

VERGİNİN MALİ AMACI AÇISINDAN TÜRKİYE'DE 1990-2018 YILLARI ARASI DÖNEMDE VERGİ GAYRETİNİN İNCELENMESİ

EXAMINATION OF TAX EFFORT IN TURKEY BETWEEN
1990-2018 IN TERMS OF FISCAL PURPOSE OF TAX



Mert YILDIRIM*

ÖZ

Vergi, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Devletin vergilemedeki en temel amacı, mali amaç olarak adlandırılan, kamu harcamalarını karşılamak için yeterli geliri sağlamaktır. Vergi kapasitesi ve vergi gayreti kavramları ise bir ülkedeki vergilenebilir ekonomik potansiyeli ve devletin bunun ne kadarını vergi hasılatı olarak elde edebildiğini göstermektedir. Etkin bir vergi sisteminde, vergi potansiyelinin tamamı kullanılarak, devlete kamu harcamaları için yeterli vergi geliri tahsil edilmeye çalışılır. Bu nedenle vergi kapasitesinin belirlenmesi ve bunun ne kadarının vergi hasılatı olarak elde edildiğinin ölçülmesi, verginin mali amacı açısından oldukça önemlidir. Bu çalışmada, Türkiye’de vergi gayretinin verginin mali amacı açısından uygunluğunun değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda, vergi gayretinin referans değer olarak

ABSTRACT

Tax is the most important source of income of the state. The main aim of the state in taxation which is called the fiscal function is to provide sufficient income to meet the public expenditures. The concepts of tax capacity and tax effort show that determining the taxable economic potential of the state and how much of this has been obtained as tax revenue. In an effective tax system, the government tries to collect sufficient tax revenue for public expenditures by using the full tax potential. Therefore, the determination of tax capacity and how much of it is obtained as a tax revenues is very important for the fiscal function of the tax. This study aim that, tax capacity in terms of compliance of fiscal function of tax is evaluated in Turkey. As a result of the study, it was determined that the tax effort was at 1 level as the reference value but when the

* Doktora Öğrencisi, Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, mertylidrm982@gmail.com, ORC-ID: 0000-0001-7905-3428. Yıldırım, M. (Mart 2020). Verginin Mali Açısından Türkiye’de 1990-2018 Yılları Arası Dönemde Vergi Gayretinin İncelenmesi, *Vergi Raporu*, 246, (196-214).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 15.12.2020 / *M.K.T.:* 13.02.2020

belirlenen 1 seviyesinde olduğu ancak kayıt dışı ekonomi dikkate alındığında bu oranın 0,77' ye kadar gerilediği belirlenmiştir. Böylelikle kayıt dışı ekonomi de dikkate alınarak incelendiğinde vergilemenin mali amacı açısından yeterli vergi gayreti düzeyine ulaşamadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kapasitesi, Vergi Gayreti, Verginin Mali Amacı

Jel Sınıflandırması Kodları: E62, H20, H21

GİRİŞ

Toplumların iktisadi, sosyal ve ekonomik bakımdan gelişmesiyle birlikte devletlerin faaliyetleri ve yükledikleri fonksiyonlar da zaman içerisinde artış göstermektedir. Yüklenilen fonksiyonların yerine getirebilmesi için ise devletler, gelire ihtiyacı duymaktadırlar.

Devletin sorumluluklarını yerine getirmesi amacıyla, egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği tüm ekonomik değerler kamu geliri olarak tanımlanmaktadır. Kamu gelirleri içerisinde ise en önemlisi ve en büyük paya sahip olanı vergilerdir. Aynı zamanda vergiler, ülkelerin belirli mali, sosyal ve siyasal hedefleri gerçekleştirmesinde kullandıkları önemli maliye politikası araçlarından birisidir.

Mali bir araç konumundaki vergilerle sağlamak istenilen öncelikli amaç, verginin mali amacı olarak tanımlanan, kamu harcamalarını finanse etmek için Hazine'ye yeterli ve sağlam vergi geliri sağlamaktır. Vergilemede etkinliğin sağlanması da devletin öncelikli bir diğer mali hedefidir. Bunun için, vergilenebilir kapasitenin sınırları optimum düzeyde belirlenmiş ve vergi kaynakları en kapsamlı şekilde saptanmış olmalıdır. Bu şekilde ideal bir vergi sistemi oluşturulduğunda ise, vergi kapasitesinden yüksek seviyede yararlanılarak vergi gayreti düzeyi de eşgüdümlü olarak yükselcek ve vergide etkinlik sağlanmış olacaktır.

Çalışmamızın amacı, Türkiye'de tahmini olarak belirlenen vergi kapasitesi üzerinden hesap-

shadow economy was taken into consideration, this ratio decreased to 0.8. Thus, considering the shadow economy, sufficient tax effort level cannot be provided in terms of the financial function of taxation.

Keywords: Tax, Tax Capacity, Tax Effort, Fiscal Function of Tax

Jel Classification Codes: E62, H20, H21

lanan vergi gayreti düzeyinin, vergilemenin mali amacı açısından uygunluğunun değerlendirilmesidir. Çalışmanın ilk bölümünde vergi kavramı tanımlanmış ve nitelikleri belirtilmiştir. İkinci bölümde verginin amaçları açıklanmış ve çalışmanın kapsamı dikkate alınarak verginin mali amacı ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise vergi kapasitesi vergi gayreti kavramları hakkında gerekli bilgiler verilmiştir. Dördüncü bölümde ise vergi kapasitesi ve vergi gayretini belirleyen başlıca faktörler ve bunların Türkiye'deki durumları ele alınmıştır. Son bölümde ise Türkiye'de tahmini hesaplamalara göre belirlenen vergi gayreti, diğer birtakım veriler ile beraber neden-sonuç ilişkisine bağlı olarak vergilemenin mali amacı açısından değerlendirilmiştir.

1- VERGİNİN TANIMI ve NİTELİKLERİ

Devlet tarafından sağlanan kamusal mal ve hizmetlerin üretiminin, diğer mal ve hizmetlerde olduğu gibi, finanse edilme zorunluluğu vardır. Bunun da çeşitli yolları bulunmaktadır. Bunlardan birisi emisyonudur (para basma). Kamu harcamalarının finansmanında bu yöntemin kullanılması ekonomideki para arzını arttırarak fiyatlar genel düzeyinin (enflasyon) yükselmesine sebep olmaktadır. Kamusal mal ve hizmet üretiminin finansmanında kullanılan bir diğer yöntem ise borçlanmadır. Ancak borçların vadesi geldiğinde faizi ile birlikte ödenmesi, borçlanılacak kaynakların ve miktarların sınırlılığı nedeniyle bu yöntem

de devamlı bir gelir kaynağı olarak kullanıma elverişsizdir¹ (Çelikkaya, 2013: 3).

Diğer gelir enstrümanlarının elverişsizliği dikkate alınacak olduğunda, başlıca kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılan ve devletlerin mali sistemini oluşturan en temel kamu geliri kaynağı vergilerdir. Piyasa ekonomisinin egemen olduğu kapitalist sistemlerde vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirleri içerisindeki payları %70'in üzerinde ve hatta gelişmiş Batı ülkelerinde bu oran %90'a varan düzeylerde gerçekleşmektedir.^{2, 3} Türkiye'de de bu oran (2018 yılında) Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) verilerine göre %87 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi, maliye literatüründe üzerinde tam anlamıyla görüş birliğine varılamamış, tanımı günün koşullarına ve maliye yazarlarının devlet algılarına göre değişen bir kavramdır. Bu nedenle vergi kavramının daha sağlıklı anlaşılması için farklı tanımlamaları incelemek gerekmektedir.

Vergi: *"Devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin, geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklilerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden kanunda belirtilen esaslara uymak şartıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri ödememek üzere aldıkları nakdi tutarlardır."*⁴

Vergi: *"Devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yükledikleri fiskal ve ektrafiskal görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel ki-*

*şilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir."*⁵

Türk vergi mevzuatında ve Vergi Usul Kanunu'nda kanuni açıdan bir vergi tanımlaması yapılmamıştır. Ancak Anayasanın 73. maddesinde "Vergi Ödevi" başlığı altında verginin esasları şu şekilde belirtilmiştir:

*"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."*⁶

Anayasa belirtilen tanımda verginin; kamu harcamalarını finanse etmek için toplanması, mükelleflerden ödeme gücüne göre alınmaları, birtakım ekonomik ve sosyal amaçların yüklenmesi kanunla konulmaları şeklindeki özelliklerine vurgu yapılmıştır. Bunların yanı sıra vergilerin; zorunlu ve karşılıksız bir ödeme olmaları, kesin ve sürekli bir finansman kaynağı sağlamaları, yıllık olarak tahsil edilmeleri gibi nitelikleri bulunmaktadır.⁷

2- VERGİNİN AMAÇLARI

Vergi, toplum açısından çok çeşitli etkilere sahip ve oldukça önemli bir olgudur. Buna bağlı

¹ ÇELİKKAYA, A. *Verginin Tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi*. Editör İ. SAĞBAŞ. *Vergi Teorisi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları. 2013. s. 3

² Salih TURHAN. *Vergi Teorisi ve Politikası*. Filiz Kitabevi. İstanbul. 1998. s. 20

³ OECD tarafından yayımlanan "Govrment at Glance 2017" adlı çalışmada, OECD ülkelerinin toplam kamu gelirlerinin ortalama %72,5'unun vergilerden oluştuğu belirtilmiştir. Bu veri ise (Turhan 1998: 20)'ın değerlendirmesinin geçerliliğini koruduğuna dair bir referans olarak kabul edilebilir.

