

# Vergi Boşluğu ve Vergi Gelirleri

## *Kavramsal Çerçeve, Ölçüm*

### *Yöntemleri ve Türkiye Analizi*

**Dr. Gazi Sonkur**



 **ÖZGÜR**  
YAYINLARI

# Vergi Boşluğu ve Vergi Gelirleri

*Kavramsal Çerçeve, Ölçüm Yöntemleri ve Türkiye Analizi*

Dr. Gazi Sonkur



Published by

**Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.**

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozgurayinlari.com

✉ info@ozgurayinlari.com

---

## Vergi Boşluğu ve Vergi Gelirleri Kavramsal Çerçeve, Ölçüm Yöntemleri ve Türkiye Analizi

Dr. Gazi Sonkur

---

Language: Turkish

Publication Date: 2026

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

**ISBN (PDF):** 978-625-8998-58-0

**DOI:** <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1275>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>

This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Sonkur, G. (2026). *Vergi Boşluğu ve Vergi Gelirleri Kavramsal Çerçeve, Ölçüm Yöntemleri ve Türkiye Analizi*.

Özgür Publications. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1275>. License: CC-BY-NC 4.01

---

*The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozgurayinlari.com/>*

---



# Önsöz

Kamu maliyesi disiplini, devletin egemenlik yetkisi ile bireylerin ekonomik faaliyetleri arasındaki en hassas denge noktası olan “vergilendirme” olgusu etrafında şekillenmektedir. Modern devletin kamusal hizmetlerini sürdürülebilir bir temelde sunabilmesi, yalnızca vergi mevzuatının teknik kapasitesine değil, aynı zamanda bu kapasitenin fiili tahsilata dönüşme oranına, yani vergi sisteminin genel performansına bağlıdır. İçinde bulunduğumuz dijital çağda, küresel sermaye hareketliliği ve dijital ekonominin yükselişi, vergi sistemlerindeki “boşluk” (tax gap) kavramını geleneksel yöntemlerin ötesine taşıyarak daha karmaşık ve analitik bir düzleme yerleştirmiştir.

Elinizdeki bu çalışma, vergi boşluğunu basit bir muhasebesel eksiklik olarak değil; vergi uyum düzeyini, idari etkinliği ve toplumsal refahın adil dağılımını yansıtan yapısal bir gösterge olarak ele almaktadır. Çalışmanın temel sorunsalı, Türkiye’de vergi yasalarındaki boşlukların nedenlerini kavramsal bir çerçevede ortaya koymak ve bu boşlukların kamu gelirleri üzerindeki baskısını, modern denetim araçlarıyla minimize etmenin yollarını araştırmaktır. Bu kapsamda kitap; vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve kayıt dışı ekonomi gibi temel olguların incelenmesinin yanı sıra, 2026 perspektifiyle; Sütun 2 (Pillar Two) entegrasyonu, tahmin edici analitik denetim sistemleri, yeşil vergi reformu ve büyük veri yönetimi gibi geleceğin maliye politikasını belirleyecek stratejik alanlara odaklanmaktadır.

Akademik bir eserin hazırlık süreci, yalnızca kütüphanelerde ve veri setleri arasında geçen bir mesai değil, aynı zamanda derin bir disiplin ve sabır gerektiren bir yolculuktur. Kariyerimin bu önemli evresinde, vergi hukukunun normatif yapısı ile maliye politikasının ampirik gerçekleri arasında kurduğum bu köprünün, literatürdeki boşlukların doldurulmasına ve politika yapıcılar için somut bir reform rehberi oluşturulmasına katkı sağlamasını temenni ederim.

Bu uzun ve meşakkatli çalışma sürecinde, zihnimi berrak tutmamı sağlayan ve akademik gelişimime her aşamada zemin hazırlayan hocalarıma

ve meslektaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim. Ancak bu kitabın sayfaları arasına sığmayacak kadar büyük bir teşekkürü, akademik hayatımın her evresinde karşılaştığım zorlukları “bizim” zorluklarımız olarak gören, sabırlarını, şefkatlerini ve manevi desteklerini benden bir an olsun esirgemeyen aileme ayırmak isterim.

Akademik çalışmaların uzun çalışma saatleri ve yoğun zihinsel uğraşlar gerektirdiği gerçeği yadsınamaz. Bu süreçte benimle birlikte uykusuz kalan, en zor anlarımda dahi motivasyonumu yüksek tutan, başarılarımı kendi başarıları gibi sahiplenen sevgili ailemin varlığı, bu eserin gerçek mimarıdır. Onların huzurlu ve güvenli yuvası olmasaydı, vergi yasalarının karmaşık labirentlerinde bu denli bir odaklanmayla yol almam imkansız olurdu. Bu kitap, sadece bir akademisyenin değil, o akademisyeni ayakta tutan ve her zaman en büyük destekçisi olan bir ailenin ortak çabalarının, sabrının ve sevgisinin bir ürünüdür.

Çalışmanın, vergi sistemimizin daha adil, daha şeffaf ve dijital çağa daha uyumlu bir yapıya kavuşması yolundaki tartışmalara küçük de olsa bir ışık tutmasını diliyorum. Kitabın, başta maliye ve vergi hukuku alanında çalışan akademisyenler olmak üzere, kamu idaresinin karar vericileri ve konuya ilgi duyan tüm uygulayıcılar için faydalı bir başvuru kaynağı olması en büyük temennimdir.

Her türlü görüş ve önerinin geliştirici etkisine açık olduğumu belirterek, eserin bilim dünyasına hayırlı olmasını dilerim.

**Dr. Gazi SONKUR**

**Sivas, Mart 2026**

# İçindekiler

Önsöz	iii
Kısaltmalar Dizini	vii
1. Giriş	1
Vergi Kavramı	3
Vergi Boşluğu Kavramı	7
Vergi Boşluğunun Unsurları	15
2. Türkiye’de Vergi Boşluğunun Azaltılmasına Yönelik Stratejik Reform Alanları	53
Pillar Two Kapsamında Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Mekanizması	53
Orta Vadeli Program ve Vergi Harcamalarının Mali Politika Çerçevesindeki Yeri	61
Gayrimenkul ve Servet Hareketlerinin Şeffaştırılması	63
Vergi Boşluğunun Azaltılmasında Dijital Denetim Reformları	66
3. Türkiye’de Vergi Boşluğunun Ölçümü ve Vergi Boşluğunun Azaltılması: Uygulamalar ve Çözüm Önerileri	73
Türkiye’ de Genel Vergi Boşluğunun Ölçümü	73
Sonuç Değerlendirme ve Politika Önerileri	83
Kaynakça	87



## Kısaltmalar Dizini

- **BEPS:** Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı)
- **ETR:** Effective Tax Rate (Etkin Vergi Oranı)
- **GSYH:** Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
- **IIR:** Income Inclusion Rule (Gelir İçerme Kuralı - Pillar Two/Sütun 2 mekanizmasının birincil tahsil aracı)
- **IRS:** Internal Revenue Service (ABD Gelir İdaresi)
- **KDV:** Katma Değer Vergisi
- **KDE:** Kayıt Dışı Ekonomi
- **MLI:** Multilateral Instrument (Çok Taraflı Sözleşme - Vergi anlaşmalarının BEPS ile uyumlu hale getirilmesi süreci)
- **OECD:** Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
- **OVP:** Orta Vadeli Program
- **ÖTV:** Özel Tüketim Vergisi
- **TVO:** Toplam Vergi Oranı
- **UTPR:** Undertaxed Payments Rule (Az Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı - Sütun 2 kapsamında ikincil kontrol mekanizması)
- **VBO:** Vergi Boşluğu
- **VHO:** Vergi Harcama Oranı
- **VKKO:** Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları
- **VUK:** Vergi Usul Kanunu



### 1. Giriş

Devletin kamusal fonksiyonlarını sürdürebilmesi, kamu hizmetlerini etkin biçimde sunabilmesi ve sosyal refahı artırmaya yönelik politikalarını hayata geçirebilmesi, yeterli ve istikrarlı mali kaynaklara sahip olmasına bağlıdır. Modern mali sistemlerde bu kaynakların temelini vergiler oluşturmaktadır. Nitekim çağdaş bütçe yapılarında kamu gelirlerinin yaklaşık yüzde 80 ila 90'lık kısmı vergi gelirlerinden meydana gelmekte; bu durum vergiyi yalnızca bir finansman aracı değil, aynı zamanda mali egemenliğin ve kamusal otoritenin somut tezahürü hâline getirmektedir.

Vergi, vergilendirme yetkisine sahip kamu otoritesi tarafından, gerçek ve tüzel kişilerden mali güçleriyle orantılı olarak alınan; karşılıksız, zorunlu ve nihai nitelik taşıyan parasal yükümlülüklerdir. Bu yönüyle vergi, sadece bütçe gelirlerini artırmaya yönelik teknik bir araç değil; gelir dağılımını düzenleyen, ekonomik davranışları yönlendiren ve toplumsal sözleşmenin mali boyutunu şekillendiren temel bir kamusal mekanizmadır. Vergilendirme yetkisinin anayasal temeli, mali adalet, eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri çerçevesinde sınırlandırılmış olup, bu ilkeler vergi sisteminin meşruiyetini belirleyen temel normatif dayanakları oluşturmaktadır.

Bununla birlikte, vergi sistemlerinin amacı yalnızca gelir maksimizasyonu değildir. Ekonomik büyümenin sürdürülebilirliği, yatırım ortamının korunması ve üretim faaliyetlerinin teşviki gibi makroekonomik hedefler de vergilendirme politikalarının tasarımında belirleyici olmaktadır. Bu kapsamda devletler, vergi kayıp ve kaçaklarını tamamen sıfırlamaktan ziyade, ekonomik dinamizmi zedelemeyecek ölçüde kontrol altında tutmayı hedefleyen pragmatik bir yaklaşım benimsemektedir. Vergi boşluğunun belirli bir düzeyde varlığı, kimi zaman mali sistemin işleyişine içkin bir unsur olarak kabul edilmekte; ancak

bu boşluğun “yönetilebilir sınırları” aşması durumunda hem mali disiplin hem de ekonomik sürdürülebilirlik açısından ciddi riskler ortaya çıkmaktadır.

Literatürde vergi boşluğuna ilişkin evrensel kabul görmüş bir eşik oran bulunmamakla birlikte, bazı yaklaşımlarda toplam potansiyel vergi gelirinin yaklaşık yüzde 5’i civarındaki bir boşluğun tolere edilebilir düzeyde olduğu ifade edilmektedir. Bunun ötesindeki artışların ise kısa vadede belirli sektörlerde likidite veya yatırım artışı sağlasa dahi, uzun vadede sürdürülebilir kalkınma ilkeleriyle bağdaşmayan üretim ve kaynak tahsis süreçlerine yol açabileceği ileri sürülmektedir. Zira yüksek düzeyde bir vergi boşluğu, yalnızca gelir kaybı anlamına gelmemekte; aynı zamanda kamu politikalarının etkinliğine, kurumsal kapasiteye ve vergi sisteminin tasarımına ilişkin yapısal sorunlara işaret etmektedir.

Vergi boşluğunun büyüklüğü, kayıt dışı ekonominin genişliği, vergi uyumunun düzeyi ve idari etkinlik hakkında önemli göstergeler sunmaktadır. Artan bir vergi boşluğu, vergi yükünün uyumlu mükellefler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmakta; bu durum rekabet eşitsizliği yaratmakta ve vergi ahlakını zayıflatmaktadır. Ayrıca kamu gelirlerinin yetersiz kalması, kamusal harcamaların finansmanında borçlanmaya veya dolaylı vergilerin artırılmasına yönelim doğurarak gelir dağılımı üzerinde bozucu etkiler meydana getirebilmektedir. Dolayısıyla vergi boşluğu, mali sürdürülebilirlik ile sosyal adalet arasındaki hassas dengeyi doğrudan etkileyen çok boyutlu bir olgudur.

Vergi boşluğunun bileşenleri incelendiğinde; vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, agresif vergi planlaması, kayıt dışı ekonomik faaliyetler ve mevzuatın karmaşıklığından kaynaklanan uyumsuzluklar başlıca unsurlar olarak öne çıkmaktadır. Küreselleşme, dijital ekonomi ve sınır ötesi sermaye hareketliliği ise sorunu ulusal çerçevenin ötesine taşıyarak uluslararası bir boyut kazandırmıştır. Buna rağmen, farklı vergi sistemlerinin yapısal özellikleri, veri erişim sınırlılıkları ve metodolojik tercihler nedeniyle tüm ülkeler için geçerli, standartlaştırılmış ve evrensel bir ölçüm yöntemi geliştirilememiştir. Son yıllarda dijital veri analiz kapasitesindeki gelişmeler, vergi boşluğunun ölçülmesine yönelik ampirik çalışmaların artmasına katkı sağlamakla birlikte, yöntemsel farklılıklar sonuçların karşılaştırılabilirliğini sınırlamaktadır.

