262) şeklinde tanımlanmaktadır. Gelir vergisindeki vergi harcaması unsurlarının toplumun sosyo-ekonomik gelişimi besleyici ve teşvik edici şekilde kullanılması, vergi açığının olumlu yanı olarak kabul edilebilir. Bu durumda da vergi harcaması politikalarının yöneldiği toplum kesimlerinin kimler olduğu ve bu harcamaların büyüklüğünün ne olduğu gibi sorulara verilen cevaplar önem taşır. Dolayısıyla gelir vergisi uygulamalarında önemli bir alana denk gelen vergi harcamalarının, selektif biçimde uygulanması halinde ekonomik büyüme ve kalkınma gibi makroekonomik dengeler üzerinde olumlu katkıları görülebilmektedir. Diğer taraftan bu uygulamalara hükümetler tarafından siyasi saiklerle (oy maksimizasyonu) başvurulması

halinde devlet hazinesine ve topluma bir maliyet yüklemekten başka etkisinin olmayacağı açıktır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi adaletinin tesisi açısından önemli bir vergi türü olan gelir vergisinde, Türkiye’de belli bir düzeyde açık olduğu sonucuna varılmıştır. Referans olarak alınan hesaplama yöntemleri ve veriler kapsamında yapılan hesaplamalar neticesinde özellikle 2020 yılındaki gelir vergi açık düzeyinin %13,66 olarak gerçekleştiği görülmüştür. Bu dönemin Covid-19 pandemisinin patlak verdiği ve Türkiye’de de vakaların tespit edildiği dönem olması dikkat çekicidir. Covid-19 pandemisi nedeniyle Türkiye’de ortaya çıkan ekonomik problemler ve neticesinde özel sektörde yaşanan daralma, mükelleflerin faaliyetlerini ve gelir düzeylerini etkilediğinden vergi açığı üzerinde etkili olmuştur.

Gelir vergisindeki açıkların finansmanı için Devlet başta diğer vergiler olmak üzere alternatif finansman kaynağı arayışına girişmekte ve bu husus da birtakım sosyo-ekonomik maliyetler doğurabilmektedir. Gelir vergisindeki açık, gelir vergisi mükellefi olan belli kişilerin ya vergi yüküne katlanmadıkları ya da olması gerektiği kadar vergi yüküne katlanmadıkları anlamına gelmektedir. Dolayısıyla toplumsal vergi yükünün adil dağılımı olumsuz etkilenmekte ve aynı zamanda hem ekonomik rekabette hem de vergi rekabetinde vergi açığına sebebiyet veren kişilerin lehlerine bir avantaj oluşturabilmektedir.

Gelir vergisindeki açık düzeyinin tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmayabilir. Zira vergi mevzuatının karmaşıklığından veya mükellef algılarından kaynaklanabilen birtakım algılama sorunları devamlı surette yaşanabilmektedir. Diğer taraftan, vergi mükelleflerinin vergi ahlaki ve vergi bilinci düzeylerindeki noksanlıklar da gelir vergisi açığı üzerinde etkili olabilmektedir. Bu durumda gelir vergisi mükelleflerinin vergi ahlaki ve vergi bilincini artırıcı eğitim odaklı çalışmalar

yapılabilir. Aynı zamanda gelir vergisi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumlarını olumlu yönde etkileyecek teşvik uygulamaları genişletilebilir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde düzenlenen ve tarhi ve tahakkuk gerçekleştirilen vergi miktarı üzerinden sağlanan %5'lik indirim biraz daha arttırılarak %10'a çıkartılması uygun olabilir.

KAYNAKÇA

- CASTRO, G. A. ve CAMARILLO, D. B. R. (2014). "Determinants of Tax Revenue in OECD Countries over the Period 2001-2011". Contaduria Administracion. Sayı 3.
- ÇATALOLUK, C. (2009). "Kamu Borçlanması, Gerçekleşme Biçimi ve Makro Ekonomik Etkileri (Teorik Bir Yaklaşım, Türkiye Örneği)". Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 21.
- ÇOBAN KAYNAK, R. (2017). "Sosyal Adalet, Eşitlik ve Sosyal Hizmet". Gümüşhane Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi. Sayı 4.
- EJDER H. L. ve ÇAŞKURLU, E. (2022). "Vergilemede Fonksiyon (Amaç) Analizi: Türkiye için 1975-2017 Dönem Değerlendirmesi". Ankara Hacı Bayram Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 1.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. "İller Bazında Beyan Edilen Gelir Vergisi Matrahı ve Tahakkuk Tutarlar 2012-2019". (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/Karsilastirma_GV.html). Erişim tarihi: 06 Nisan 2023.
- GILES, D.E. (1997). "Testing for Asymmetry in the Measured and Underground Business Cycles in New Zealand". The Economic Record. Sayı 222.
- IRS (2012). "Internal Revenue Service, Tax Gap for Tax Year 2006". (https://www.irs.gov/pub/newsroom/overview_tax_gap_2006.pdf). Erişim tarihi: 26.05.2023.
- İPEK, S. (2004). *Türkiye'de Gelir Vergisinin Mali, Ekonomik ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış doktora tezi). İstanbul.
- KEYİFLİ, N. (2019). "2010-2015 Dönemi İtibariyle OECD Ülkelerinde Vergi Açığının Ölçülmesi". Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 15, Sayı 4.
- KIRMANOĞLU, H. (2017). *Kamu Ekonomisi Analizi*. Beta Yayınları, İstanbul.
- OECD (2008). "Monitoring Taxpayers Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience". Centre for Tax Policy and Administration.
- ÖNAL, D.K. ve ÇAVUŞOĞLU, T. (2022). Türkiye'de Vergi Açığı, Vergi Canlılığı ve Ekonomik Konjonktür (Maliye Yazıları: Teori, İktisat ve Politika içinde ss. 1-24) (Ed. A. Yusufoglu ve M.Çakır). Gazi Kitabevi. Ankara.
- ÖZTÜRK, N. (2016). *Maliye Politikası*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- SARAÇ, Ö. (2010). "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri". Maliye Dergisi. Sayı 159. 2010.
- SAVAŞAN, F. ve ODABAŞ, H. (2005). "Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 5, Sayı 10.
- TAŞ, S. (2022). *Vergi Uyumu ve Vergi Açığı İlişkisi: Türkiye ve Diğer OECD Üyesi Ülkelere Yönelik Bir Analiz*. Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış doktora tezi). Çanakkale.
- THOMAS, W., CONVERY, E., A. & RISLER, M.H. (1993). "Federal Tax Compliance Research: Gross and Net Employment Tax Gap Estimates for 1984-1997". <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/p1415e93.pdf>. Erişim tarihi: 25.05.2023.

- UYANIK, A. (2019). “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”. Maliye Dergisi. Sayı 177.
- UYGUN, E. ve GERÇEK, A. (2021). Türkiye’de Vergi Açığının Ölçümü, içinde Maliye Araştırmaları-4, Ed. B.Bozdoğanolu, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. “Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları 2012-2021”. (<https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>). Erişim tarihi: 07 Nisan 2023.
- World Bank. “Total Tax and Contribution Rate (% of Profit) 2012-2019”. (<https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>). Erişim tarihi: 08 Nisan 2023.
- YÜKSEL, Ç., ERALP, A. ve ŞAHİN, S. (2020). “Vergi Açığı Üzerinde Sosyo-Ekonomik ve Finansal Gelişmişliğin Etkisi: Bölgesel Bir Analiz”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl 16, Sayı1.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 01 Haziran 2023.