⁴ Halil NADAROĞLU. *Kamu Maliyesi Teorisi*. Kaan Dağıtımçılık ve Yayıncılık. İstanbul. 1983. s. 260.

⁵ Abdurrahman AKDOĞAN. *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara. 1999. s. 117.

⁶ 1982 T.C. Anayasası (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>). Erişim tarihi: 4 Nisan 2019.

⁷ Hüseyin ŞEN., İsa SAĞBAŞ, *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara. Kalkan Ofset. 2015. s. 4-6

olarak vergi belirli amaçlar için kullanılabilir. Verginin belirli amaçlar doğrultusunda kullanılması ise, ona bazı fonksiyonların yüklenilebileceğini ifade etmektedir.⁸

Verginin klasik amacı, kamu harcamalarının finansmanı için yeterli vergi gelirinin sağlanmasıdır. Devlet vergilerden, gelir sağlama fonksiyonu olarak da bilinen, mali amaca ulaşılmasının yanı sıra birtakım ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek için de yararlanmaktadır. Bunlardan başlıcaları ise; devletin yapmış olduğu kamu harcamalarının maliyetinin gelir grupları arasında dağılımının adil olarak yapılması, vergilemede yatay ve dikey eşitliğin sağlanması, vergi politikası kullanılarak ekonomik büyüme ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi için gerekli etkinin yaratılmasıdır.⁹

Verginin amaçları, başta mali amaç olmak üzere, ekonomik amaç ve sosyal amaç olarak sınıflandırılmaktadır. Bu çalışmada ise, konumuzun kapsamı gereği yalnızca verginin mali amacına değinilecektir.

2.1- Verginin Mali Amacı

Devletin sosyal ve ekonomik amaçlar ile gerçekleştirdiği kamusal mal ve hizmet üretimi, kamu harcamaları ile gerçekleştirilir. Nüfus artışı ve teknolojik gelişmeler kamu harcamalarını giderek arttırmaktadır. Bununla beraber çevre kirliliği, ulaşım sorunu, iletişim sorunu gibi sorunlar büyük yatırımları gerekli hale getirmiştir. Artan kamu harcamaları ise büyük ölçüde vergiler ile finanse edilmektedir. Bu çerçeveden bakıldığında verginin mali amaçları ortaya çıkmaktadır.¹⁰

Devlet sürekli artan kamu harcamalarını karşılamak için, vergisel açıdan ya yeni vergileri yürürlüğe koymakta ya da mevcut vergileri daha fazla gelir sağlayacak şekilde yeniden düzenlemektedir. Bu anlamda verginin kamu harcamalarını finanse etmekte kullanılan bir araç oluşu, verginin mali amacının ilk ve en önemli amacı olduğunu ortaya koymaktadır.¹¹

Vergilemenin mali amacı, devletin kamu harcamalarının finansmanı amacıyla, herkesten ödeme gücüne göre, piyasaların işleyişini bozmayacak, vergi tarh ve tahsil maliyetlerini en aza indireyecek ve milli gelirdeki değişime uyum sağlayabilecek esneklikte olacak şekilde vergi geliri sağlamasıdır.

Verginin mali amacına uygun bir vergi sisteminde; vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması, vergi tarh ve tahsil masraflarının en aza indirilmesi ve vergilerin piyasa etkinliğini bozmayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.¹² Vergilemenin mali amacına uygun bir vergi sistemi aynı zamanda, vergileme kapasitesini etkin ve verimli kullanan, milli gelirdeki artışa ve ekonomideki diğer gelişmelere uyum sağlayabilecek esneklikte olan, vergi yasalılarının tutarlı, açık ve çağdaş nitelikte olduğu bir yapıda olmalıdır.

3- VERGİ KAPASİTESİ ve VERGİ GAYRETİ

Devletin, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması, gelir dağılımında adaletin tesis edilmesi gibi iktisadi hedeflere ulaşmada kullandığı başlıca mali araçlardan birisi vergi politikasıdır.

⁸ Aytaç EKER. *Kamu Maliyesi*. Anadolu Matbaacılık. 1997. İzmir. s. 129.

⁹ Abdurrahman AKDOĞAN. *a.g.e.* s. 118-119.

¹⁰ Haydar Lütfü EJDER. "Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı İçinde". Maliye Yazıları. Editör. Eren ÇAŞKURLU ve diğerleri. Gazi Kitabevi. Ankara. 2014. s. 137; Sadık Kırbaz. "Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi". T.C. Sayıştay Dergisi. Sayı 3. 1991 s. 3

¹¹ Metin TAŞ. "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılmasına Yönelik Önlemler". 10. Türkiye Maliye Sempozyumu. 1994. s. 456.

¹² Hüseyin ŞEN ve İsa SAĞBAŞ. *Vergi Teorisi ve Politikası*. Kalkan Ofset. Ankara. 2015. s.18.

Vergi politikasının etkili bir şekilde kullanılabilmesi için de ekonomideki vergi kapasitesinin ve vergi gayreti düzeyinin bilinmesi gerekmektedir. Bu sebeple söz konusu kavramlar, çalışmanın da kapsamı gereği, daha ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

3.1- Vergi Kapasitesi

Toplunun, kamu harcamalarının karşılanması açısından vergiye dayanma gücünün sınırlarını belirten vergi kapasitesi, mükelleflerin kendilerinin ve ailelerinin yaşamlarını asgari seviyede sürdürmeye yetecek ödeme gücünün üzerindeki kısmını ve ülke düzeyinde tüm mükelleflerin vergi ödeme gücünün toplamını yansıtmaktadır.¹³ Bir başka deyişle vergi kapasitesi, bir ülkenin ekonomik, sosyal, kurumsal ve demografik özellikleri göz önüne alındığında elde edilebilecek azami vergi gelirini ifade etmektedir.¹⁴

Vergi kapasitesinin sınırlarının belirlenmesi, uzun yıllar tartışılan bir konu olmuştur. İlk olarak Fیزیokratlar, verginin mali sınırının, mükellefin gelirinin %20'sini aşmamasını öngörmüşlerdir.¹⁵ Colin Clark ise 1945 yılında yayımladığı "Public Finance and Changes in the Value of Money" adlı çalışmasında vergi kapasitesinin milli gelirin %25' ini aşmaması gerektiğini ifade etmiştir.¹⁶

Vergi kapasitesi, iktisadi, siyasi ve toplumsal koşullara bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle vergi kapasitesi; kişi başına gelir düzeyi, gelir dağılımı, ekonominin dışı açıklığı

ve sektörel yapısı, kayıt dışı ekonominin boyutu, toplumdaki vergi ahlakı ve vergi bilinci gibi faktörler hesaba katılarak tahmin edilmeye çalışılır. Söz konusu faktörler ülkeden ülkeye değişmekle beraber genelde gelişmiş ülkelerde vergi kapasitesi geniş iken, geliştirmekte olan ülkelerde vergi kapasitesi dardır.¹⁷

3.2- Vergi Gayreti

Bir ülkenin vergilendirilebilir kapasitesini kullanma düzeyi olarak ifade edilen vergi gayreti, potansiyel vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişkiyi temsil etmektedir.¹⁸ Vergi gayreti, mali yönetimin etkinliği açısından önemlidir. Vergi idaresi ile mali yargının etkinliği, mükelleflerin vergiye karşı oluşan tepkileri ve eğitim düzeyleri vergi gayretini etkilemektedir.¹⁹

Vergi gayreti düzeyi, mükelleflerin vergi sistemine olan bağlılıklarını, kamu hizmetlerinin mükellefler tarafından kabul görüp görmediğini ve hükümetin idari kabiliyetlerini yansıtmaktadır. Bir ülkede uygulanan vergi kanunlarının, ekonominin dinamikleri ile uyumlu olmaması ve vergi idaresinin yeterli etkinliği sağlayamaması vergi gayretini düşürmektedir. Vergi gayretinin düşük olması, gelir dağılımında adaleti bozarak kamu harcamalarının finansmanının toplumun belirli kesimleri üzerine yoğunlaşmasına sebep olmaktadır.²⁰

Devlet açısından vergilemede etkinliğin bir ölçüsü olan vergi gayreti, aynı zamanda mükelleflerinin vergi ödevlerini ne ölçüde yerine ge-

¹³ Abdurrahman AKDOĞAN. *a.g.e.* s. 117.

¹⁴ Ricardo FENOCHİETTO ve Carola PESSİNO. "Determining Countries Tax Effort". *Revista de Economía Pública*. Sayı 195. 2010. s. 66.

¹⁵ İhsan Cemil DEMİR. *Türkiye'de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*. Dora Yayıncılık. Afyon 2013. s. 34.

¹⁶ Colin Clark. "Public Finance and Changes in the Value of Money". *The Economic Journal*. Sayı 220. 1945. s. 376.