Türkiye açısından değerlendirildiğinde, vergi boşluğunun sistematik ve bütüncül biçimde ölçülmesine yönelik kapsamlı ampirik çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin çeşitli değerlendirmeler bulunmakla birlikte, potansiyel vergi kapasitesi ile fiilî tahsilat arasındaki farkı metodolojik tutarlılık içinde ortaya koyan çalışmaların kurumsallaşmış bir nitelik kazanmadığı dikkat çekmektedir. Bu durum, hem mali politika

tasarımında hem de vergi idaresinin stratejik planlamasında önemli bir veri eksikliğine işaret etmektedir.

Bu çalışma, söz konusu literatür boşluğunu doldurmayı ve Türkiye’de vergi boşluğunu kavramsal, teorik ve ampirik boyutlarıyla ele almayı amaçlamaktadır. Temel sorunsal, Türkiye’de vergi boşluğunun nicel düzeyinin ne olduğu, hangi yapısal ve kurumsal faktörlerden kaynaklandığı ve hangi politika araçlarıyla azaltılabileceğidir. Bu çerçevede çalışma üç temel soruya odaklanmaktadır:

- Türkiye’de vergi boşluğunun büyüklüğü nedir?
- Vergi boşluğunu belirleyen ekonomik, hukuki ve idari faktörler nelerdir?
- Vergi boşluğunun azaltılmasına yönelik sürdürülebilir ve uygulanabilir politika seçenekleri nelerdir?

Bu sorular doğrultusunda kitap bölümü üç ana eksenle yapılandırılmıştır. İlk bölümde vergi boşluğu kavramının kuramsal temelleri ve literatürdeki yaklaşımlar incelenecek; ikinci bölümde ölçüm yöntemleri ve uluslararası uygulamalar karşılaştırmalı olarak analiz edilecek; son bölümde ise Türkiye’ye ilişkin bulgular değerlendirilerek politika önerileri geliştirilecektir.

## 1.1. VERGİ KAVRAMI

Vergi, mali egemenliğin en somut tezahürü olarak, devletin kamu hizmetlerini sürdürebilmesi için bireylerden hukuki zorunluluk temelinde ve karşılıksız biçimde tahsil ettiği parasal yükümlülüğü ifade etmektedir (Edizdoğan vd., 2013: 137). Bu tanım, verginin yalnızca teknik bir kamu geliri unsuru olmadığını; aynı zamanda devlet ile birey arasındaki kamusal ilişkinin mali boyutunu temsil ettiğini ortaya koymaktadır. Vergi, anayasal düzeyde güvence altına alınmış mali yükümlülükler çerçevesinde, kamu otoritesinin egemenlik yetkisine dayanarak tesis edilir ve bu yönüyle özel hukuk ilişkilerinden ayrılır.

Klasik maliye doktrininde vergi, ağırlıklı olarak “kamu giderlerinin finansmanı” perspektifinden ele alınmıştır. Nitekim klasik maliyecilerden Gaston Jèze, vergiyi kamu harcamalarının karşılanması amacıyla cebri ve bedelsiz olarak talep edilen bir yükümlülük şeklinde tanımlayarak, verginin mali fonksiyonunu merkeze yerleştirmiştir. Bu yaklaşımda vergi, devletin asli ve vazgeçilmez gelir kaynağı olup, kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlayan finansal bir araç niteliğindedir. Buna karşılık modern maliye teorisi, verginin fonksiyonel çerçevesini genişletmiş ve onu yalnızca gelir sağlama aracı olarak değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal politika enstrümanı olarak değerlendirmiştir. Modern maliyecilere göre vergi; kamu harcamalarının

finansmanının yanı sıra, gelir dağılımının düzeltilmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, kaynak tahsisinin yönlendirilmesi ve sosyal adaletin tesis edilmesi gibi çok boyutlu amaçlara hizmet eden cebri ve karşılıksız bir yükümlülüktür (Türk, 2011: 111). Bu yaklaşım, verginin mali fonksiyonunun ötesine geçerek düzenleyici ve yönlendirici fonksiyonlarını da ön plana çıkarmaktadır.

Çağdaş maliye anlayışında verginin işlevi, Keynesyen politikaların etkisiyle daha da çeşitlenmiştir. Özellikle ekonomik dalgalanmaların yönetilmesinde vergi oranlarının artırılması ya da azaltılması yoluyla toplam talebin kontrol edilmesi, verginin konjonktürel dengeleyici bir araç olarak kullanılmasına imkân tanımaktadır. Benzer şekilde, çevresel vergiler, seçici tüketim vergileri veya teşvik edici vergi indirimleri aracılığıyla devlet, ekonomik aktörlerin davranışlarını yönlendirebilmekte; böylece mali araçlar üzerinden sosyal ve ekonomik yapıya müdahalede bulunabilmektedir (Sabuncu, 2011: 4). Bu durumda vergi, salt finansman işlevine indirgenemeyecek kadar kapsamlı bir kamu politikası aracıdır. Devlet, kimi durumlarda bütçe gelirlerini artırma amacını ikinci plana iterek, makroekonomik istikrarı sağlama, sektörel dönüşümü teşvik etme veya toplumsal refahı artırma gibi hedefleri önceleyebilmektedir. Dolayısıyla vergi, hem mali hem de düzenleyici fonksiyonları bünyesinde barındıran, kamu gücüne dayalı ve normatif çerçevede şekillenen çok boyutlu bir kurum olarak değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak, klasik maliye yaklaşımının finansman merkezli vergi anlayışı, modern ve çağdaş maliye teorileriyle birlikte yerini daha kapsamlı ve işlevsel bir vergi kavrayışına bırakmıştır. Günümüzde vergi, kamu harcamalarının karşılanması ötesinde, ekonomik ve sosyal düzenin inşasında aktif rol oynayan stratejik bir kamu politikası aracı niteliğindedir. Bu dönüşüm, verginin yalnızca bir gelir unsuru değil; aynı zamanda ekonomik yönetişimin temel bileşenlerinden biri olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Anayasanın 73.maddesinde Vergi düzenlenmiştir:

*“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 yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”<sup>21</sup>*

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevi çerçevesinde vergi, devlet ile gerçek ve tüzel kişiler arasında kanundan doğan kamusal nitelikli

1 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde 73.

bir borç-alacak ilişkisi olarak değerlendirilebilir. Bu hukuki ilişkide alacaklı konumunda devlet yer almakta; yükümlü sıfatı ise mali gücü oranında vergi ödemekle sorumlu olan kişi ve kurumlara ait olmaktadır (Aksoy, 2011: 187). Dolayısıyla vergi, sözleşmeye değil, doğrudan doğruya kanuni düzenlemeye dayanan tek taraflı bir kamu alacağıdır.

Vergi kavramına ilişkin farklı tanımlar birlikte değerlendirildiğinde, günümüz vergi anlayışının temel özellikleri şu şekilde sistematikleştirilebilir:

- *Vergi, belirli bir hizmetin bireysel karşılığı olmayıp karşılıksızdır.*
- *Verginin kişiye özgü, doğrudan ve ölçülebilir bir sübjektif karşılığı bulunmaz.*
- *Vergi, gerçek ve tüzel kişiler tarafından devlete ödenen parasal bir yükümlülüktür.*
- *Kamu kesiminin finansman ihtiyacını karşılamaya yönelik temel gelir kaynağıdır.*
- *Devletin egemenlik yetkisine dayanır ve zorunluluk unsurunu içerir.*
- *Ekonomik ve sosyal politikaların uygulanmasında düzenleyici bir araç işlevi görür.*
- *Kamu harcamalarına mali katılım mekanizmasıdır.*
- *Kamusal mal ve hizmetlerin kolektif finansmanını sağlar.*
- *Yükümlüler açısından tasarruf ve yatırım kapasitesi üzerinde azaltıcı etki doğurabilen zorunlu bir mali transferdir.*

Bu çerçevede vergi hem hukuki hem de ekonomik boyutları bulunan; kamu gücüne dayalı, zorunlu ve karşılıksız bir mali yükümlülük olarak tanımlanabilir.

### 1.1.1. Verginin Tarihçesi

Toplumsal ihtiyaçların ortaya çıkışı ve bu ihtiyaçların kolektif biçimde karşılanma zorunluluğu, vergilendirmenin tarihsel temelini oluşturmaktadır. Nitekim verginin kökeni, devlet örgütlenmesinden dahi önceye, toplumsal yaşamın başlangıcına kadar götürülmektedir. Bu yönüyle vergi, toplumsal hayat kadar eski bir olgu olarak kabul edilmektedir (Schmölders, 1976: 3'ten aktaran Oktar, 2006: 5). Bu çerçevede vergi, yalnızca mali bir araç değil; toplumsal dayanışmanın kurumsallaşmış bir tezahürü olarak da değerlendirilebilir.

Verginin tarihsel gelişim süreci incelendiğinde, niteliğinin zaman içerisinde önemli bir dönüşüm geçirdiği görülmektedir. İlk dönemlerde vergi, hükümlerlere çeşitli nedenlerle sunulan gönüllü armağanlar şeklinde ortaya

çıkmıştır. Bu aşamada ödemenin türü ve miktarı, ödeme yapan tarafından belirlenmekteydi. Ancak siyasal otoritenin güç kazanması ve kamusal ihtiyaçların çeşitlenmesiyle birlikte hükümdarlar belirli toplumsal kesimlerden doğrudan mali katkı talep etmeye başlamışlardır. Başlangıçta gönüllü nitelik taşıyan bu katkılar, zamanla zorunlu bir mali yükümlülüğe dönüşmüştür. Bu dönüşümün arka planında, geleneksel yapının değişmesi, savaşların finansmanı ve artan kolektif ihtiyaçların karşılanma zorunluluğu gibi faktörler yer almaktadır (Oktar, 2006: 5). Dolayısıyla verginin zorunlu hale gelmesi, devletin mali egemenliğinin güçlenmesiyle doğrudan bağlantılıdır.

Verginin evrimi, yalnızca hukuki niteliğinde değil, aynı zamanda mali sistem içerisindeki konumunda da belirginleşmiştir. Günümüzde vergi gelirleri, devletlerin kamu giderlerini finanse etmek için başvurduğu en temel ve sürdürülebilir gelir kaynağıdır. Geniş anlamda “vergileme” kavramı ise yalnızca dar anlamda vergiyi değil; harç, resim ve parafiskal gelirler gibi çeşitli mali yükümlülükleri de kapsayan üst bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Bu genişleme, sosyo-ekonomik ve siyasal dönüşümlerin mali sistem üzerindeki etkisinin bir sonucudur (Armağan, 2007: 161). Bu durumda modern vergileme anlayışı, yalnızca gelir temin etme işleviyle sınırlı kalmayıp ekonomik ve sosyal politika amaçlarını da içeren çok boyutlu bir kamu finansmanı aracına dönüşmüştür.

Sonuç olarak vergi, tarihsel süreçte gönüllü armağan niteliğinden geleneksel bir yardım biçimine, oradan da kamu gücüne dayalı zorunlu bir mali yükümlülüğe evrilmiştir. Bu evrim, devletin fonksiyonlarının genişlemesi, kamu harcamalarının artması ve mali egemenlik anlayışının kurumsallaşması ile paralel bir gelişim göstermiştir. Dolayısıyla vergi, yalnızca mali bir araç değil; aynı zamanda toplumsal örgütlenmenin ve siyasal otoritenin gelişimini yansıtan kurumsal bir yapı olarak değerlendirilmelidir.

### 1.1.2. Verginin Amacı

Vergi, devletin egemenlik yetkisine dayanarak birey ve kurumlardan tek taraflı olarak tahsil ettiği, zorunlu ve karşılıksız mali yükümlülüktür (OECD, 2019). Bu tanım, verginin özel hukuk ilişkilerinden farklı olarak kamusal otoriteye dayalı ve cebri niteliğini vurgulamakta; aynı zamanda vergi ile harcama arasında bireysel bir karşılıklılık ilişkisinin bulunmadığını ortaya koymaktadır. Vergilemenin nihai amacı ise kamu harcamalarının finansmanını güvence altına almakla sınırlı olmayıp, hükümetlerin vergiler aracılığıyla ekonomik ve sosyal politika hedeflerini hayata geçirebilmesine imkân sağlamaktır (Uemura, 2009: 4). Bu yönüyle vergi, yalnızca gelir temin eden bir mali araç değil; gelir dağılımını etkileme, ekonomik istikrarı sağlama ve kaynak tahsisini

yönlendirme işlevleri bulunan stratejik bir kamu politikası enstrümanıdır. Buna bağlı olarak verginin amacını mali, sosyal ve ekonomik amaç olarak başlıklandırabiliriz.