¹⁷ Fevzi DEVRİM. *Kamu Maliyesi*. İlkem Ofset. İzmir. 2002. s. 260; Fatih SARAÇOĞLU. "Vergi Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye'de Vergi Kapasitesi". İçinde. *Maliye Yazıları*. Editör: Eren ÇAŞKURLU ve diğerleri. Gazi Kitabevi. Ankara. 2014. s. 95.

¹⁸ Roy BAHL. "A Regression Approach to Tax Effort and Tax Ratio". *Staff Papers - International Monetary Fund*. Sayı 3. 1971. s. 582

¹⁹ Abdurrahman AKDOĞAN. *a.g.e.* s. 117

²⁰ Ozan BİNGÖL. *Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Ekin Yayınevi. Bursa. 2018. s. 54; Sabri TEKİR. *Vergi Teorisi*. Akliselim Ofset Matbaacılık. İzmir. 1990. s. 108

tirdiklerinin de bir göstergesidir. Vergi mükelleflerinin, mevcut ekonomik potansiyelden ne kadarını devlete aktardığını ve ne kadarını yasal ya da yasal olmayan yollarla aktarmayarak yükümlülüklerini azalttığını göstermesi bakımından önem taşımaktadır. Yani vergi gayreti, ekonomideki vergi erozyonunu (vergi matrahında çeşitli sebeplere bağlı olarak oluşan aşınma) ve kayıt dışılığın boyutlarını göstermektedir.²¹

Bir ekonomideki fiili vergi yükü ile vergi kapasitesine bağlı olarak hesaplanan potansiyel vergi yükünün oranlanmasıyla bulunan vergi gayretinin değer olarak 1'in üzerinde olması, mevcut vergi potansiyelinin üzerinde bir vergi hasılatı elde edildiğini ve ekonomide vergilerin neden olduğu aşırı bir yük olduğunu belirtir. Ekonomide aşırı vergi yükünün olması, devletin vergileme gücünü orantısız kullandığı, böylece mükelleflerin ödeme gücünün azalmasına ve vergiye karşı direnç geliştirmelerine sebep olduğu şeklinde yorumlanmaktadır. Eğer vergi gayreti 1'den düşükse, vergi kapasitesinin tam olarak kullanılmadığı ve ekonomide halen vergilendirilebilecek alan olduğu anlaşılmaktadır²² (Selen, 2011: 315).

4- VERGİ KAPASİTESİ ile VERGİ GAYRETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Ekonomilerinde tasarruf oranlarının düşük olduğu ve buna bağlı olarak özel sektörün gereken düzeyde sermaye yeterliliğine sahip bulunmadığı gelişmekte olan ekonomilerde, ekonomik

büyüme ve kalkınmanın sağlanması için gerekli yatırımları çoğunlukla kamu kesimi üstlenmektedir. Kamu kesiminin de bu yatırımları sağlamada en sağlam gelir kaynağının vergiler olması, kamu yatırımlarının vergilerle finanse edilip edilemeyeceğinin tespit edilmesinde vergi gayretini etkileyen faktörlerin belirlenmesini önemli hale getirmektedir.²³

Vergi kapasitesi ve vergi gayreti, iktisadi, sosyal ve siyasal koşullara göre şekillenen, birçok faktöre bağlı olarak değişkenlik gösteren, kesin değerlerle belirtilmesi mümkün olmayan kavramlardır. Vergi kapasitesi ve vergi gayreti ile ilgili olarak yapılan birçok çalışmada çeşitli faktörler dikkate alınarak hesaplanmalar yapılmış ve tahmini değerler elde edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde vergi kapasitesi ve vergi gayretini etkileyen başlıca; kişi başına milli gelir düzeyi, nüfus artış hızı, ekonomide tarımın payı, ekonominin dışı açıklığı ve hükümet etkililiği faktörleri²⁴ ve bunların Türkiye özelinde durumları ele alınacaktır.

4.1- Nüfus Artış Hızı

Ülkelerin demografik yapıları ve nüfus artış hızları, vergi gayretini etkileyen önemli faktörlerden birisidir. Ülkelerin nüfus artış hızlarının yükselmesi, vergi idarelerinin yeni vergi mükelleflerini tespit edebilme kabiliyetini zayıflatır.²⁵ Bu nedenle nüfus artış hızı ile vergi gayreti arasında negatif yönde bir ilişki bulunmaktadır.

²¹ İhsan Cemil DEMİR. a.g.e. s. 47.

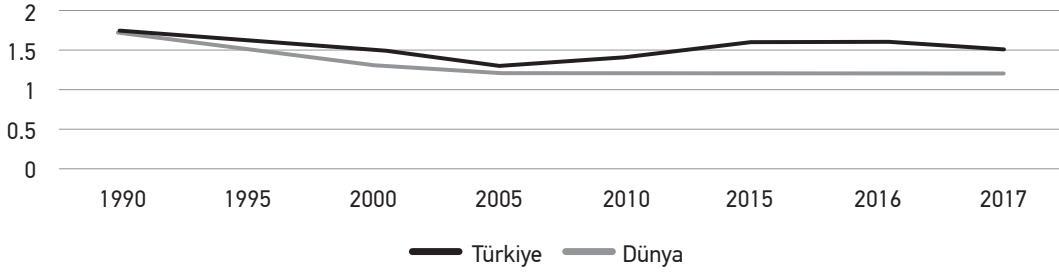
²² Ufuk SELEN. "Türkiye'de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yüğü Üzerine Bir Değerlendirme". İçinde. *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*. Editör. N. EDİZDOĞAN, Ö. ÇETİNKAYA. Ekin Yayınevi. Bursa. 2011. s. 315

²³ Naci Tolga SARUÇ ve diğerleri. "Türkiye'de Vergi Gayreti" T.C. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi. Sayı 22. 2018. s.422.

²⁴ Belirtilen faktörler (BİRD, vd., 2004, s.39-40)' ün çalışmalarında ele aldıkları, vergi gayretine yönelik diğer 10 farklı çalışmada kullanılan bağımsız değişkenden derlenerek tarafımızca seçilmiştir.

²⁵ Richard BİRD ve diğerleri. "Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries". CREMA Working Paper. Sayı 21. 2004. s. 18

Şekil 1: Türkiye’de ve Dünyada Nüfus Artış Hızı (1990-2017) (%)²⁶



Şekil 1’de 1990-2017 yılları arasında Türkiye’de nüfus artış hızı dünya ortalaması ile karşılaştırılmalı olarak gösterilmiştir. Buna göre 1990-2017 yılları arasında Türkiye’de nüfus artış hızı ortalama % 1,5 ile dünya ortalamasından (%1,3) yüksek seyretmiştir. Türkiye’de nüfus artış hızının dünya ortalamasından yüksek gerçekleşmesi, yeterince etkin olmayan vergi idaresinin nüfus artış hızı ile orantılı olarak yeni mükellefleri vergi sistemine adapte edebilme kabiliyetinin yetersiz kalabileceği göz önünde bulundurularak, vergi gayretini olumsuz etkileyen bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

4.2- Ekonomide Tarımın Payı

Ülkelerde ekonomik bağlamda üretimin sektörel dağılımı, bazı sektörlerin diğerlerine göre

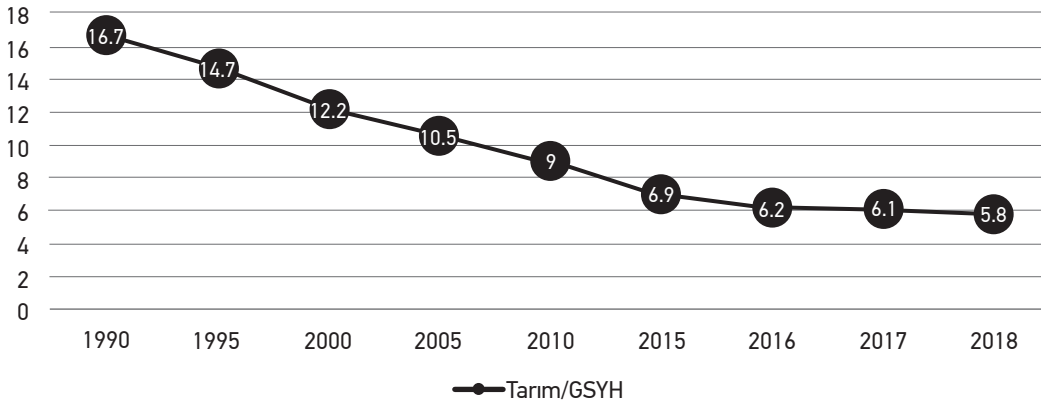
daha kolay vergilendirilebilmesi sebebiyle vergi kapasitesi açısından önem taşımaktadır. Bu bağlamda tarım sektörü; vergiye karşı direncin fazla olması, politik sebepler nedeniyle vergilendirilmesinin zorluğu, işletmelerin küçük ve dağınık yapıda bulunmasına bağlı olarak gelirlerin düşüklüğü gibi sebepler dolayısıyla vergilemeye elverişsizdir. Bu nedenle ekonomide tarımın sektörel ağırlığının fazla olduğu ülkelerde vergi kapasitesi düşük kalmaktadır.²⁷

(Gupta, 2007)’da yaptığı çalışmada ekonomide tarım kesiminin payı ile vergi gelirleri arasında negatif yönde güçlü bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Ekonomide tarım sektörünün ağırlığında meydana gelen %1’lik artış, vergi gelirlerinde %0,4’lük bir azalışa sebep olmaktadır.