Mali amaç, verginin klasik ve temel işlevini ifade etmektedir. Bu çerçevede vergiler, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu finansmanı sağlamak üzere tahsil edilir (Eker, 2005: 147). Dolayısıyla verginin varlık nedeni, kamusal harcamaların sürdürülebilir ve düzenli bir gelir kaynağıyla desteklenmesidir. Vergiler, hazineye yeterli, sürekli ve güvenilir kaynak sağladığı ölçüde mali amacını gerçekleştirmiş sayılır. Nitekim bir vergi sisteminin asli fonksiyonlarından biri, kamu giderlerinin karşılanması için gerekli gelir kapasitesini oluşturmak ve bu kapasiteyi istikrarlı biçimde korumaktır (Doğru Binokay, 2010: 4). Bu yönüyle mali amaç, vergi sisteminin etkinlik ve sürdürülebilirlik ölçütlerinin de temel belirleyicisidir.

Vergilemenin bir diğer temel işlevi ekonomik amaçtır. Devlet, vergi politikası aracılığıyla makroekonomik istikrarı sağlama, ekonomik büyümeyi destekleme ve kalkınma hedeflerine yön verme imkânına sahiptir (Beşel, 2015). Bu bağlamda vergi, yalnızca gelir temin eden bir araç değil; ekonomik süreci düzenleyen aktif bir politika enstrümanıdır. Vergiler yoluyla bireylerin harcanabilir gelirinin azaltılması ya da artırılması, toplam talep üzerinde etkili olarak enflasyon, tasarruf ve yatırım düzeylerini yönlendirebilir. Böylece vergileme, kamu otoritesinin ekonomik dalgalanmalara müdahale etmesini ve kaynak dağılımını şekillendirmesini mümkün kılar.

Vergi, sosyal adaletin sağlanmasında etkili bir sosyal politika aracı olarak değerlendirilebilir. Verginin toplumsal boyutuna ilk kez dikkat çeken maliyecilerden biri A. Wagner olmuştur. Wagner, toplum yapısında çeşitli faktörlerin etkisiyle ortaya çıkan gelir ve servet dengesizliklerinin, vergi mekanizmasıyla giderilebileceğini öne sürmüştür (Eker, 2005: 148). Bu doğrultuda, yüksek gelir grubundakilerden daha fazla, orta ve düşük gelir grubundakilerden ise daha az vergi alınarak, vergilemenin sosyal dengeyi sağlama işlevi yerine getirilebilir.

## 1.2. VERGİ BOŞLUĞU KAVRAMI

Vergi olgusu, mali egemenlik yetkisine dayanarak kamu gücünü kullanan devlet ile bu yükümlülüğe tabi gerçek ve tüzel kişiler arasındaki karşılıklı ilişki çerçevesinde şekillenen iki taraflı bir yapıya sahiptir. Devlet, kamu hizmetlerinin sürdürülebilir finansmanını sağlamak amacıyla vergilendirme yetkisini kullanırken, aşırı vergilendirme sonucu oluşabilecek vergi direnci ile yetersiz vergilemenin doğuracağı bütçe açıkları arasında hassas bir denge gözetmek durumundadır. Buna karşılık mükellefler, ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri

kârı maksimize etme saikiyle vergi yükünü azaltmaya yönelmekte; bu yönelim kimi zaman muafiyet, istisna ve indirim gibi hukuka uygun araçlarla, kimi zaman ise kayıt dışılık ve vergi kaçakçılığı gibi hukuk dışı yöntemlerle ortaya çıkabilmektedir. Bu durum, ekonomik kapasitenin genişlemesine rağmen kamu gelirlerinin aynı ölçüde artmamasına ve mali sürdürülebilirliğin zayıflamasına yol açabilmektedir. Vergi kapasitesi, bir ekonominin vergilendirilebilir potansiyelini ifade ederken; vergi gayreti, bu potansiyelin fiilen ne ölçüde tahsil edilebildiğini göstermektedir. Vergi kapasitesi ile fiili tahsilat arasındaki farkın sistematik bir nitelik kazanması ise literatürde “vergi boşluğu” (tax gap) kavramı ile açıklanmakta olup, bu kavram özellikle Avrupa ekonomileri bağlamında mali etkinliğin ölçülmesinde önemli bir gösterge olarak değerlendirilmektedir (Raczkowski, 2015, s.58). Bu durumda, vergi boşluğu, yalnızca teknik bir tahsilat eksikliği değil; aynı zamanda vergi idaresinin kurumsal kapasitesi, mükellef davranışları ve ekonomik yapı arasındaki yapısal uyumsuzluğun somut bir yansıması olarak değerlendirilmelidir.

Vergi boşluğu, önceki bölümde ifade edildiği üzere, bir ekonomide belirli bir dönemde mevcut vergi kapasitesi ile fiili vergi gayreti arasındaki farkı yansıtan ve hukuken tarh, tahakkuk ve tahsil edilebilir nitelikte olmasına rağmen kamu bütçesine intikal etmeyen gelirleri kapsayan yapısal bir mali göstergedir. Bu çerçevede kavram, mükelleflerin vergi mevzuatına tam uyum göstermesi halinde tahsil edilmesi gereken tutar ile gerçekte tahsil edilen vergi gelirleri arasındaki farkı ifade etmektedir (Brown & Mazur, 2003; Mazur & Plumley, 2007; Toder, 2005). Bu yaklaşım, vergi boşluğunu normatif bir “tam uyum” varsayımı üzerinden tanımlayarak ölçüm sürecini teorik bir referans noktasına dayandırmaktadır. ABD Internal Revenue Service (IRS) tarafından yapılan tanım ise vergi boşluğunu, mükelleflerin ödemesi gereken vergi ile fiilen ve zamanında ödedikleri vergi arasındaki fark olarak ortaya koyarak kavrama idari ve operasyonel bir boyut kazandırmıştır (Holgmen, 2013). Bu tanım, vergi boşluğunun yalnızca hukuki değil aynı zamanda zamanlama ve tahsilat etkinliği açısından da değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Kavramsal çerçevenin bileşenleri bakımından Plumley (2005), vergi boşluğunu; dosyalama hataları, eksik beyan (underreporting) ve eksik ödeme (underpayment) olmak üzere üç temel unsur üzerinden analiz etmektedir. Bu sınıflandırma, vergi kaybının davranışsal, teknik ve finansal boyutlarını sistematik biçimde ayrıştırarak politika tasarımına analitik bir zemin sunmaktadır. Nitekim OECD’ye göre vergi boşluğu, bir mali yıl içinde karşılaşılan her türlü uyumsuzluk nedeniyle tahsil edilemeyen vergi miktarını ifade etmektedir (OECD, 2008: 11). Bu çerçevede vergi uyumu, vergi boşluğunun büyüklüğünü belirleyen temel değişkenlerden biri olarak öne çıkmaktadır.

Vergi boşluğu kavramı, vergi kapasitesi ve vergi gayreti ile yakından ilişkili olmakla birlikte, bu iki kavramdan analitik olarak ayrılmaktadır. Vergi kapasitesi; bir ülkenin ekonomik, sosyal, kurumsal ve yapısal özellikleri dikkate alındığında ulaşabileceği potansiyel vergi hasılatını ifade ederken, fiili vergi gelirinin vergi kapasitesine oranı vergi gayretini göstermektedir (Castro ve Camarillo, 2014: 51). Bu oran, vergi idaresinin potansiyeli ne ölçüde gerçeğe dönüştürebildiğini ortaya koyan önemli bir performans göstergesidir. Dolayısıyla vergi boşluğu, kapasite ile gerçekleşen tahsilat arasındaki farkın somutlaşmış hali olarak, mükellef davranışları ile idari etkinlik düzeyi arasındaki uyumsuzluğu yansıtan çok boyutlu bir mali soruna işaret etmektedir.

### 1.2.1 Vergi Boşluğunun Önemi

Vergi boşluğunun büyüklüğü, ülkelerin kamu politikalarının tasarımı, uygulanması ve değerlendirilmesi üzerinde çok boyutlu etkiler doğuran temel bir mali göstergedir. Vergi boşluğunun niceliksel olarak ortaya konulması, vergi uyum düzeyinin ve uygulanan vergi politikalarının etkinliğinin analiz edilebilmesi açısından kritik bir veri sağlamaktadır. Bu yönüyle vergi boşluğu ölçümleri, yalnızca tahsil edilemeyen gelir miktarını değil, aynı zamanda vergi idaresinin performans kapasitesini ve kaynak tahsisinin etkinliğini değerlendirmeye imkân tanımaktadır (Nerudova & Dobranschi, 2019: 1). Dolayısıyla vergi boşluğu, kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve performans analizi açısından stratejik bir gösterge niteliği taşımaktadır.

Vergi boşluğu, sadece idari işleştiren kaynaklanan gelir kayıplarını değil, aynı zamanda mevcut vergi politikalarının tasarımından doğan yapısal riskleri de görünür kılmaktadır. Nitekim vergi boşluğu; uyum eksiklikleri ile politika tercihlerinin doğurduğu sonuçları ayırt etmeye imkân sağlayarak, sistemin bütünlüğüne ilişkin değerlendirmelere katkı sunmaktadır. Bu durum, vergi boşluğunu mali sürdürülebilirlik kadar vergilemede adalet ilkesi açısından da önemli hale getirmektedir (Uygun, 2021:9). Zira vergisini düzenli ödeyen mükellefler ile uyumsuz davranışlar arasındaki yük farklılaşması, yatay ve dikey adalet ilkelerinin zedelenmesine yol açabilmektedir.

Vergi uyum boşluğu ve vergi politikası boşluğu ayrımı, kamu idaresinin performans çıktılarının daha sağlıklı analiz edilmesine imkân tanımaktadır. Vergi uyum boşluğu, mevcut mevzuat çerçevesinde ortaya çıkan tahsilat eksikliklerini ifade ederken; vergi politikası boşluğu, tercih edilen vergi sistemi nedeniyle potansiyel olarak vazgeçilen gelirleri göstermektedir (Alm & Soled, 2017). Bu ayrım, hem mevcut sistemin yönetim kapasitesini hem de vergi tasarımının sürdürülebilirliğini değerlendirmek bakımından analitik bir çerçeve

sunmaktadır. Böylece politika yapıcılar, idari reform ile yapısal vergi reformu arasındaki önceliklendirmeyi daha rasyonel biçimde gerçekleştirebilmektedir.

Toplumsal açıdan bakıldığında vergi boşluğu, ekonomik verimsizliklerin ve gelir dağılımı üzerindeki bozulmaların görünür hale gelmesini sağlamaktadır. Vergi boşluğunun ölçülmesi, özellikle dijitalleşen ekonomide yeni uyumsuzluk biçimlerinin tespit edilmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Warren, 2018: 4-5). Bu durumda ölçüm süreci, yalnızca teknik bir hesaplama faaliyeti değil; aynı zamanda dijital çağın mali yönetim gerekliliklerine uyum sağlama çabasının bir parçasıdır. Ancak vergi boşluğunun teorik olarak tanımlanması ve pratikte güvenilir biçimde ölçülmesi önemli metodolojik güçlükler içermektedir.

Küreselleşmenin etkisiyle sermaye hareketlerinin hızlanması ve çok uluslu şirket faaliyetlerinin artması, vergi boşluğunu uluslararası boyuta taşımıştır. Buna rağmen, ülkelerin mali ve sosyo-ekonomik yapı farklılıkları nedeniyle evrensel ve tüm ülkelere uygulanabilir tek bir hesaplama yönteminin geliştirilemediği ifade edilmektedir. Bu durum, vergi boşluğu analizlerinin ülke özgüllüğü dikkate alınarak yapılması gerektiğini ortaya koymakta ve karşılaştırmalı çalışmaların metodolojik hassasiyetle yürütülmesini zorunlu kılmaktadır (Raczkowski & Mroz, 2015: 567-568). Sonuç olarak vergi boşluğu, mali kapasitenin etkin kullanımı, vergi adaleti ve sürdürülebilir kamu finansmanı açısından merkezi bir politika göstergesi niteliğindedir.

### **1.2.2. Vergi Boşluğunun Türleri**

Vergi boşluğunun analitik olarak sağlıklı biçimde değerlendirilebilmesi, bu kaybın hangi aşamada ve hangi ölçekte ortaya çıktığının ayrıştırılmasını gerektirir. Bu durumda literatürde yapılan sınıflandırmalar, vergi sistemindeki uyumsuzluğun yalnızca toplam bir gelir farkı olarak değil, farklı müdahale ve telafi mekanizmaları ışığında katmanlı bir yapı olarak incelenmesi gerektiğini göstermektedir. Özellikle brüt ve net ayrımı, potansiyel kaybın teorik büyüklüğü ile idari süreçler sonrasında kamu maliyesi üzerinde kalan nihai etkinin birbirinden ayrılmasına imkân tanır. Böylece vergi boşluğu, hem sistemdeki yapısal zafiyetleri hem de vergi idaresinin düzeltici kapasitesini eş zamanlı olarak analiz etmeye elverişli bir çerçeve sunar. Bu yaklaşım, politika tasarımı ile uygulama performansı arasındaki farkın somutlaştırılması açısından da önemli bir metodolojik avantaj sağlamaktadır.

#### *1.2.2.1. Brüt Vergi Boşluğu (Gross Tax Gap)*

Brüt vergi boşluğu, belirli bir mali yılda yürürlükteki mevzuat çerçevesinde doğan toplam vergi yükümlülüğü ile mükellefler tarafından aynı dönem içinde gönüllü ve zamanında yerine getirilen ödeme tutarı arasındaki farkı ifade

etmektedir (Plumley, 2020: 19). Bu tanım, vergi sistemindeki uyumsuzluğun teorik üst sınırını göstermesi bakımından ölçüm çalışmalarında temel referans noktası olarak kabul edilmektedir. Nitekim Avustralya, İsveç, Birleşik Krallık ve ABD gibi ülkelerin gelir idareleri de brüt vergi boşluğunu bu kapsamda değerlendirmekte ve hesaplamalarını bu yaklaşım doğrultusunda yapmaktadır (OECD, 2008: 15). Bu durum, brüt vergi boşluğunun uluslararası uygulamalarda ortak bir kavramsal çerçeveye dayandığını ortaya koymaktadır.

Brüt vergi boşluğu, gönüllü uyum eksikliğinin somut bir göstergesi olup üç temel bileşenden oluşmaktadır: *beyanda bulunmama (nonfiling)*, *eksik beyan (underreporting)* ve *eksik ödeme (underpayment)* (U.S. Department of the Treasury, 2006: 5; IRS, 2019: 2). Bu ayırım, vergi kaybının hangi aşamada ortaya çıktığını analiz etmeye imkân tanıyarak politika tasarımına yön vermektedir.

- Beyanda bulunmama, yasal beyan yükümlülüğünün hiç veya zamanında yerine getirilmemesinden kaynaklanmaktadır (Mazur & Plumley, 2007: 570; Toder, 2007: 1). Bu tür uyumsuzluk, sistem dışında kalma eğilimini yansıttığı için kayıtlı ekonominin kapsamı açısından da önem taşımaktadır.
- Eksik beyan ise mükelleflerin gelirlerini olduğundan düşük, indirim ve istisnaları ise olduğundan yüksek göstermelerinden doğmaktadır (Rubin, 2011: 109; Warren & McManus, 2007: 201). Bu durum, vergi matrahının aşınmasına yol açarak kamu gelirlerinde ciddi sapsular meydana getirmektedir.
- Eksik ödeme ise beyan edilen verginin süresinde ödenmemesi sonucu ortaya çıkan tahsilat kaybını ifade etmektedir (Mazur & Plumley, 2007: 570). Bu bileşen, idari takip ve tahsilat kapasitesiyle doğrudan ilişkilidir.

Ampirik bulgular, brüt vergi boşluğunun büyük bölümünün eksik beyandan kaynaklandığını göstermektedir (Alm & Borders, 2014: 62). Bu tespit, denetim ve risk analiz stratejilerinin özellikle beyan doğruluğunu artırmaya odaklanması gerektiğini ortaya koymaktadır. Örneğin IRS verilerine göre 2011–2013 dönemine ilişkin tahmin edilen 441 milyar dolarlık brüt vergi boşluğunun yaklaşık %80'i eksik beyandan oluşmaktadır (IRS, 2019: 8). Bu oran, beyan temelli uyumsuzlukların vergi sistemi üzerindeki belirleyici etkisini açık biçimde ortaya koymaktadır.

### 1.2.2.2. *Net Vergi Boşluğu (Net Tax Gap)*

Vergi idareleri, gönüllü olarak ve süresinde yerine getirilmeyen vergi yükümlülüklerinin bir kısmını denetim, tarhiyat sonrası takip ve icra işlemleri gibi yaptırım mekanizmaları aracılığıyla tahsil edebilmektedir. Bunun yanı sıra bazı mükellefler, herhangi bir cebri müdahale olmaksızın, vade tarihinden sonra kendi iradeleriyle ödeme gerçekleştirebilmektedir (Durán-Cabré vd., 2019: 209–210). Bu durum, gönüllü uyum eksikliğinin her zaman kalıcı bir gelir kaybına dönüşmediğini; idari müdahale ve mükellef davranışlarının zaman içinde mali sonucu değiştirebildiğini göstermektedir.

Bu çerçevede net vergi açığı, brüt vergi açığından gönüllü olarak geç ödenen veya icra faaliyetleri sonucunda tahsil edilen tutarların düşülmesiyle ulaşılan bakiye farkı ifade etmektedir (Bickley, 2012: 1). Başka bir ifadeyle net vergi açığı, brüt vergi açığının nihai olarak tahsil edilemeyen kısmını temsil etmektedir (IRS, 2019: 1). Ancak tahsil edilen icra gelirlerinin belirli bir mali yıla tam olarak karşılık gelmediği; çoğu zaman önceki dönemlere ait yükümlülüklerden kaynaklandığı dikkate alınmalıdır (Toder, 2007b: 3). Bu husus, net vergi açığının dönemsel analizinde muhasebesel zamanlama farklılıklarının metodolojik bir sorun oluşturduğunu ortaya koymaktadır.

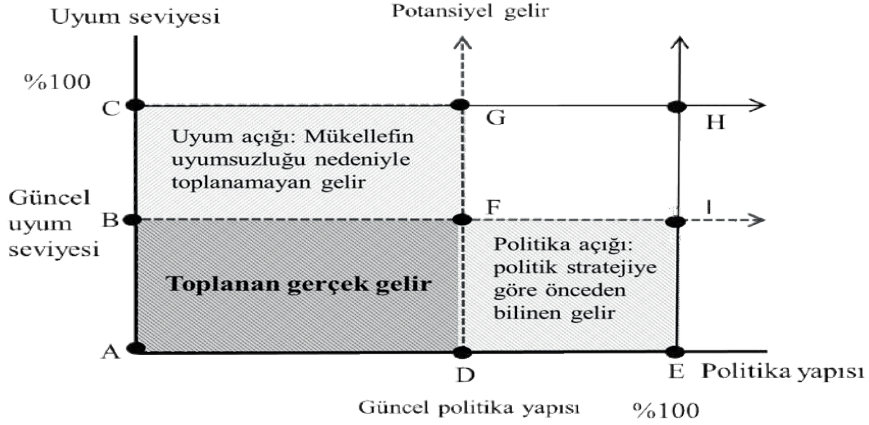
Politika yapıcılarının çoğunlukla brüt vergi açığından ziyade net vergi açığına odaklanmalarının temel nedeni, bu göstergenin vergi idaresinin müdahale kapasitesini ve tahsilat performansını daha doğrudan yansıtmasıdır (Alm & Borders, 2014: 62). Bu kapsamda net vergi açığı, uyum artırıcı politikaların etkinliğini ölçmede operasyonel bir performans kriteri olarak değerlendirilmektedir. Nitekim brüt vergi açığı gönüllü uyum düzeyini ortaya koyarken, net vergi açığı idarenin denetim ve takip mekanizmalarının başarısını göstermektedir (Durán-Cabré vd., 2019: 210; Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 15). Dolayısıyla iki gösterge birlikte ele alındığında hem mükellef davranışlarının hem de kurumsal kapasitenin vergi sistemi üzerindeki etkileri bütüncül biçimde analiz edilebilmektedir.

### 1.2.3. *Vergi Boşluğunun Bileşenleri*

International Monetary Fund (IMF) tarafından geliştirilen RA-GAP yaklaşımına göre vergi boşluğu, ekonomik faaliyet hacminden mevcut mevzuat çerçevesinde elde edilmesi gereken potansiyel gelir ile fiilen tahsil edilen gelir arasındaki farkı ifade eder (Ueda, 2018: 7). Bu çerçevede vergi boşluğu, iki temel bileşenden oluşmaktadır bunlar: politika boşluğu ve uyum boşluğudur.

Politika boşluğu, vergi sisteminin tasarımından kaynaklanan; istisna, muafiyet ve oran tercihleri nedeniyle ortaya çıkan yapısal gelir kaybını yansıtır. Uyum boşluğu ise yürürlükteki mevzuata rağmen mükelleflerin eksik beyanı,

kayıt dışılık veya ödeme eksikliği gibi nedenlerle oluşan tahsilat eksikliğini ifade eder (Toro vd., 2013: 11). Bu ayırım, vergi boşluğunu hem normatif politika tercihlerinden hem de uygulama ve uyum sorunlarından beslendiğini göstermektedir.



Şekil 1. Vergi boşluğu bileşenlerinin gösterimi

Kaynak: (Toro vd., 2013: 50)

Şekilde AEHC dikdörtgeni, vergi mevzuatının öngördüğü çerçevede %100 uyum varsayımı altında tahsil edilebilecek azami (potansiyel) vergi gelirini temsil etmektedir. Bu alan, normatif vergi kapasitesini ifade eden teorik üst sınırı göstermesi bakımından analitik bir referans noktasıdır. DFIE dikdörtgeni politika boşluğu; yani vergi oranları, istisna ve muafiyetler gibi bilinçli maliye politikası tercihlerinden kaynaklanan gelir kaybını yansıtmaktadır. BCGF alanı ise uyum boşluğu, diğer bir ifadeyle mevcut mevzuata rağmen ortaya çıkan beyan, hesaplama ve ödeme eksikliklerinden doğan tahsilat kaybını göstermektedir.

Bu iki bileşenin birlikte etkisi sonucunda fiilen tahsil edilebilen vergi geliri ADFB alanı ile sınırlı kalmakta; böylece potansiyel kapasite ile gerçekleşen gelir arasındaki fark, vergi sisteminin hem tasarım hem de uygulama boyutundaki etkinliğini ortaya koymaktadır.

### 1.2.3.1. Vergilemede Politika Boşluğu

Vergilemede politika boşluğu, devletin normatif vergi kapasitesi ile siyasal tercihleri doğrultusunda fiilen tahsil etmeyi öngördüğü vergi geliri arasındaki bilinçli farkı ifade eder. Başka bir deyişle bu boşluk, mükelleflerin uyumsuz

davranışlarından değil, doğrudan doğruya yasa koyucunun vergi matrahını daraltan veya vergi yükünü hafifleten tercihlerinden kaynaklanmaktadır. Bu yönüyle politika boşluğu, vergi sisteminin teknik değil siyasal bir tasarım sonucu olduğunu açık biçimde ortaya koyar.

Yasa koyucular ve hükümetler tarafından uygulanan vergi politikaları, kamu gelirleri üzerinde azaltıcı etki yaratabilmektedir (Murphy ve Petersen, 2018: 7). Bu durum, vergileme sürecinin yalnızca teknik bir tahsilat mekanizması olmadığını; aynı zamanda siyasal tercihlerin mali sonuçlar doğurduğu bir politika alanı olduğunu göstermektedir. Vergi boşluğunun bileşenlerinden biri olan politika boşluğu, hükümetlerin bilinçli tercihlerine dayalı düzenlemeler sonucunda ortaya çıkmakta ve potansiyel olarak tahsil edilebilecek vergi gelirinden vazgeçilmesini ifade etmektedir (Çağdaş vd., 2020: 287). Dolayısıyla politika boşluğu, mali kapasite ile siyasal tercih arasındaki gerilimin sayısal bir göstergesi niteliğindedir. Politika boşluğu, izlenen vergi politikalarının sonucunda vazgeçilen gelir tutarını ortaya koyarak, kamu maliyesinin tercih maliyetini görünür kılmaktadır (Warren, 2019: 538). Bu yönüyle kavram, yalnızca kaybedilen geliri değil, aynı zamanda kamu kaynaklarının alternatif kullanım imkânını da analiz etmeye imkân tanımaktadır.