²⁶ (<https://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.GROW>). Erişim tarihi: 25 Nisan 2019.

²⁷ Turgay BERKSOY. *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti* Fatih Yayınevi Matbaası. İstanbul. 1984. s. 50; Tuan MINH LE ve diğerleri. “*Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis*”. The World Bank Policy Research Working Paper. Sayı 4559. 2008 s.8

Şekil 2: Türkiye’de Tarımın GSYH İçerisindeki Payı (%) (1990-2018)²⁸



Şekil 2’de Türkiye’de 1990-2018 yılları itibarıyla tarım sektörünün GSYH içerisindeki payı yüzdesel olarak gösterilmiştir. Buna göre belirtilen dönem içerisinde tarım sektörünün ağırlığının %16,7’den, %5,8’e gerilediği gözlemlenmektedir. Türkiye ekonomisinde sektörel ağırlığın vergilemeye elverişsiz tarım kesiminden, vergilendirilebilir potansiyeli daha yüksek olan diğer sektörlerle (sanayi, hizmetler sektörü) (2018 yılı itibarıyla sanayinin GSYH içerisindeki payı %22,2, hizmetler sektörünün payı ise %23,5’tir) kayması, vergi kapasitesinin ve vergi gayretinin artmasını sağlayabilecek bir etmen olarak değerlendirilebilir.

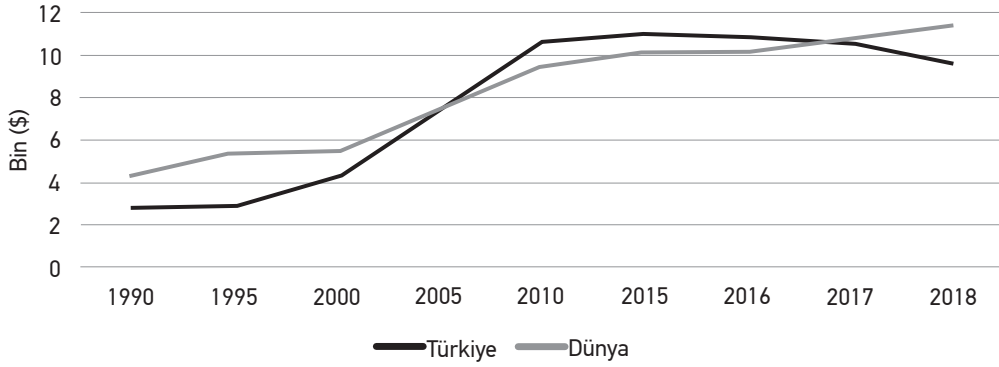
4.3- Kişi Başına Milli Gelir Düzeyi

Bir ülkede vergi gelirlerini ve vergilendirilebilir kapasiteyi etkileyen faktörlerin belki de en önemlisi kişi başına milli gelir düzeyidir. Kişi başına düşen gelir seviyesinde meydana gelen artış, bireylerin vergi ödeme gücünü, buna bağlı olarak vergi kapasitesini arttıracak ve devletin kamu harcamalarını karşılaması için daha fazla vergi geliri elde etmesini sağlayacaktır. Yani genel anlamda vergi kapasitesi ve vergi gayreti ile kişi başına gelir düzeyi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.²⁹

²⁸ TÜİK (<http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>). Erişim tarihi: 25 Nisan 2019.

²⁹ Abdülkerim EROĞLU. “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”. İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi. Sayı 5. 2018. s. 58; Fatih SARAÇOĞLU. a.g.e. s.96-97

Şekil 3: Türkiye’de ve Dünyada Kişi Başına Milli Gelir (1990-2018) (Bin \$)³⁰



Şekil 3’te 1990-2018 yılları arasında Türkiye’de ve dünya ortalamasında kişi başına milli gelir rakamları (\$) cinsinden verilmiştir. Burada Türkiye’de 2005-2016 yılları arası dönem haricinde kişi başına milli gelir düzeyinin dünya ortalamasının altında kaldığı gözlemlenmektedir. Ayrıca 1990-2018 yılları arasında Türkiye’de kişi başına milli gelir düzeyi ortalama 7.787\$ olarak gerçekleşirken, dünyada ortalama 8.271\$ olmuştur.

Sonuç itibarıyla, Türkiye’de kişi başına milli gelirin dünya ortalamasının altında kalması, mükelleflerin vergi ödeme gücünü azaltmak suretiyle vergi kapasitesi ve vergi gayretini düşüren bir faktör olarak ön plana çıkmaktadır.

4.4- Ekonominin Dışa Açıklığı

Dış ticaret, uluslararası iş bölümünde meydana gelen değişimlere uygun bir biçimde kaynak dağılımını etkileyen ve iktisadi yapıyı şekillendiren önemli bir kavramdır. Bir ekonomideki toplam dış ticaret (dış ticaret hacmi) ithalat ve ihracatın toplamından oluşmakta ve ekonominin dışa açıklığını (toplam dış ticaretin GSYH’ya oranı) yansıtmaktadır.

Ekonominin dışa açıklığı özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi yapısını etki-

leyen önemli bir faktördür. Buna bağlı olarak az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde dış ticaret üzerinden alınan vergiler, önemli derecede vergi potansiyeline sahip olmaları sebebiyle ekonomik yapı içerisinde belirleyici bir konumdadırlar. Bu ülkelerde, yerli üreticiyi dış rekabetten korumak adına ithalat yüksek oranda vergilendirilir. Bunun yanı sıra; gümrük giriş ve çıkışları sırasında yapılan kayıtlara bağlı olarak vergi kaçırmanın ve vergiden kaçınmanın zorluğu, tarh ve tahsil maliyetinin düşüklüğü, kolaylığı gibi sebeplerle dış ticaret üzerinden alınan vergiler ülkeler açısından cazip bir gelir kaynağı olarak görülmektedirler.³¹

Dış ticaretin vergi gelirleri üzerinde iki farklı etkisi bulunmaktadır. İlk olarak ekonomideki yüksek orandaki dışa açıklık, ithalat ve ihracatın düşük oranda vergilendirilmesini gerektirmektedir. Böylece ülkedeki toplam vergi gelirleri bu politikadan olumsuz etkilenecek ve azalacaktır. Diğer yandan özellikle açık piyasa ekonomilerinde yüksek dışa açıklığa bağlı olarak ekonomik büyümenin hızlanması beklenmektedir. Ekonomik büyümedeki artışa bağlı olarak da vergi düzeyi ve vergi gelirleri artacaktır. Arzu edilen durum ise ikinci etkinin hâkim olması ve ekonominin dışa açıklığının vergi gelirleri üzerinde olumlu etki yaratmasıdır.³²

³⁰ (<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>) Erişim tarihi: 25 Nisan 2019.

³¹ Fatih SARAÇOĞLU. a.g.e. s.99.

³² Tuan MINH LE ve diğerleri. “Tax Capacity and Tax Effort: Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009”. The World Bank Policy Research Working Paper. Sayı 6252. 2012. s. 9.

Tablo 1: Türkiye’de Dış Ticaret Hacmi ile Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH’ya Oranları (1990-2018)³³

Yıllar	GSYH (Milyon\$)	İhracat (Milyon\$) (1)	İthalat (Milyon\$) (2)	Dış Ticaret Hacmi (Milyon\$) (1+2)	Dış Ticaret Hacmi/ GSYH (%)	Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler (Bin TL)	Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler/GSYH (%)
1990	205.381	12.959	22.302	35.261	17,1	8.057	1,4
1995	231.378	21.637	35.709	57.346	24,7	194.647	1,8
2000	271.546	27.775	54.503	82.278	30,2	4.289.401	2,5
2005	499.741	73.476	116.774	190.251	38,0	19.307.144	2,8
2010	772.366	113.883	185.544	299.428	38,7	39.562.865	3,4
2015	861.879	143.839	207.234	351.073	40,7	83.262.017	3,5
2016	862.744	142.530	198.618	341.148	39,5	86.365.950	3,3
2017	851.045	156.993	233.800	390.793	45,9	113.157.300	3,6
2018	784.112	167.967	223.046	391.014	49,8	138.563.871	3,7

Not: 1990-1995 yılları dış ticaret üzerinden alınan vergi rakamları mahalli idare fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlardır. 2000-2018 yılları dış ticaret üzerinden alınan vergi rakamları ise mahalli idare fon payları ve red ve iadeler dahil tutarlardır.

Tablo 1’de Türkiye’de 1990-2018 yılları arasında dış ticaret hacmi, dış ticaret üzerinden alınan vergiler ve bunların milli gelir içerisindeki payları gösterilmiştir. Türkiye’de 1990-2018 yılları arasında ithalat ve ihracattaki gelişime bağlı olarak dış ticaret hacmi de artmıştır. 1990 yılında Türkiye’de dış ticaret hacminin milli gelire oranı %17 iken 2018 yılı itibarıyla milli gelirin neredeyse yarısını dış ticaret oluşturmaktadır.

Dış ticaret hacmindeki artış, dış ticaret üzerinden alınan vergiler üzerinde de etkisini göstermiştir. 1990 yılında dış ticaret üzerinden alınan vergilerin GSYH içerisindeki oranı %1,4 iken, bu oran 2018 yılı itibarıyla %3,7’ye ulaşmıştır. Böylece Türkiye’de dış ticaret hacmindeki artışa bağlı olarak artan vergi gelirlerinin vergi kapasitesini de arttırarak ve vergi gayretini olumlu yönde etkilediği söylenilebilir.