Politika boşluğu; vergi indirimleri, kesintiler, istisna ve muafiyetler gibi düzenlemelerin uygulanmaması hâlinde tahsil edilecek vergi tutarı ile bu düzenlemelerin yürürlükte olması nedeniyle fiilen elde edilen vergi tutarı arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır (Jansen vd., 2020: 2). Bu tanım, normatif vergi sistemi ile fiili vergi sistemi arasındaki yapısal ayrışmayı kavramsallaştırmaktadır. Genel vergilendirme kurallarından sapma teşkil eden bu tercihler vergi harcamalarını doğurmaktadır (Fiscalis Tax Gap Project Group, 2016: 15). Vergi harcamaları bu durumda, bütçe dışı fakat bütçe etkisi doğuran örtük mali araçlar olarak değerlendirilmelidir. Bununla birlikte politika açığının kapsamı vergi harcamalarıyla sınırlı olmayıp; sübvansiyonlar, vergi teşvikleri, vergi afları ve vergi tatilleri gibi uygulamaları da içermektedir (Warren, 2019: 539; Çağdaş vd., 2020: 287). Bu geniş çerçeve, politika açığının mali sistemin bütüncül tasarımına ilişkin bir performans göstergesi hâline getirmektedir.

Bir ülkede politika açığının büyüklüğü, vergi mevzuatının karmaşıklık düzeyi ve normatif yapıdan sapma kapasitesi hakkında da ipuçları sunmaktadır (Durán-Cabré vd., 2019: 210). Nitekim artan istisna ve muafiyet yoğunluğu, vergilemede eşitlik ve basitlik ilkelerinin zayıflamasına yol açarak sistemin öngörülebilirliğini azaltabilmektedir. Kötü tasarlanmış bir vergi politikası süreci, mevcut uyum açığından daha büyük bir politika açığına neden olabilmektedir (Hutton, 2017: 24). Bu durum, gelir kaybının yalnızca mükellef davranışlarından değil, doğrudan doğruya politika tasarımından

kaynaklanabileceğini ortaya koymaktadır. Politika açığının reformlarla azaltılabileceği ve uyum boşluğunun tamamlayıcısı olduğu dikkate alındığında, ulusal vergi idareleri ve istatistik kurumları tarafından sistematik biçimde ölçülmesi ve raporlanması gerekmektedir (Warren, 2019: 557; Murphy, 2019: 6). Bu kapsamda politika boşluğunun analizi, mali sürdürülebilirlik ve vergi adaleti açısından stratejik bir değerlendirme aracı olarak ele alınmalıdır.

### 1.2.3.2. Vergilemede Uyum Boşluğu

Mükelleflerin vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanarak ya da yasa dışı yollar izleyerek vergi kaçırmaları, diğer bir ifadeyle vergiye uyum göstermemeleri sonucunda ödedikleri fiili vergi miktarı ile gerçekte ödemesi gereken vergi miktarı arasındaki fark uyum boşluğudur (Canıkalp vd., 2016: 19). Bu çerçevede uyum boşluğu, devletin bilinçli politika tercihinden değil; mükellef davranışlarından kaynaklanan bir gelir kaybını ifade eder. Vergilemede uyum boşlukları; vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, kayıtdışı ekonomi olarak karşımıza çıkar ve idarenin doğrudan iradesi dışında oluşmakta ve çoğu zaman denetim kapasitesinin sınırlılığı nedeniyle tam olarak önlenememektedir.

Niteliği itibarıyla uyum boşluğu, öngörülebilirliği düşük bir mali risk alanı yaratmakta ve bütçenin doğruluk ve gerçeklik ilkelerini zedeleyerek kamu açıklarının artmasına yol açabilmektedir (Uçanok, 2014: 30). Ayrıca vergi açığının belirli bir mükellef kesimi üzerinde yoğunlaşması, vergi yükünün adil dağılmasını engelleyerek dürüst mükellefler aleyhine bir sonuç doğurmaktadır (Bingöl, 2019: 49). Mevcut açığın sürdürülmesine veya büyümesine dolaylı ya da doğrudan katkı sağlayan her davranış, vergiye gönüllü uyum gösteren kesim üzerindeki mali baskıyı artırmakta ve sistemin adalet algısını zayıflatmaktadır (Harremi, 2014: 365). Bu nedenle uyum boşluğu, yalnızca mali bir kayıp göstergesi değil; aynı zamanda vergi sisteminin etkinliği, adaleti ve kurumsal güvenilirliği açısından da yapısal bir sorun alanı olarak değerlendirilmelidir.

Vergilemede politika boşluğu ile uyum boşluğunun kapsam ve unsurları, çalışmanın ilerleyen bölümünde “Vergi Boşluğunun Unsurları” başlığı altında ayrıntılı ve sistematik biçimde incelenecektir.

## 1.3. VERGİ BOŞLUĞUNUN UNSURLARI

Mükellef davranışı dikkate alındığında, bireylerin ve işletmelerin vergi yükünü mümkün olan en düşük seviyede tutma eğiliminde oldukları iktisadi bir gerçekliktir. Verginin harcanabilir geliri azaltıcı etkisi, mükellefleri yasal sınırlar içinde vergi planlamasına yöneltebildiği gibi, kimi durumlarda hukuka aykırı yöntemlere de sevk edebilmektedir. Bu çerçevede literatürde vergiden kaçınma (yasal boşluklardan yararlanma), vergi kaçakçılığı (hukuka aykırı vergi

azaltma davranışları) ve kayıtdışı ekonomi (ekonomik faaliyetlerin resmi kayıt ve denetim dışında yürütülmesi) kavramları öne çıkmaktadır. Her ne kadar bazı yaklaşımlar vergiden kaçınmayı vergi boşluğunun dışında değerlendirme eğiliminde olsa da geniş perspektiften bakıldığında bu davranışların tamamı vergi tabanını daraltmakta ve potansiyel vergi kapasitesini azaltmaktadır. Özellikle kayıtdışı ekonomi, yalnızca vergi gelirlerini aşındırmakla kalmayıp, vergi adaletini ve rekabet eşitliğini de zedeleyen yapısal bir sorun niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla vergi boşluğu; yalnızca teknik bir gelir farkı değil, mükellef davranışları, hukuki düzenlemeler ve ekonomik yapı arasındaki etkileşimin bir sonucu olarak ortaya çıkan çok boyutlu bir olgudur (Uygun, 2021: 21). Bu nedenle vergi boşluğunu sağlıklı biçimde analiz edebilmek için vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve kayıtdışı ekonomi gibi unsurların birlikte ve sistematik biçimde incelenmesi gerekmektedir.

### **1.3.1. Vergi Kaçakçılığı Kavramı ve Kaçırma Yöntemleri**

Vergi suçları, vergi mevzuatına aykırılık teşkil eden ve karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen fiilleri ifade etmektedir. Bu suç tiplerinin tespiti ve yaptırma bağlanması, idari mercilerin değil, adli yargı düzeni içerisinde yer alan asliye ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Nitekim asliye ceza mahkemelerinin kararları, istinaf denetimi kapsamında bölge adliye mahkemelerinin incelemesine tabidir (Taşkan, 2020: 301). Bu durum, vergi suçlarının salt mali yaptırımlarla sınırlı görülmediğini; ceza hukuku güvenceleri çerçevesinde değerlendirilmesi gereken fiiller olarak kabul edildiğini göstermektedir.

Vergi suçları ile korunan hukuki yarar, yalnızca bireysel bir mali menfaat değil; kamu yararını da içeren hazine yararadır (Öncel & Kumrulu & Çağan, 2015: 209). Dolayısıyla bu suç tipleri, devletin mali egemenliğini ve kamu hizmetlerinin finansmanını teminat altına alan vergilendirme düzenini koruma işlevi görmektedir.

Kanun koyucunun amacı, vergi gelirlerinin tahsilini sekteye uğratabilecek veya ortadan kaldıracak davranışların önüne geçmek suretiyle mali düzeni güvence altına almaktır (Taştan, 2015: 6). Bu yaklaşım, vergi suçlarının ekonomik kamu düzenine yönelmiş tehlike niteliği taşıyan fiiller olarak konumlandırıldığını ortaya koymaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu ise, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısmının "Suçlar ve Cezaları" başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiş olup (VUK m. 359), vergi ceza hukukunun en ağır yaptırma bağlanan suç tipini oluşturmaktadır. Bu sistematik konumlandırma, vergi kaçakçılığının kanun koyucu tarafından özel olarak ağırlıklı bir ihlal türü

olarak değerlendirildiğini açıkça ortaya koymaktadır. VUK m. 359' a göre; kaçakçılık suçları altında düzenlenen her biri birer suç olarak düzenlenen filleri ( Şenyüz & Yüce & Gerçek, 2021: 256);

- Hesap ve muhasebe hileleri yapılması
- Gerçekte olmayan kişiler adına hesaplar açılması
- Çift defter tutulması
- Defteri kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi
- Yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması
- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi
- Defter sayfalarının kopartılarak yok edilmesi
- Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması
- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaaların belge basması ve bilerek kullanması.

Vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasında çok sayıda ekonomik, hukuki ve sosyolojik etken rol oynamakla birlikte, bu nedenlere ilişkin literatürde üzerinde uzlaşa sağlanmış yeknesak bir sınıflandırma bulunmamaktadır. Farklı yaklaşımlar, vergi uyumsuzluğunu kimi zaman yapısal faktörler, kimi zaman davranışsal motivasyonlar, kimi zaman da kurumsal zafiyetler çerçevesinde ele almaktadır. Bu çerçevede Murphy, vergi kaçakçılığını belirli temel etkenler üzerinden sistematik bir şekilde tasnif etmektedir (Murphy, 2014). Bu tasnif, vergi kaçakçılığının yalnızca bireysel bir tercih değil; aynı zamanda kurumsal yapı, denetim kapasitesi ve ekonomik teşviklerle yakından ilişkili çok boyutlu bir olgu olduğunu ortaya koymaktadır.

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

Ciupek'e göre vergi kaçakçılığı, küreselleşme sürecinin hız kazanmasıyla birlikte ulusal sınırları aşan ekonomik ilişkilerden ve sermaye hareketliliğinden doğrudan etkilenen dinamik bir olgudur. Küresel ticaret hacminin artması, finansal piyasaların entegrasyonu ve dijital ekonominin gelişimi, vergi otoritelerinin denetim kapasitesini zorlayan yeni alanlar ortaya çıkarmıştır. Bu çerçevede Ciupek, vergi kaçakçılığının nedenlerini çok boyutlu bir

yaklaşım ile ele alarak altı temel kategori altında incelemiştir. Bu sınıflandırma, vergi kaçakçılığının yalnızca bireysel iradeye dayalı bir davranış olmadığını; ekonomik yapı, kurumsal düzenlemeler ve uluslararası sistemle yakından bağlantılı karmaşık bir süreç olduğunu göstermektedir.

- **Ekonomik faktörler:** Vergiye tabi bir işletmenin finansal ve ekonomik durumu, vergi yükü miktarı, vergi kaçakçılığının tespit edilme olasılığı, yaptırımların miktarı ve iş kapasitesi.
- **Yasal faktörler:** Devlete ve kamu kurumlarına güvensizlik, ekonomik olayların fiili durumunu etkileme özgürlüğü, bazı kayıt sorumluluklarının doğasını yüklemek, vergi düzenlemelerinin karmaşıklığı ve tutarsızlığı.
- **Sosyal faktörler:** Vergi ödemeleri ve vergi avantajları ile bağlantılı takas adaleti, yatay, dikey vergi adaleti.
- **Demografik faktörler:** Yaş, cinsiyet, eğitim ve medeni durum.
- **Zihinsel faktörler:** Milliyetçilik duygusu, vatanseverlik, vergi, ikametgahı, vergiye karşı bakış açısı,
- **Ahlaki faktörler:** Vergi bilinci, vergiye ahlaki, vergiye gönüllü uyum oranının düşüklüğü, etik kurallar, din, alışkanlıklar.

Yalama ve Gümüş, literatürdeki birçok çalışmayı ele alarak vergi kaçırma eğilimini etkileyen faktörleri dört gruba ayırmıştır (Öz, Yalama & Gümüş, 2013: 20) . Bunlar:

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

#### *1.3.1.1. Vergi Kayıp ve Kaçaklara Yol Açan Faktörler*

Vergi kaybı, hukuka aykırı bir davranış söz konusu olmaksızın, yasal düzenlemeler veya sistemsel tercihler nedeniyle vergilendirilebilir bir tutarın Hazineye intikal etmemesini ifade eder. Buna karşılık vergi kaçakçılığı, hukuka aykırı fiiller sonucunda devletin vergi alacağını kısmen ya da tamamen tahsil edilememesidir (Karakoç, 2004: 90). Yani temel ayrım, fiilin hukuk düzenine uygun olup olmamasından kaynaklanmaktadır.

Vergi kaybına yol açan davranışların nedenleri genel olarak objektif ve sübjektif faktörler şeklinde iki grupta incelenir. Objektif faktörler; yüksek vergi

oranları, geniş istisna ve muafiyetler, mevzuatın karmaşıklığı ve ekonomik koşullar, denetim kapasitesi ve cezaların önleyici gücü sorunu gibi sistemden kaynaklanan unsurlardır. Sübjektif faktörler ise mükellefin vergide adalet algısı, devlet harcamalarından sağladığı fayda düşüncesi, vergi adaleti ve vergi bilinci olarak devlete duyduğu güven gibi kişisel değerlendirmelere dayanmaktadır (Savaşan & Odabaş, 2005: 3). Mükellefler rasyonel bireyler olarak vergi sonrası gelirlerini artırma eğilimindedir. Ancak bu eğilim yalnızca mali hesaplamalara bağlı değildir; vergilendirme sisteminin adil ve meşru algılanması da belirleyici rol oynamaktadır. Bu nedenle vergi kaybını açıklarken hem yapısal unsurların hem de mükellef algısının birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

***Bu çerçevede başlıca objektif faktörler şunlardır:***

**a) Yüksek vergi yükü ve oranları;** Devletler, kamusal hizmetleri finanse edebilmek amacıyla vergilendirme yetkilerini kullanırken, kamu harcama talepleri ile vatandaşların düşük vergi beklentileri arasında siyasi ve ekonomik bir denge kurmak durumundadır. Bu denge, belirli bir dönemde üretilen gelirin ne kadarının kamu kesimine aktarıldığını gösteren vergi yükü kavramı üzerinden somutlaşmaktadır. Vergi yükü, mükellefin ödediği vergi nedeniyle gelirinde meydana gelen net azalışı ve vergi-gelir arasındaki oransal ilişkiyi ifade eder (Şahin, 2009: 73). Bu yönüyle vergi yükü, kamu-toplum ilişkisinin mali boyutunu yansıtan temel bir göstergedir.

Vergi yükü, kamu mali yapısının analizinde ve vergi politikalarının belirlenmesinde merkezi bir ölçüt olarak kabul edilmektedir. Ekonomide üretilen toplam gelirin ne kadarının kamu kesimine aktarıldığını göstermesi bakımından mali kapasiteyi ortaya koyar (Erdoğan, 2013: 3). Ayrıca uluslararası karşılaştırmalarda kalkınma ve kurumsal etkinlik göstergesi olarak kullanılmakta; vergi gelirlerinin kamu gelirleri içindeki payı, mali yapının gücüne işaret etmektedir (Haydanlı, 2015: 9).

Vergi, bireyin harcanabilir gelirini azaltmakla birlikte, kamu hizmetleri aracılığıyla toplumsal refahın artırılmasına hizmet eder. Vergilemenin ekonomik ve sosyal işlevi, gelir dağılımının dengelenmesi ve makroekonomik istikrarın sağlanması gibi maliye politikası amaçlarıyla bütünleşmektedir (Erdoğan, 2013: 5). Makro düzeyde vergi yükü genellikle toplam vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı üzerinden hesaplanmakta; ancak hesaplama kapsamına hangi mali yükümlülüklerin dâhil edileceği konusunda farklı yaklaşımlar bulunmaktadır (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 197). Bu nedenle vergi yükünün analizi, yalnızca nicel bir oran tespitinden ibaret olmayıp, kamu kesiminin ekonomideki rolünü ve mali müdahale düzeyini ortaya koyan bütüncül bir değerlendirmeyi gerektirmektedir.

Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru; ödeme gücü ile ters orantılı bir ilişki içindedir (Erdem vd., 2015: 181). Bu nedenle yalnızca toplam büyüklüğü değil, yükün hangi kesimler üzerinde yoğunlaştığı da önem taşımaktadır. Toplam, kişisel, sektörel ve bölgesel vergi yükü ayrımları, mali adaletin değerlendirilmesine imkân sağlamaktadır (Erdoğan, 2013: 5). Vergi yükü analizleri, vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin hayata geçirilmesi ve vergi politikalarının etkin biçimde tasarlanması açısından vazgeçilmez bir araçtır (Edizdoğan vd., 2013: 178). Bu durumda, vergi yükünün dağılımına ilişkin yapılacak kapsamlı analizler, mali sistemin toplumsal meşruiyetini güçlendiren ve sürdürülebilir vergi politikalarının oluşturulmasına katkı sağlayan temel bir değerlendirme zemini sunmaktadır.

**b) İstisna ve muafiyetler;** Vergi kaybına yol açan yapısal unsurlardan biri, vergi sisteminde geniş kapsamlı biçimde yer verilen istisna ve muafiyet düzenlemeleridir. Türk vergi sisteminde bu araçlar, ekonomik büyümeyi teşvik etmek, belirli sektörleri desteklemek ve sosyal politika hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla yaygın olarak kullanılmaktadır. Nitekim çeşitli sektör ve faaliyet alanlarına tanınan vergisel ayrıcalıklar, kaynak tahsisini yönlendirmiş ve ekonomik tercihleri etkilemiştir. Ancak söz konusu düzenlemelerin kapsamının genişlemesi, vergi matrahının daralmasına ve kamu gelirlerinin azalmasına neden olmuştur (Emil vd., 2005: 12). Özellikle 1984–1995 döneminde istisna, muafiyet ve teşvik uygulamaları Türkiye’de önemli boyutta vergi kayıplarına yol açmıştır.

Bunun yanında, istisna ve muafiyetlerin yaygınlaşması vergide genellik ilkesinden sapmalara neden olmakta; vergilendirme tabanının aşınmasına yol açmaktadır. Aşırı ve sistematik olmayan düzenlemeler, vergi sistemini sade ve öngörülebilir olmaktan uzaklaştırarak karmaşıklık artırmakta hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından uyum ve uygulama maliyetlerini yükseltmektedir (Savaşan & Odabaş, 2005: 4). Bu durum, vergilemede şeffaflık ve adalet ilkelerini zedeleyerek vergi sisteminin etkinliğini ve mali sürdürülebilirliğini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

**c) Denetimde etkinlik ve cezalarda caydırıcılığın olmaması;** Devlete duyulan güvenin zayıf olduğu toplumlarda, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeyi düşmekte; vergi kaçınma ve kaçakçılık eğilimleri artmaktadır. Vergi sisteminin meşruiyetinin sorgulandığı bu tür ortamlarda, bireyler vergiyi kamusal bir yükümlülükten ziyade kaçınılması gereken bir maliyet olarak algılayabilmektedir. Bu nedenle güven eksikliğinin hâkim olduğu durumlarda, vergi kayıplarını önleyebilmek için caydırıcı ve etkin bir denetim mekanizmasının kurulması zorunludur (Uygun, 2021: 27). Bu kurumsal

kapasitenin oluşturulması ve sürdürülebilir kılınması ise doğrudan devletin sorumluluğundadır.

Devletin uyguladığı caydırıcı yaptırımlar ile vergi ahlakı arasında karmaşık ve çoğu zaman ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Mükelleflerin vergiye ilişkin tutumlarında etik ve içsel motivasyonlardan ziyade yasal yaptırımlar belirleyici hale gelmişse, vergi uyumunun sağlanabilmesi için denetim sıklığının ve ceza yaptırımlarının artırılması gerekmektedir (Wenzel, 2004, s. 549). Nitekim yoğun denetim ve yaptırım uygulamalarının, özellikle fırsat temelli vergi kaçakçılığını azaltmada etkili olduğu kabul edilmektedir.

Bununla birlikte vergi uyumu yalnızca caydırıcılıkla açıklanamaz. Devlete duyulan güven düzeyi arttıkça, zorlayıcı mekanizmalara duyulan ihtiyaç azalmakta; güvenin zayıf olduğu ortamlarda ise denetim ve ceza politikaları daha belirleyici hale gelmektedir (Kirchler vd., 2008: 212–213). Bu çerçevede güçlü bir denetim yapısı ve etkin cezai yaptırımlar, yakalanma riskini artırarak vergi kaçırma eğilimini sınırlamakta; ancak sürdürülebilir uyum için yaptırım ile güven arasında dengeli bir yaklaşımın benimsenmesi gerekmektedir.

**d) Karmaşık vergi sistemi ve vergiye uyum maliyetleri;** Gelir idarelerinin temel hedefi, mükellefleri ödeme gücü ilkesi çerçevesinde vergilendirerek adil ve eşitlikçi bir vergi yapısı tesis etmektir. Bu amaç doğrultusunda en az geçim indirimi, muafiyet ve istisna gibi düzenlemeler uygulamaya konulmaktadır. Ancak söz konusu araçlar, vergilemede adaletin sağlanmasına katkı sunmakla birlikte, sistemin teknik yapısını karmaşıklaştırmakta ve mevzuatın anlaşılabilirliğini azaltmaktadır. Buna ek olarak, beyan ve bildirim süreçlerindeki prosedür yoğunluğu, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirmelerini güçleştirmektedir (Uygun, 2021: 27-28). Vergi uyumunun artırılabilmesi için beyannamelerin sade, açık ve düşük işlem maliyetli bir yapıda düzenlenmesi gerekmektedir.

Karmaşık vergi sistemleri, yalnızca mükelleflerin uyum maliyetlerini artırarak gönüllü uyumu zayıflatmakla kalmamakta; aynı zamanda vergi idaresinin denetim ve tahsilat giderlerini yükselterek idari etkinliği de azaltmaktadır. Franzoni'ye göre vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi kaçırma davranışı ile doğrudan ilişkilidir (Franzoni, 1998: 65). Bu durum, mevzuatın belirsiz ve çok katmanlı yapısının, uyumsuzluk için elverişli bir zemin oluşturduğunu göstermektedir. Dolayısıyla vergileme süreçlerinin sadeleştirilmesi, hem kamu yönetiminin maliyetlerini düşürecek hem de mükelleflerin sisteme duyduğu güveni artırarak vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına katkı sağlayacaktır.

***Bu çerçevede başlıca subjektif faktörler şunlardır:***

a) **Düşük vergi ahlakı;** Vergi ahlakı ile ilgili ilk önemli çalışmalar 1960'lı yıllarda Günter Schmolders önderliğindeki Alman bilim adamları tarafından kurulan Köln Vergi Psikolojisi Okulu (Cologne School of Tax Psychology) tarafından başlatılmıştır (Torgler, 2003a: 6). Bu yaklaşım, vergi uyumunun yalnızca rasyonel ekonomik tercihlerle açıklanamayacağını ortaya koyarak, mükellef davranışlarının psikolojik ve kültürel boyutlarını analize dâhil etmesi bakımından literatürde paradigmatik bir kırılma noktası teşkil etmiştir.

Vergi ahlakı (tax moral/tax ethics) birçok araştırmacı tarafından vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır (Torgler, 2003a: 6; Aktan, 2006: 126). Bu tanım, vergi ödeme davranışını salt maliyet-fayda analizine indirgememekte; bireyin normatif değerleri, toplumsal aidiyet duygusu ve kamu otoritesine yönelik algıları ile şekillenen daha karmaşık bir davranışsal çerçeve içerisinde değerlendirmektedir.

Burada bahsedilen içsel motivasyon (intrinsic motivation), bireylerin herhangi bir dış baskı veya zorlama olmadan, tamamen kendi istekleriyle vergi ödemelerini ifade etmektedir. Bu yaklaşımda, bireylerin ya vergilerini gönüllü bir şekilde ödeyecekleri ya da yakalanma ve cezalandırılma riskini göze alarak ödemekten kaçınacakları varsayılmaktadır (Aktan, 2006: 126). Ancak çağdaş literatür, bu ikili varsayımın ötesine geçerek vergi ödeme kararının normatif bağlılık, kurumsal güven ve algılanan adalet düzeyi gibi çok boyutlu unsurların etkileşimi sonucunda ortaya çıktığını vurgulamaktadır.

Vergi ahlakı, tek boyutlu bir davranış kalıbı olmayıp çok sayıda değişkenin etkileşimi sonucunda şekillenen karmaşık bir olgudur (Uygun, 2021: 29-30). Ve genellikle ekonomik, sosyo-kültürel ve demografik faktörler olmak üzere üç temel grupta incelenmektedir.