4.5- Hükümet Etkililiği ve Yolsuzluğun Denetimi

Hükümet etkililiği kavramı, dürüst ve yetkin bir bürokratik yönetimin varlığını temin eden, toplumu şiddete karşı koruyabilen, mal ve hizmetlerin değişimini mümkün kılan bir ekonomik altyapıyı oluşturan, etkin bir hükümet yapısını ifade etmektedir. Bu anlamda hükümet etkinliğini sağlayan ve arttıran devletler aynı zamanda yüksek seviyede toplumsal refaha da ulaşmış olurlar.³⁴

Etkin bir hükümet yapısının oluşturulmasında; hukukun üstünlüğü, politik istikrar, hesap verilebilirlik ve yolsuzluğun denetimi temel etmenlerdir. Bu kavramlar içerisinde yolsuzluk, toplumsal düzeni ve ekonomik sistemi tahrip eden önemli bir sorun olarak görülmektedir.

Geniş anlamda “kamu gücünün kötü amaçlarla özel çıkarlar için kullanılmasını” ifade eden

³³ Dış Ticaret İstatistikleri (<https://www.ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri>). Erişim tarihi: 28 Nisan 2019.

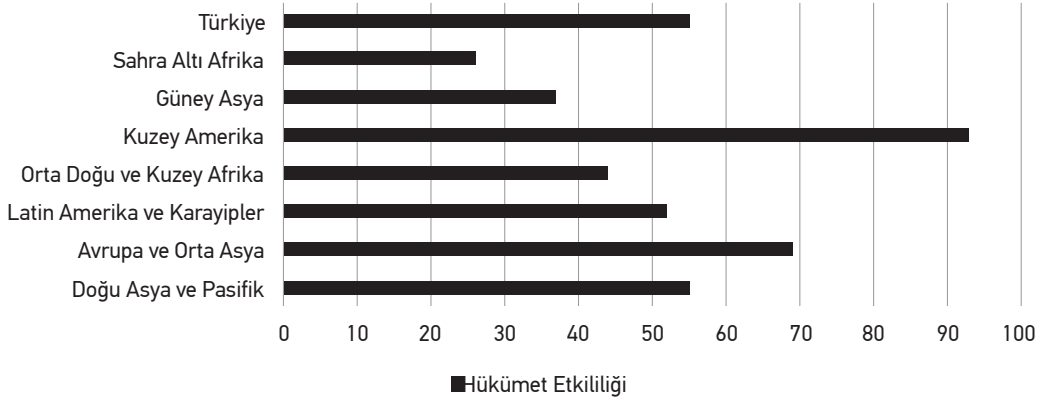
³⁴ Audrey SACKS and Margaret LEVI. “Measuring Government Effectiveness and Its Consequences for Social Welfare in Sub-Saharan African Countries”. Social Forces. Sayı 5. 2010. s. 2325.

yolsuzluk kavramı, bürokratik kaliteyi önemli ölçüde etkilemektedir. Yüksek bürokratik kaliteye sahip devletlerde, yolsuzluk faaliyetlerine daha az olanak tanınmaktadır.³⁵

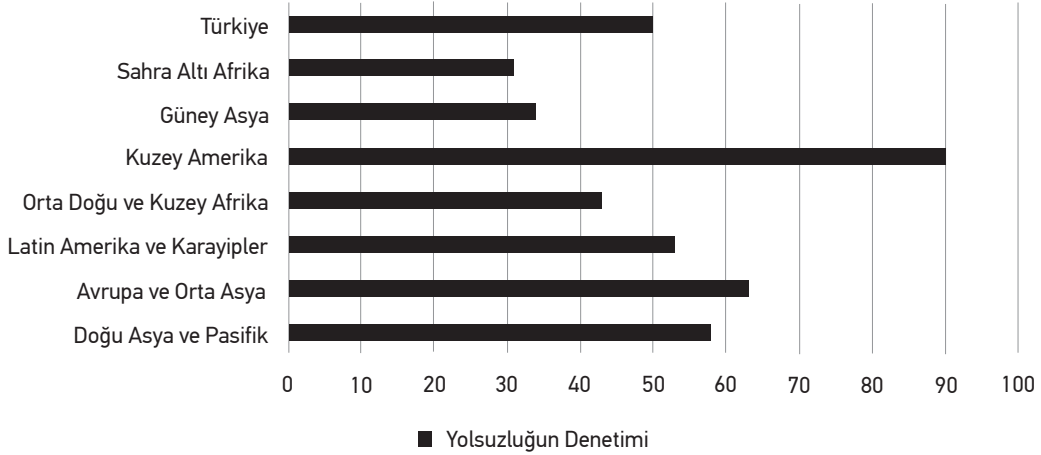
Bürokratik etkinlik ve yolsuzluğun denetimi, vergi kapasitesi ve vergi gayreti ile ilgili yapılan

çalışmalarda³⁶ vergi kapasitesini ve vergi gayretini hesaplamada yararlanılan iktisadi modellerde değişken girdi olarak kullanılmıştır. Bu çalışmada da vergi kapasitesi ve vergi gayretini etkileyen faktörler olarak hükümet etkililiği ve yolsuzluğun denetimi incelenmiştir.

Şekil 4: 2017 Hükümet Etkililiği Endeksi³⁷



Şekil 5: 2017 Yolsuzluk Denetim Endeksi³⁸



³⁵ Tarık ILIMAN ve Recep TEKELİ. "Dünya'da ve Türkiye'de Yolsuzluk Algısı". T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 2. 2016. s. 64-69.

³⁶ Tuan MINH LE ve diğerleri. "Tax Capacity and Tax Effort: Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009". The World Bank Policy Research Working Paper. Sayı 6252. 2012; Tuan MINH LE ve diğerleri. "Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis". The World Bank Policy Research Working Paper. Sayı 4559. 2008.

³⁷ (<http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.aspx#reports>). Erişim tarihi: 28 Nisan 2019.

³⁸ Daniel KAUFMANN ve diğerleri. "The Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues". World Bank Policy Research Working Paper. Sayı 5430. 2010. s.8.

Şekil 4 ve Şekil 5'te 2017 yılı için, "The Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues" adlı çalışmada verilen, The World Bank'a ait "The Worldwide Governance Indicators" verileri gösterilmiştir.

Şekil 4'te verilen Hükümet Etkililiği (Government Effectiveness) Endeksi; kamu hizmetlerinin kalitesi ve siyasi baskılardan bağımsızlık derecesi ile politik uygulamaların niteliğine yönelik algılara göre oluşturulmuştur. Şekil 5'teki Yolsuzluk Denetim (Control of Corruption) Endeksi ise; kamu gücünün ne ölçüde kişisel çıkarlar için kullanıldığına ve baskı ve çıkar gruplarının bürokrasiye ne ölçüde nüfuz ettiklerine yönelik algılara göre tasarlanmıştır.³⁹

Hükümet etkililiği (Government Effectiveness) ve yolsuzluk denetim (Control of Corruption) endeksleri en düşük 0 puan ve en yüksek 100 puan olmak üzere sınıflandırılmıştır.⁴⁰ Buna göre Türkiye bürokratik etkinlik endeksinde 55 puan ve yolsuzluk denetim endeksinde 50 puan alarak her iki endekste de ortalama bir performans sergilemiştir. Özellikle Kuzey Amerika ve Avrupa ülkeleri ile karşılaştırıldığında Türkiye'nin puanlama olarak bürokratik etkinlik ve yolsuzluğun

kontrolü açısından geride kaldığı gözlemlenmektedir. Bu kapsamda Türkiye'de bölgesel olarak ülkeler arası kıyaslamaya göre verilen göstergelerde belirtilen puanlamalar göre, bürokratik etkinliğinin ve yolsuzluk denetiminin zayıflığı, vergi kapasitenin ve vergi gayretinin artışı sınırlandırılan bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

5- TÜRKİYE'DE VERGİ GAYRETİNİN VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Verginin mali amacı açısından değerlendirildiğinde, vergi kapasitesi ve vergi gayreti birbiriyle ilişkili kavramlardır. Vergi kapasitesi, toplumun gelirinin bir bölümünün vergiler yoluyla kamu harcamalarının finansmanına ayrılma elverişliliğini gösterir. Vergilenebilir potansiyelin tam kapasitede kullanılamaması, vergi gayretinin düşük çıkmasına sebep olmaktadır. Vergi gayretinin düşük çıkması ise, yetersiz vergi hasılatını ifade ettiğinden, verginin mali amacına uygun olmayan bir durum ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle vergi gelirlerini arttırmak ve verginin mali amacına ulaşabilmek için vergi kapasitesi genişletilmeli ve vergi gayreti en üst seviyede tutulmalıdır⁴¹

³⁹ Daniel KAUFMANN. *a.g.e.* s.8.

⁴⁰ Daniel KAUFMANN. *a.g.e.* s.12.

⁴¹ Haydar Lütfü EJDER. *a.g.e.* s.141; Fatih SARAÇOĞLU. *a.g.e.* s. 96.