- **Ekonomik Faktörler:** Vergi yükü, vergi adaleti, gelir düzeyi, kamu harcamalarının algılanma düzeyi, yolsuzluk, kayıt dışı ekonominin boyutu, vergi yapısı, vergi denetimi, vergi cezaları, vergi afları, çevresel faktörler.
- **Sosyo-Kültürel Faktörler:** Devlete bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci, dini inanç, kültürel yapı (vergi kültürü), demokrasi.
- **Demografik Faktörler:** Yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, medeni durum, meslek Sonuç olarak vergi ahlakının düzeyi ile vergi kayıp ve kaçaklarının düzeyi arasında bir ilişki olduğu çok nettir. Toplumun vergi ahlakı, vergi uyumu gibi faktörler yüksek ise mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimleri daha az olmaktadır. Devlete olan bağlılık, devlete ve kurumlara güven, vatandaşlık bilinci arttıkça vergiyi

uyum artacak, vergi uyumun yüksek olması vergi ahlakını da arttıracak ve dolayısıyla vergi kaybı azalma gösterecektir.

**b) Vergi bilinci ve kültürünün yerleşmesi;** Vergi bilinci kavramı, literatürde farklı boyutlarıyla ele alınmakta ve yalnızca hukuki bir yükümlülüğün farkında olma durumunun ötesine geçen çok katmanlı bir içerik taşımaktadır. Sağlam (2013: 318), vergi bilincini, vergilerin yasal bir zorunluluk olmasına rağmen bireylerin vergiye uyum ya da uyumsuzluk yönündeki tutum ve davranışlarının, esas itibarıyla vergiyi nasıl algıladıklarıyla ilişkili olduğunu vurgulayarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşım, vergi bilincinin psikolojik ve algısal boyutuna işaret etmektedir. Dornstein (1987: 59) ise kavramı daha dar bir çerçevede “bir verginin farkında olmak” biçiminde ifade etmektedir. Savaşan ve Odabaş (2005: 8), vergi bilincini mükellefin ödediği vergi ile yararlandığı kamusal mal ve hizmetler arasında kurduğu ilişki üzerinden açıklarken; Akdoğan (2007: 193), kamu hizmetlerinin finansmanında verginin taşıdığı önemi kavrayan bireylerin, vergi ödevlerini yerine getirme konusundaki isteklilik düzeyine dikkat çekmektedir. Organ ve Yegen (2013: 243) de benzer şekilde, vergi gelirlerinin kamu açısından önemini idrak eden bireylerin yükümlülüklerini içselleştirerek yerine getirmelerini vergi bilincinin temel göstergesi olarak değerlendirmektedir.

Suryadi (2006), vergi bilincinin artırılabilmesi için mükelleflerin vergi sistemi içerisinde daha etkin ve bilinçli bir aktör hâline gelmeleri gerektiğini ileri sürmekte; bu dönüşümün yalnızca idari tedbirlerle değil, aynı zamanda algı ve katılım düzeyinin güçlendirilmesiyle mümkün olacağını belirtmektedir. Teyyare ve Kumbaşı (2016: 4), vergi bilincini kamusal mal ve hizmetlerin sunulabilmesi açısından verginin önemini bilen mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirme arzu ve istekliliği olarak tanımlarken; Serinkan ve Erdoğan (2017: 516), mükelleflerin vergiye yönelik tutumları, gönüllü uyum düzeyleri ve kamusal hizmetlerle kurdukları ilişkiyi kavramın ayrılmaz unsurları arasında göstermektedir. Bu tanımlar birlikte değerlendirildiğinde, vergi bilincinin hem bilişsel (bilgi ve farkındalık), hem duyuşsal (tutum ve değerler), hem de davranışsal (gönüllü uyum) boyutları kapsayan bütüncül bir yapı olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi bilincinin geniş perspektifte ele alınması gerekmektedir. Zira vergi bilinci yalnızca vergi ödeme eylemiyle sınırlı olmayıp; verginin hukuki dayanaklarını, mevzuat yapısını, uygulama süreçlerini, kamu harcamalarının yönünü ve vergi gelirlerinin denetimini de içeren kapsamlı bir bilinç düzeyini ifade etmektedir (Teyyare ve Kumbaşı, 2016: 4; Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2010: 202). Bu kapsamda vergi bilinci, mükellefin pasif bir yükümlü

olmaktan çıkarak, kamu mali yönetiminin işleyişine ilişkin farkındalık sahibi aktif bir yurttaş konumuna yükselmesini ifade etmektedir.

Vergi bilincinin artırılmasında kamu idaresinin sorumluluğu ve eğitimin rolü kritik önemdedir. Erken yaşlarda kazandırılan değerler, bireyin ileriki yaşamındaki mali davranışlarını şekillendirmektedir. Bu nedenle okul öncesi ve ilkokul düzeyinden itibaren verginin toplumsal bir sorumluluk olduğu ve kamu hizmetlerinin finansmanında vazgeçilmez bir araç teşkil ettiği yönünde bilinç oluşturulması gerekmektedir. Vergi sisteminin teknik ve karmaşık yapısı dikkate alındığında, eğitim programlarının sade, anlaşılır ve uygulamaya dönük içeriklerle hazırlanması önem taşımaktadır (Çelebi, 2016: 31). Vergi eğitiminin etkileri ise çift yönlüdür. Eğitim seviyesindeki artış genellikle bireylerin vergi sistemini daha iyi kavramalarına ve bilinç düzeylerinin yükselmesine katkı sağlamaktadır. Daha yüksek eğitim düzeyine sahip bireylerin vergi mevzuatına uyum konusunda daha bilinçli davranabildikleri gözlemlenmektedir. Bununla birlikte, eğitimin vergi ahlakı ile desteklenmemesi hâlinde, bilgi düzeyinin artması bazı bireylerde vergi kaçırma yollarını daha etkin kullanma eğilimini de beraberinde getirebilmektedir (Demir, 2008: 122). Dolayısıyla eğitim, ancak güçlü bir etik ve ahlaki çerçeveye desteklendiğinde vergi bilincini kalıcı biçimde artırabilmektedir.

Vergi bilinci ve vergi ahlakının yüksekliği, ekonomik kalkınma ve sosyal refahın sürdürülebilirliği açısından stratejik bir öneme sahiptir. Bu nedenle devletler, vergi bilincini güçlendirmeye yönelik politika ve uygulamalara özel önem atfetmektedirler (Organ ve Yegen, 2013: 243). Nitekim ekonomik olarak gelişmiş ülkelerde vergi bilincinin daha yüksek düzeyde olduğu (Nadaroğlu, 1996: 279-280).; bu durumun vergi gelirlerinin istikrarı ve kamu hizmetlerinin kalitesiyle yakından ilişkili bulunduğu ifade edilmektedir

Vergi bilinci yüksek olan mükellefler, vergi düzenlemeleri hakkında bilgi sahibidir ve kendi mali durumlarını analiz ederek doğru beyan verme sorumluluğunu içselleştirirler. Buna karşılık vergi mevzuatına ilişkin bilgi eksikliği, bilinç düzeyinin yetersizliğini ve gönüllü uyumun zayıflığını gösterebilmektedir (Savitri ve Musfialdy, 2015: 683). Vergi bilincinin artması, vergi tahsilatının daha düzenli ve etkin gerçekleşmesini sağlarken; vergi ahlakının güçlenmesi, adil bir vergi sisteminin toplumsal düzeyde benimsenmesine katkı sunmaktadır. Adil ve dengeli bir vergi yükü dağılımı, toplumsal güvenin artmasına ve mali sisteme duyulan meşruiyet algısının güçlenmesine hizmet etmektedir. Vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak gören bireyler, bu tutumlarını sosyal çevrelerine de yansıtarak kolektif bilinç oluşumuna katkıda bulunmakta (Karacan, 2019: 13-15); bu durum ise vergi

kaçakçılığı gibi olumsuz davranışlara karşı toplumsal bir denetim mekanizması oluşturmaktadır.

Sonuç itibarıyla, vergi bilinci ve vergi ahlakı, adil ve sürdürülebilir bir mali yapının temel taşlarını oluşturmaktadır. Vergi ödemelerinin düzenli biçimde gerçekleştirilmesi, devletin kamu hizmetlerini kesintisiz sürdürebilmesi için gerekli finansmanı temin etmekte; bu durum da toplumsal refahın ve kamu yararının güçlenmesine doğrudan katkı sağlamaktadır (Yeşilyurt, 2015: 39; Akdoğan, 2007: 190; Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2010: 202). Bu çerçevede vergi bilinci, yalnızca mali bir yükümlülüğün idraki değil; demokratik katılım, kamusal sorumluluk ve toplumsal dayanışma bilincinin de önemli bir göstergesi olarak değerlendirilmelidir.

**c) Vergiye gönüllü uyumun sağlanması;** Gönüllü vergi uyumu, mükelleflerin herhangi bir zorlayıcı denetim, yaptırım veya cebrî icra mekanizmasına maruz kalmaksızın, kendi iradeleri doğrultusunda vergiye ilişkin yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmelerini ifade etmektedir. Anglo-Sakson literatürde *tax compliance* veya *taxpayer compliance* kavramları, çoğu zaman “*vergi ödeme istekliliği*” bağlamında kullanılmakta; Türk vergi terminolojisinde ise bu kavram “*vergi uyumu*” ya da daha dar anlamıyla “*gönüllü vergi uyumu*” şeklinde karşılık bulmaktadır. Bu çerçevede gönüllü vergi uyumu, yalnızca hukuki bir zorunluluğun yerine getirilmesi değil, aynı zamanda bireyin vergileme sürecine yönelik içsel kabulünü ve normatif bağlılığını da yansıtan bir davranış biçimidir. Dolayısıyla kavram, salt teknik bir yükümlülük ifasından öte, mükellef-devlet ilişkisinin niteliğini ortaya koyan sosyo-psikolojik bir boyut taşımaktadır (Tünçer, 2005: 15). Vergi uyumunun unsurları;

- Vergiye tabi gelirin doğru beyanı,
- Gelirden düşülmesine izin verilen gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar,
- Vergi muafiyet ve istisnalarının gerçek değerler ile aynı olması,
- Vergi beyannamesinin zamanında doldurulması,
- Vergi mükellefiyetinin doğru olarak hesaplanması, olarak sıralanabilir.

Vergi uyumu, teknik ve idari uyum olarak sınıflandırılabilir;

**İdari uyum;** ödeme ve ödeme süreleri ile ilgili idari kurallara uyumdur. İdari uyum kapsamına; raporlama yükümlülükleri, usule uyum ve düzenleyici uyumun da alındığı görülmektedir.

**Teknik uyum**, vergi kanunlarında yer alan teknik şartlara uygun olarak hesaplanan vergiler ya da vergi kanunlarında yer alan hükümler doğrultusunda mükelleflerin üzerlerine düşen görevleri yerine getirmeleridir. Teknik uyumun tam olarak sağlanması beklenemez (OECD, 2004: 12). Çünkü mükellefin iyi niyetli olduğu kabul edilse bile, vergi kanunlarının yorumlanması, uygulanmasındaki belirsizlik ve özellikle hesaplama yapan kişinin alt yapısı, bilgi ve yetenek düzeyi dikkate alındığında vergi tutarına ilişkin farklı sonuçlar çıkması olağandır.

**d) Vergi sisteminin adaletsiz olarak algılanması;** gönüllü vergi uyumunun sürdürülebilir biçimde sağlanabilmesi, öncelikle mükelleflerin vergi sistemine ve vergi idaresine duyduğu güvene bağlıdır. Vergi sistemine yönelik kurumsal güven, mükellefin yalnızca hukuki bir zorunluluğu yerine getirme motivasyonunu değil, aynı zamanda kamusal yük paylaşımına bilinçli katılım iradesini de belirlemektedir. Bu durumda güven, gönüllü uyumun normatif ve psikolojik temelini oluşturan asli bir değişkendir. Vergi yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükellefler, sistemin yatay ve dikey adalet ilkelerine uygun işlediğine ve diğer mükelleflerin de benzer biçimde yükümlülüklerini yerine getirdiğine inanmak istemektedir. Algılanan eşitlik ve karşılıklık ilkesi, bireyin “adil yük paylaşımı” anlayışını güçlendirerek vergi ödeme davranışını desteklemektedir. Buna karşılık, bazı kesimlerin kayırdığı, vergi yükünün belirli gruplar üzerinde yoğunlaştığı veya yaygın kayıt dışılığın bulunduğu yönündeki algılar, vergiye karşı gönüllü bağlılığı zayıflatmaktadır. Bu tür algılar, mükellefin sistemle kurduğu psikolojik sözleşmeyi sarsmakta ve vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma eğilimlerini artırabilmektedir. Dolayısıyla vergilemede adaletin sağlanması, yalnızca anayasal bir ilkenin gereği değil, aynı zamanda vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında stratejik bir araçtır. Adil, şeffaf ve öngörülebilir bir vergi yapısı, mükelleflerin sisteme yönelik güvenini pekiştirerek zorunlu uyumdan gönüllü uyuma geçişi kolaylaştırmaktadır (Wenzel, 2003). Bu çerçevede vergi politikalarının başarısı, yaptırım mekanizmalarının sertliğinden ziyade, sistemin adil ve kapsayıcı olduğuna ilişkin toplumsal kanaatin güçlendirilmesine bağlıdır.