Tablo 2: Türkiye’de Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti (1990-2018) (Bin TL)⁴²

Yıllar	Vergi Gelirleri		Vergi Gayreti (2/1)
	Tahmin (1)	Gerçekleşme (2)	
1990	43.650	45.399	1,04
1995	1.090.000	1.084.350	0,99
2000	24.000.000	26.503.698	1,10
2005	118.950.000	119.250.807	1,00
2010	212.555.871	228.298.799	1,07
2015	427.048.060	447.972.948	1,04
2016	504.450.400	505.743.851	1,00
2017	564.746.658	598.162.619	1,05
2018	667.319.541	705.500.916	1,05

Not: 1990-2005 yılları arası vergi gelirleri tahmin ve gerçekleşme rakamları, mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dahil tutarlardır. 2010-2018 yılları arası vergi gelirleri tahmin ve gerçekleşme rakamları mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır.

Tablo 2’de 1990-2018 yılları arası dönemde Türkiye’de genel bütçe vergi gelir tahminleri ile vergi gelirleri tahsilatı verileri kullanılarak hesaplanan vergi kapasitesi ve vergi gayreti rakamları gösterilmiştir. Burada vergi kapasitesinin tam olarak belirlenmesindeki zorluk göz önüne alınarak, genel bütçe vergi gelir tahminleri rakamları ilgili dönem için vergi kapasitesi, vergi gerçekleştirmeleri ise fiili vergi hasılatı olarak kabul edilmiştir.

Tablo 2’de verilen vergi gayreti oranları, 1995 yılı haricinde 1 ve 1’in üzerinde bulunmaktadır. Görüldüğü üzere 2000, 2010 ve 2017 yıllarında vergi gayreti yüksektir. Belirtilen yıllarda yüksek yıllık ekonomik büyüme hızlarına bağlı olarak (2000 yılında GSYH yıllık %6,8 artarken, 2010 yılında %9,2 ve 2017 yılında %7,4 artmıştır). Dönem içerisindeki diğer yıllara oranla yıllık vergi gelirleri artışının yüzdesel olarak daha belirgin şekilde fazla oluşu vergi gayretinin yükselmesine sebep olmuştur.

1995-2018 yılları arası dönemde Türkiye’de vergi gayreti ise ortalama 1,04 olarak gerçekleşmiştir.

“Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?” isimli International Monetary Fund (IMF) raporuna göre⁴³ Türkiye’de 1991-2015 yılları arasında Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutu milli gelirin %31,3’ünü oluşturmaktadır. Yapılan çalışmada yazarların ekonomik modele (MIMIC Model) dayalı kendi hesaplamalarına göre ise 2017 yılında Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutu milli gelirin %27’ si olarak öngörülmüştür.

Buna göre, Türkiye’de kayıt dışı ekonominin milli gelirin yaklaşık olarak %29’ u kadar olduğunu varsaydığımızda, vergi kapasitesinin daha gerçekçi olarak belirlenmesi için vergi gelir tahminlerinin de %29 oranında arttırılması gerekmektedir. Buna göre hesaplandığında, Türkiye’de 1990-2018 yılları arası dönemde vergi gayreti oranı 0,77 ile 0,84 arasındadır.

⁴² (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm). Erişim tarihi: 28 Nisan 2019.

⁴³ Leandro MEDINA and Friedrich SCHNEIDER. “Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?” IMF Working Paper. Sayı.18/17. 2018.

Kayıt dışı ekonomi dikkate alındığında vergi gelir tahminleri (vergi kapasitesi) vergi gelirleri gerçekleştirmelerinden daha yüksek olmaktadır. Bu durumda da vergi boşluğu kavramıyla karşılaşılmaktadır.

Vergi boşluğu (tax gap), vergi mükelleflerinin vergi yasalarına ve vergi mevzuatına uymaları halinde ödemeleri gereken potansiyel vergi gelirleri toplamı ile vergi tahsilatı arasındaki farkı belirtmektedir. Diğer bir deyişle vergi boşluğu, potansiyel vergi kapasitesi ile gerçekleşen vergi tahsilatı arasında, vergi mükelleflerinin ödevlerini yerine getirmemeleri ya da vergi idaresinin yeterli etkinliğe sahip olamaması sebebiyle oluşan açığı ifade etmektedir. Bir ekonomide vergi boşluğunun oluşması ve bu boşluğun artması, vergi

yükünü arttırarak vergilemede adaleti ve vergi sistemine olan güveni azaltacaktır⁴⁴.

Tablo 3'te Türkiye'de 1990-2018 yılları arası dönem için tahmini değerlere bağlı olarak hesaplanan vergi boşluğu ve vergi boşluğunun kamu harcamalarına oranı verilmiştir. İlk sütunda yukarıda belirtilen tahmini kayıt dışılık oranı (%29) dahil edilerek arttırılan vergi kapasitesi verilmiştir. Kayıt dışılık oranı ölçüsünde arttırılan vergi kapasitesi ile fiili olarak gerçekleşen vergi gelirleri arasındaki fark ise vergi boşluğu olarak kabul edilmiştir. Verginin mali amacının kamu harcamalarını karşılamak için yeterli vergi geliri sağlamak olduğu kabul edilerek, vergi boşluğunun kamu harcamalarına oranı verilmiştir. Böylece vergi boşluğunun vergilemenin mali amacı açısından durumunun gözlemlenmesi hedeflenmiştir.

Tablo 3: Türkiye'de Tahmini Vergi Boşluğunun Kamu Harcamalarına Oranı (1990-2018)⁴⁵

Yıllar	Vergi Kapasitesi (Kayıt Dışı Dahil) (1) (Bin TL)	Vergi Gelirleri Tahsilatı (2) (Bin TL)	Vergi Gayreti (2/1)	Vergi Boşluğu (1-2) (3) (Bin TL)	Kamu Harcamaları (4) (Bin TL)	Vergi Boşluğu/Kamu Harcamaları (3/4) (%)
1990	56.308	45.399	0,80	10.910	68.354	15,9
1995	1.406.100	1.084.350	0,77	321.750	1.724.194	18,6
2000	30.960.000	26.503.698	0,85	4.456.302	46.705.028	9,5
2005	153.445.500	119.250.807	0,77	34.194.693	146.097.573	23,4
2010	274.197.073	228.298.799	0,83	45.898.275	294.358.724	15,5
2015	550.891.997	447.972.948	0,81	102.919.049	506.305.093	20,3
2016	650.741.016	505.743.851	0,77	144.997.165	584.071.431	24,8
2017	728.523.188	598.162.619	0,82	130.360.570	678.269.193	19,2
2018	860.842.207	705.500.916	0,81	155.341.292	830.449.520	18,7

Tablo 3'e göre Türkiye'de tahmini olarak hesaplanan vergi boşluğunun kamu harcamalarına oranı 1990 yılında %15,9 olarak gerçekleşmiştir. Daha sonra bu oran 2005 yılında %23,4' e ve 2016 yılında %24,8'e çıkmış, 2018 yılı itibarıyla ise %18,7 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi boşluğu, verginin mali amacı açısından kamu harcamalarının finansmanında kullanılamayan kayıp vergi gelirlerini ifade etmektedir. Vergi boşluğunun kamu harcamalarına oranının artışı, vergi gayretinin bu oranın artışı ölçüsünde vergilemenin mali amacından uzaklaştığının

⁴⁴ Ozan BİNGÖL. *Vergi Sistemini Anlama Klavuzu*. Tekin Yayınevi. İstanbul. 2019. s. 49.

⁴⁵ (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm); (<http://www.sbb.gov.tr/ekonomik-ve-sosyal-gostergeler/#1540021349004-1497d2c6-7edf>) Erişim tarihi: 28 Nisan 2019.

göstergesi olarak kabul edilebilir. Buna göre, Türkiye’de vergi boşluğunun kamu harcamalarına oranının 1990 yılından 2018 yılına olan süreçte dönemsel dalgalanmalara rağmen genel olarak artması, vergi gayretini düşüren ve vergilemenin mali amacından uzaklaştıran bir durum olarak değerlendirilebilir.

Türkiye’de vergi gayretinin düşüklüğü, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün ve vergi boşluğunun artışının yanı sıra Türk vergi sistemi içerisinde, temelinde kurumsallaşmanın ve sermaye

birikiminin teşviki olmak üzere diğer bazı mali, sosyal ve siyasal amaçlarla uygulanan vergi ayrıcalıklarının (istisna, muafiyet, indirim) sayıca fazla olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi ayrıcalıklarının fazlalığı, vergi tabanını daraltarak mükellefler (özellikle vergi ayrıcalıklarından yararlanamayan) üzerinde aşırı bir vergi yükü oluşturmakta ve vergi gayretini düşürmektedir.⁴⁶ Bu noktada vergi tabanını daraltmasına sebep olan vergi harcamaları uygulamaları ön plana çıkmaktadır.

Tablo 4: Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergi Gelirlerine Oranı (2006-2018)^{47, 48}

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (1)	Vergi Harcaması (2)	(2/1) (%)
2006	137.480.292	8.592.275	6,2
2007	152.835.111	11.952.468	7,8
2008	168.108.960	12.443.818	7,4
2009	172.440.423	14.684.222	8,5
2010	210.560.388	14.363.665	6,8
2011	253.809.179	17.565.717	6,9
2012	278.780.848	17.917.738	6,4
2013	326.169.164	22.416.848	6,9
2014	352.514.457	23.888.412	6,8
2015	407.818.455	79.017.139	18,9
2016	459.001.741	99.547.409	21,7
2017	536.047.658	126.649.979	23,6
2018	621.310.598	151.108.147	24,3

Tablo 4’te 2006-2018 yılları arasında Türkiye’de vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranları verilmiştir. Vergi harcaması: “Bazı sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına se-

bep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için ise tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalardır.” şeklinde tanımlan-

⁴⁶ Ozan BİNGÖL. 2019. *a.g.e.* s.56-57; SELEN. *a.g.e.* s.56-57.

⁴⁷ (<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>); (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm). Erişim tarihi: 28 Nisan 2019.

⁴⁸ 2007, 2015, 2016, 2017, 2018 yıllarındaki vergi harcaması rakamları, vergi harcaması raporlarında yer alan gerçekleştirmeleri, diğer yıllardaki rakamlar ise bütçe ekinde yer alan vergi harcaması tahminlerini göstermektedir. 2008-2014 yılları arası dönemde vergi harcaması raporu yayımlanmaması ve raporların yayımlandığı yıllarda raporlarda yer alan gerçekleştirme ve bütçe ekinde yer alan tahmini vergi harcaması rakamları (özellikle 2015 ve 2016 yılları için) arasında sapmalar bulunması üzerinde durulması gereken bir husustur.

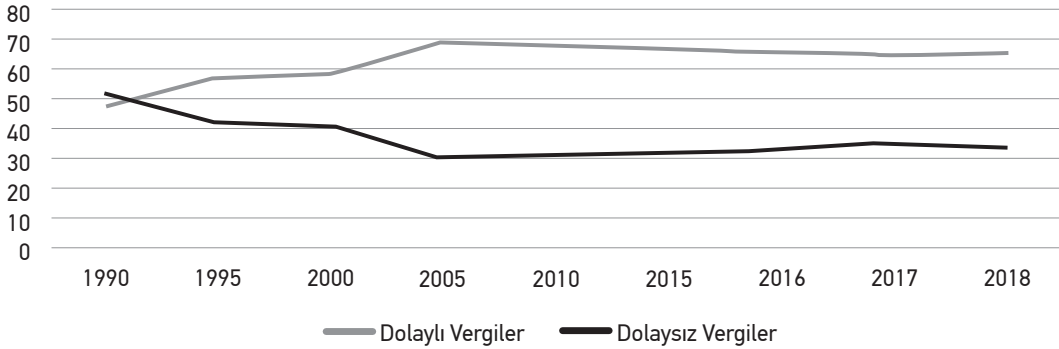
maktadır. Vergi harcaması uygulamaları genel olarak, vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranı ve vergi erteleme-sinden oluşmaktadırlar.⁴⁹

Tablo 4'te Türkiye'de vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payının özellikle 2015-2018 yılları arası dönemde yükseldiği görülmektedir. Türkiye'de vergi harcamalarındaki bu artış ise hem vergi gelirlerinin azalmasına hem de vergi tabanının daralarak vergi yükünün artmasına sebep olmaktadır. Özellikle vergi yükündeki artış, mükelleflerin vergiye karşı direnç göstererek (vergiden kaçınma, vergi kaçırma) kayıt dışılığa yönelmelerine ve vergi matrahlarının aşınarak vergi erozyonunun oluşmasına sebep olmaktadır. Bütün bunlar da Türkiye'de vergi kapasitesini sı-

nırlandırmakta ve buna bağlı olarak vergi gayretini düşürmektedir.

Vergi gayretini değerlendirirken dikkate alınması gereken bir diğer hususta vergi sisteminin yapısıdır., gelişmekte olan ülkelerde vergi gayretinin belirlenmesine yönelik yaptığı çalışmada, vergi sistemlerini dolaylı vergiler temelinde kuran ülkelerde, dolaylı vergilerin tersine artan oranlı yapıları ve buna bağlı olarak gelir dağılımında adaleti bozucu etkisiyle vergi performansının düşük gerçekleştiğini gözlemlemiştir. Buna karşılık vergi sisteminde gelir, karlar ve kurum kazançları temelinde, dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu ülkeler vergi gelirleri ile ilgili olarak daha yüksek performans gösterdikleri sonucuna ulaşmıştır.⁵⁰

Şekil 6: Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Payları (%) (1990-2018)⁵¹



Şekil 6'da Türkiye'de 1990-2018 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüzdesel olarak gösterilmiştir. Buna göre Türk vergi sisteminde 1990 yılından itibaren dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı giderek artmıştır. 2018 yılı itibariyle Türkiye'de vergi sisteminin %65'i dolaylı vergilerden oluşurken, dolaysız vergilerin payı ise

%35'tir. Bu durum ise Türkiye'de kısa vadede vergi gelirlerini arttıran bir unsur olarak görülse de uzun vadede vergi adaletini zedeleyerek sağlıksız bir vergi yapısı oluşturmakta ve vergi performansını düşürmektedir. Buna bağlı olarak da vergi kapasitesi ve vergi gayreti olumsuz etkilenmektedir.

Sonuç itibariyle, vergi gayretinin yüksek olması, potansiyel vergi kapasitesinden büyük öl-

⁴⁹ T.C. Maliye Bakanlığı. Vergi Harcama Raporu. 2016. s.5

⁵⁰ Abhijit Sen GUPTA. "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries". IMF Working Paper. Sayı 184. 2007. s.32.

⁵¹ (<http://www.sbb.gov.tr/ekonomik-ve-sosyal-gostergeler/#1540021349004-1497d2c6-7edf>). Erişim tarihi: 28 Nisan 2019.

çüde yararlanılarak vergi hasılatı elde edildiğinin, bu ölçüde kamu harcamaları için yeterli vergi geliri sağlanabileceğinin ve vergilemenin mali amacına büyük ölçüde ulaşılabilceğinin göstergesidir. Türkiye’de vergi gayretinin ortalama 1,04’lük seviyesinin yeterli olduğı fakat başta kayıt dışı ekonomi olmak üzere; vergi harcamaları, vergi sisteminin yapısı, dikkate alındığında 0,77’ye kadar gerileyen vergi gayreti oranının, vergilemenin mali amacına ulaşılabilmesi açısından yetersiz kaldığı söylenilebilir

SONUÇ

Çalışmada Türkiye’de tahmini değerler baz alınarak belirlenen vergi kapasitesi ve vergi gayreti rakamları verilmiştir. Buna göre 1990-2018 yılları arasında Türkiye’de vergi gayreti düzeyi %1,04 olarak belirlenmiştir. Bu sonuca göre, vergi gayretinin referans değer olarak belirlenen 1 seviyesinde olduğı, vergi kapasitesinin tamamının kullanılarak potansiyel vergi hasılatı sınırına ulaşıldığı, vergi potansiyelinden verimli şekilde yararlanılarak mali amaca uygun şekilde yeterli vergi geliri elde edildiğı ve vergilemede etkinliğin sağlandığı çıkarımlarında bulunabilir. Ancak belirli faktörlerin varlığı dikkate alınmadan varılan bu sonuçlar ile sağlıklı bir değerlendirme yapılması mümkün değildir.

Vergi kapasitesi ülkeden ülkeye farklılık gösteren bir kavramdır. Bu farklılık başlıca; kişi başına milli gelir düzeyi, nüfus artış hızı, tarımın ekonomi içerisindeki payı, dış ticaret hacmi ve idari etkinlik gibi değişkenlerden kaynaklanmaktadır. Türkiye’de nüfus artış hızının dünya ortalamasının üzerinde seyretmesi, kişi başına milli gelir düzeyinin ise dünya ortalamasının altında kalması vergi kapasitesinin daralmasına ve vergi gayretini düşmesine sebep olabilecek etkenlerdir. İdari etkinlik kapsamında hükümet etkililiğı ve yolsuzluk denetim endekslerinde puanlamaların özellikle sanayileşmiş Batı ülkelerinin gerisinde kalması da vergi kapasitesini ve vergi

gayretini olumsuz etkileyebilecek faktörlerdir. Bunlara karşılık ekonomide tarım kesiminin payının azalması, dış ticaret hacminin ve buna bağlı olarak dış ticaret üzerinden alınan vergilerin artması vergi kapasitesini ve vergi gayretini olumlu şekilde etkileyebilecek unsurlardır.

Kayıt dışı ekonominin varlığı da vergi kapasitesinin belirlenmesinde göz önüne alınması gereken bir diğer önemli faktördür. Çalışmada Türkiye’de 1990-2018 yılları arası dönemde vergi kapasitesi kayıt dışı ekonomi hesaba katılarak incelendiğinde vergi gayreti oranı 0,77 ile 0,84 arasında gerçekleşmektedir. Bu durumda Türkiye’de vergilenebilir kapasitenin yaklaşık olarak %80 oranında kullanıldığı ve ekonomide %20’lik bir alanın vergilendirilemediğı (vergi boşluğu) ortaya çıkmaktadır.

Vergi gayretinin düşüklüğünde kayıt dışılığın yanında vergi sisteminin yapısı ve vergi harcamaları da etkilidir. Türk vergi sistemi içerisinde uygulanan vergi harcamalarının özellikle son iki yılda artması ve vergi sisteminin dolaylı vergiler ağırlıklı yapısı vergi adaletini zedelemektedir. Türkiye’de vergi adaletinin bozulması ise mükelleflerin kayıt dışılığa yönelmelerine ve buna bağlı olarak vergi boşluğunun oluşmasına sebep olmaktadır.

Vergi boşluğu kavramı ise vergilemenin mali amacı açısından devletin kamu harcamaları için belirli faktörlere bağlı olarak elde edemediğı vergi gelirlerini ifade etmektedir. Bu çalışmada yapılan tahmini hesaplamalar sonucunda ulaşılan verilere bağlı olarak, Türkiye’de vergi boşluğunun yıllar itibarıyla genel olarak arttığı görülmektedir. Vergi boşluğunun hem miktar bazında hem de kamu harcamalarına oranında meydana gelen artış, vergi gayretinin verginin mali amacından uzaklaşmasında etkili olduğı söylenebilir.

Kayıt dışı ekonomi hesaba katıldığında Türkiye’de vergi gayreti düzeyinin vergilemenin mali amacı açısından yetersiz olduğı gözlemlenmektedir. Bu durumun vergi kapasitesinden tam

anlamıyla yararlanılamadığını ve potansiyelin altında vergi hasılatı elde edildiğini ifade ettiği düşünüldüğünde Türkiye’de vergi gayreti düzeyinin, vergilemenin mali amacını yerine getirecek seviyede olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Türkiye’de vergi gayretinin artırılmasında en büyük engelin ekonomideki yüksek düzeydeki kayıt dışılık olduğu görülmektedir. Kayıt dışılığın başta ekonomik olmak üzere sosyal, siyasal ve mali birçok boyutu bulunmaktadır. Mali boyutta kayıt dışılığın önlenmesi için vergi kapasitesinin artırılması gerekmektedir. Bunun için ilk olarak vergi idaresinin, günümüz teknolojilerinden de (e-arşiv, e-fatura vb. uygulamalar) yararlanarak, etkin bir vergi denetim mekanizması oluşturması gerekmektedir. Bu sayede vergi tabanı genişleyerek vergi gelirleri tahsilatı da artış gösterecektir. Vergi kapasitesinin artırılmasında bir diğer yöntem olarak vergiye gönüllü uyumun sağlanması yönünde çalışmalar yapılmasıdır. Bu kapsamda adil bir vergi sisteminin kurulması ve buna yönelik olarak da vergi kompozisyonunun değiştirilerek dolaysız vergilerin vergi sistemi içerisindeki ağırlığının artırılması, hem objektif vergi yükünün yükseltilmesi hem de mükelleflerin subjektif vergi yüklerinin azaltılması amacıyla vergi harcamalarının mali ayrımcılığa yol açmayacak şekilde denetim altında tutulması ve sınırlandırılması gerekmektedir. Ayrıca mükelleflerin vergi okur yazarlığının artırılması için gereken çalışmaların yapılması (eğitim-öğretim müfredatlarına vergi bilincini geliştirmeye yönelik eğitim programları eklenmesi, vergi idaresinin toplumun çeşitli kesimlerinin vergiye yönelik algılarını olumlu şekilde etkileyecek çeşitli interaktif uygulamalar ve projeler geliştirmesi, vb.), mükelleflerin vergiye yönelik algılarını bir “görev” yerine “ödev” olarak değiştirerek vergiye gönüllü uyumlarını arttıracaktır. Böylelikle verginin mali amacına uygun olarak başta vergi idaresinin elde edeceği vergi hasılatı olmak üzere, vergi kapasitesi ve vergi gayreti artacaktır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A (1999). *Kamu Maliyesi*. Ankara. Gazi Kitabevi.
- BAHL, R. W. (1971). “A Regression Approach to Tax Effort and Tax Ratio Analysis (Analyse de l’effort et de La Pression Fiscale Par La Methode de Regression) (Un Estudio Del Esfuerzo Tributario y de La Presion Fiscal Mediante El Analisis de Regresion)”. Staff Papers - International Monetary Fund. S.3. s. 570-621.
- BERKSOY, T. (1984). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti*. İstanbul. Fatih Yayınevi Matbaası.
- BİNGÖL, O. (2018). *Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Bursa. Ekin Yayınevi.
- BİNGÖL, O. (2019). *Vergi Sistemini Anlama Kılavuzu*. İstanbul. Tekin Yayınevi.
- BİRD, R. M., MARTÍNEZ-VAZQUEZ, J., TORGLER, B. 2004. Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries. *CREMA Working Paper*. Sayı 2004-21.
- ÇELİKKAYA, A.; 2013. Verginin Tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi. Editör İsa Sağbaş. *Vergi Teorisi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları. S.2960/1915. s. 2-19.
- CLARK, C. (1945). “Public Finance and Changes in the Value of Money”. The Economic Journal. S.220. s. 371-389.
- DEMİR, İ. C. (2013). *Türkiye’de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*. Afyon. Dora Yayıncılık.
- DEVRİM, F. (2002). *Kamu Maliyesi*. İzmir. İlkem Ofset.
- EJDER, H. L. (2014). Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı. İçinde. *Maliye Yazıları*. Editör. E. ÇAŞKURLU, H. L. EJDER, F. SARAÇOĞLU. Ankara: Gazi Kitabevi. s. 137-156.
- EKER, A. (1997). *Kamu Maliyesi*. İzmir. Anadolu Matbaacılık.

- EROĞLU, A. (2018). Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Af- larının Vergi Gelirlerine Etkisi. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*. Sayı 5. s. 56–69.
- FENOCHIETTO, R., C. PESSINO. (2010). De- termining Countries’ Tax Effort. *Revista de Economía Pública* S.195. s. 65–87.
- GUPTA, A. S. (2007). Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries. *IMF Working Paper*. S.184. s.1-39
- İLİMAN, T., TEKELİ, R. (2016). Dünya’da ve Türkiye’de Yolsuzluk Algısı. T.C. *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ens- titüsü Dergisi*. Sayı 2. s. 62-84.
- KAUFMANN, D., KRAAY, A., MASTRUZZI, M. (2010). The Worldwide Governance Indi- cators: Methodology and Analytical Issues. *World Bank Policy Research Working Paper* S. 5430. s.1-31.
- KIRBAŞ, S. (1991). Çeşitli Yönleriyle Ver- gileme ve Türk Vergi Sistemi. T.C. *Sayıştay Dergisi* Sayı 3. s. 3–8.
- LE, T. M., MORENO-DODSON, B., BAYRAK- TAR, N.(2012). Tax Capacity and Tax Effort: Extended Cross-Country Analysis from 1994 to 2009. *The World Bank Policy Rese- arch Working Paper*. S. 6252. s. 1-50.
- LE, T. M., MORENO-DODSON, B., ROJC- HAİCHANİNTHORN, J. (2008). Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis. *The World Bank Policy Research Working Pa- per*. S.4559. s.1-40.
- MEDİNA, L., SCHNEİDER, F. (2018). Sha- dow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?. *IMF Working Paper*. S.18/17.
- NADAROĞLU, H. (1983). *Kamu Maliyesi Teo- risi*. İstanbul. Kaan Dağıtımcılık ve Yayıncılık.
- SACKS, A., Margaret, L. (2010). Measuring Government Effectiveness and Its Con- sequences for Social Welfare in SubSaha- ran African Countries.” *Social Forces*. Sayı 5. s. 2325–2351.
- SARAÇOĞLU, F. (2014a). Kurumlar Vergisi Hasılatı Üzerine Bir Değerlendirme. İçinde. *Maliye Yazıları*. Editör. E. ÇAŞKURLU, H. L. EJDER, F. SARAÇOĞLU. Ankara. Gazi Kita- bevi. s. 231–246.
- SARAÇOĞLU, F. (2014b). Vergi Kapasitesi- ni Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Kapasitesi. İçinde. *Maliye Yazıları*. Editör. E. ÇAŞKURLU, H. L. EJDER, F. SARAÇOĞLU. Ankara. Gazi Kitabevi. s. 95-106.
- SARUÇ, N. T., TUNALI, Ç. B., YILMAZ, C. (2018). “Türkiye’ de Vergi Gayreti”. T.C. Gü- müşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Ens- titüsü Elektronik Dergisi. Cilt 9. Sayı 22. s.412-425.
- SELEN, U. (2011). Türkiye’de Vergi Kapa- sitesinin Kullanımı ve Vergi Yüğü Üzerine Bir Değerlendirme. İçinde. *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler*. Editör. N. EDİZDOĞAN, Ö. ÇETİNKAYA. Bursa. Ekin Yayınevi. s. 313–330.
- ŞEN, H., SAĞBAŞ, İ. (2015). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara. Kalkan Ofset.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2016). Vergi Harca- maları Raporu. Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2017). Vergi Harca- maları Raporu. Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2018). Vergi Harca- maları Raporu. Ankara.
- TAŞ, M. (1994). Türkiye’ de Vergi Gelirle- rinin Arttırılmasına Yönelik Önlemler. 10. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. s. 455–471.
- TEKİR, S. (1990). *Vergi Teorisi*. İzmir. Aklı- selim Ofset Matbaacılık.
- TURHAN, S. (1994). “Rasyonel Vergi Politi- kası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fa- kültesi Maliye Araştırma Merkezi Konfe- ransları Yayın. Sayı 36. s. 46-54.
- TURHAN, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politi- kası*. İstanbul. Filiz Kitabevi.