**e) Mükelleflerin kamu harcama algısı;** Kamu harcamaları, devletin kamusal fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için üstlendiği faaliyetlerin doğurduğu maliyetlerin toplamını ifade etmektedir (Aksoy, 1998: 90). Bu kapsamda devlet, sınırlı kaynaklarla azami toplumsal faydayı sağlayabilmek amacıyla çeşitli maliye politikaları geliştirerek harcamalarda etkinlik ve verimliliği temin etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla kamu harcamalarının niteliği, yalnızca miktarlarıyla değil, kaynak tahsisindeki rasyonellik düzeyiyle de değerlendirilmektedir.

Mükellefler ödedikleri vergileri kamusal hizmetlerin finansmanına yönelik bir karşılık olarak görmekte ve bu gelirlerin hangi alanlarda kullanıldığını bilme talebinde bulunmaktadır (Demir, 2009: 211). Scholz'a göre vergi ödeme davranışı, hazineye katkı ile kamusal mal ve hizmet beklentisi arasındaki karşılıklı ilişkisine dayanmaktadır (Scholz, 2003: 181). Bu durum, vergilemenin toplumsal sözleşme niteliğini güçlendiren bir unsur olarak değerlendirilebilir.

Devlet ile mükellefler arasındaki bu karşılıklı beklenti dengesi, sunulan kamu hizmetlerinin etkinliğiyle doğrudan ilişkilidir. Hizmetlerin yetersiz olduğu yönündeki algı, mükelleflerde aldatılmışlık duygusu yaratarak vergi uyumsuzluğuna zemin hazırlayabilmektedir (Yurdakul, 2013: 64). Vergilerin toplumun ortak yararı (bonum commune) için ödendiği kabul edilmekle birlikte, bu vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönüş düzeyi vergiye gönüllü uyumu belirleyici biçimde etkilemektedir (Şahin, 2011: 103). Verginin sunulan hizmetlerin doğal karşılığı olarak algılanması, mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarını olumlu yönde şekillendirirken; cebri bir yük olarak değerlendirilmesi olumsuz bir vergi bilincine yol açabilmektedir (Sağbaşı ve Başoğlu, 2005: 124). Bu nedenle algısal boyut, vergi uyumunun psikolojik temelini oluşturmaktadır.

Vergi ahlakının güçlendirilmesi ise adil, şeffaf ve hesap verebilir bir vergileme anlayışının yerleşmesine bağlıdır. Kamu otoritelerinin yolsuzlukla ilişkilendirilmesi, vergilerin israf edildiği veya etkin olmayan alanlarda kullanıldığı yönündeki yaygın kanaatler, mükelleflerin içsel vergi ödeme motivasyonunu zayıflatmaktadır (Tosuner ve Demir, 2007: 15). Bu kapsamda kurumsal güvenin artırılması, vergiye gönüllü uyumun sürdürülebilirliği açısından temel bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır.

**f) Sık uygulanan vergi afları;** Vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki etkisi; affın kapsamı, uygulanma sıklığı, hangi mali ve siyasal gerekçelere dayandığı ve sonrasında yapısal bir reformla desteklenip desteklenmediği gibi değişkenlere bağlı olarak farklılaşmaktadır. Nitekim literatürde bu etkiye ilişkin hem olumlu hem de olumsuz değerlendirmelerin bulunduğu görülmektedir (Tunçer, 2001: 3). Bu durum, vergi aflarının tek başına değil, kurumsal tasarım ve uygulama bağlamı içinde analiz edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Vergi aflarının uyumu artırabileceğini savunan görüşe göre, af uygulamaları istisnai ve tek seferlik olmalı; eş zamanlı olarak denetim kapasitesinin güçlendirilmesi ve yaptırımların caydırıcılığının artırılması sağlanmalıdır (Eker, 2017: 89; Martin, 2013: 137). Bu çerçevede af, sistem dışına itilmiş mükelleflerin yeniden kayıt altına alınmasını ve gönüllü uyumun tesisini mümkün kılan bir geçiş mekanizması işlevi görebilir. Ancak bu etkinin

sürdürülebilirliği, affin ardından vergi idaresinin kararlılık ve tutarlılık sergilemesine bağlıdır.

Buna karşılık, sık aralıklarla başvuru alanların vergi ahlakını zayıflattığı ve kaçakçılığı teşvik edici bir beklenti oluşturduğu ileri sürülmektedir (Karalar, 2019: 77). Özellikle yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler açısından aflar, yatay adalet ilkesinin ihlali şeklinde algılanabilmektedir. Bu algı, vergi sistemine duyulan güveni aşındırarak uzun vadede gönüllü uyumu azaltma riski taşır. Ayrıca tekrarlanan af uygulamaları, gelecekte yeni bir affin çıkacağı beklentisini güçlendirerek mükellef davranışlarını stratejik erteleme yönünde şekillendirebilir (Eker, 2017: 89). Dolayısıyla vergi aflarının vergi uyumuna etkisi, affin normatif çerçevesi ve kurumsal bütünlüğü ile doğrudan ilişkilidir; reformla desteklenmeyen ve süreklilik arz eden af politikaları, kısa vadeli tahsilat artışı sağlasa dahi uzun vadede uyum maliyetini yükseltebilir.

### *1.3.1.2. Vergi Kaçakçılığı Davranışlarının Vergi Boşluğu Üzerindeki Yansımaları*

Devletin kamusal hizmetleri etkin ve sürdürülebilir biçimde yerine getirebilmesi, yeterli ve istikrarlı gelir kaynaklarına sahip olmasına bağlıdır. Modern bütçe sistemlerinde bu gelirlerin en büyük kısmını vergiler oluşturmaktadır.

Nitekim 2020 yılı ve sonrasında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payının yaklaşık %83–%89 aralığında seyretmesi, kamu maliyesinin büyük ölçüde vergi temelli bir yapıya dayandığını göstermektedir. Bu durum, vergi tahsilatında meydana gelen her türlü aksamanın bütçe dengesi üzerinde doğrudan ve güçlü etkiler doğuracağını ortaya koymaktadır.

*Şekil 2 : Türkiye’de 2020–2025 Yılları Vergi Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)*

YILLAR	VGR / BÜTÇE %	YILLAR	VGR / BÜTÇE %
2020	83,0	2023	85,5
2021	85,0	2024	88,1
2022	86,0	2025	88.6

*Kaynak: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_2.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm)*

Tabloyu incelediğimizde 2020–2025 yılları arasında Türkiye’de vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payının genel eğilimi ve olası ekonomik yorumları şu şekilde özetlenebilir:

***Genel Eğilim;***

- 2020 yılında vergi gelirlerinin bütçe içindeki payı ~83% ile nispeten düşük bir seviyede başlamıştır. Bunun başlıca nedeni, COVID-19 pandemisinin ekonomiye etkisi ve vergi gelirlerindeki geçici düşüşlerdir.
- 2021–2023 döneminde pay ~85–86% civarında seyretmiştir. Bu artış, ekonomik toparlanma ve vergi tahsilatlarının tekrar yükselmesi ile açıklanabilir.

2024 ve 2025'te pay 88% civarına yükselmiştir; 2025 yılında tahmini %88,6 ile en yüksek seviyesine ulaşmıştır.

***Olası Nedenler; Vergi Gelirlerinin Artışı:***

- 2020–2025 döneminde ekonomik toparlanma, tüketim ve ithalat vergilerinin artması, dolaylı vergilerin bütçe içindeki payını yükseltmiştir. Özellikle KDV ve ÖTV gelirleri büyüme göstermiştir.

***Bütçe Gelirleri Yapısında Değişim:***

- Bütçe gelirleri sadece vergilerden oluşmamakta; bütçe dışı gelirler, özelleştirme gelirleri ve diğer gelirler de etkili olmaktadır. 2024–2025'te bütçe gelirleri içindeki diğer kalemlerin payı düşerken, vergi gelirlerinin payı arttığı için oran yükselmiştir.

***Pandemi ve Ekonomik Dalgalanmalar:***

- 2020'de düşük oran (%83) COVID-19 nedeniyle ekonomik daralma ve vergi tahsilatındaki gecikmelerle açıklanabilir. Takip eden yıllarda ekonomik iyileşme ve devletin vergi tahsilat önlemleri ile pay tekrar yükselmiştir.

2020–2025 döneminde vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payı yaklaşık 5–6 puanlık bir artış göstermiştir, bu da vergi tabanının güçlenmesi ve bütçenin vergiye daha bağımlı hale gelmesi anlamına gelir. Bu durum, devletin bütçe sürdürülebilirliğini sağlamak için vergi gelirlerine ağırlık verdiğini gösterir. Ancak vergi gelirlerinin yüksek payı, bütçe gelirlerinin çeşitliliğinin azalması anlamına da gelebilir; bu da ekonomik dalgalanmalara karşı bütçeyi daha hassas hale getirebilir.

Vergi kaçakçılığı, tahsil edilmesi gereken vergi ile fiilen tahsil edilen vergi arasındaki farkı ifade eden vergi boşluğunun en önemli nedenlerinden biridir. Hukuka aykırı biçimde matrahın gizlenmesi veya eksik beyan edilmesi, kamu gelirlerinde azalmaya yol açarak bütçe açıklarını artırmakta; aynı zamanda vergi adaletini zedeleyerek gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir (Uygun, 2021: 35). Bu nedenle vergi kaçakçılığı, yalnızca bir gelir kaybı sorunu değil,

vergi boşluğunu derinleştiren ve mali sistemin etkinliğini zayıflatan yapısal bir problem olarak değerlendirilmelidir.

### **1.3.2. Vergiden Kaçınma Kavramı ve Yöntemleri**

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak, kanuni yollarla vergi ödemelerini azaltmak için yapılan bir girişim olarak ifade edilebilir (Schneider vd., 2001: 3). Bu durum ya mevzuattaki boşlukların kullanılması ya da vergiyi doğuran olayın hiç gerçekleşmemesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Nadaroğlu, 1996: 279). Örneğin, daha düşük oranda vergilendirilen gelir unsurlarının tercih edilmesi, hukuken geçerli olmakla birlikte vergi planlaması yoluyla vergi yükünün minimize edilmesine hizmet etmektedir (Sandmo, 2004: 4). Bu nedenle mükellefin, vergi avantajlarından yararlanabilmesi için mevzuata hâkim olması rasyonel bir ekonomik davranış olarak değerlendirilmektedir.

Bununla birlikte vergiden kaçınma, her ne kadar kanun ihlali niteliği taşıyor olsa da kanun koyucunun öngördüğü amacın dışında sonuç doğuracak biçimde normların istismarı veya hukukî düzenlemelerin amaca aykırı kullanımı şeklinde de tezahür edebilmektedir (Review of Business Taxation, 1999'dan akt. Zhang, 2007: 9). Bu yönüyle vergiden kaçınma, vergi kanunlarının lafzına uygun ancak ruhuna aykırı işlemler aracılığıyla kamusal gelir amacını zayıflatabilmekte (Tooma, 2008: 12); dolayısıyla kavram, salt yasal uygunluk ölçütüyle değil, normun amacı ve ekonomik gerçeklik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gereken bir olgu niteliği taşımaktadır.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olguları tüm ülkelerde gözlemlenmekle birlikte, kurumsal kapasitenin görece zayıf, denetim mekanizmalarının yetersiz ve idari tecrübenin sınırlı olduğu gelişmekte olan ekonomilerde daha yaygın bir nitelik taşımaktadır (Lampreave, 2013: 51). Bu durum, yalnızca mali disiplin açısından değil, aynı zamanda kamu yönetiminin etkinliği ve hukukun üstünlüğü bakımından da yapısal bir sorun alanına işaret etmektedir.

Söz konusu davranışlar, vergi sisteminin temel işlevleri olan kamu gelirlerinin sürdürülebilir biçimde artırılması ve gelir ile servetin adil dağılımının sağlanması hedeflerini zayıflatmaktadır (Taylor, 2006: 9). Dolayısıyla vergi kaçırma ve vergiden kaçınma, sadece bütçe dengelerini değil, sosyal adalet ve mali meşruiyet ilkelerini de tehdit eden çok boyutlu bir kamusal sorun niteliği taşımaktadır.

#### *1.3.2.1. Vergiden Kaçınmaya Yol Açan Faktörler*

Ulusal düzeyde vergiden kaçınma uygulamaları; vergi harcamaları (istisna, muafiyet ve indirim mekanizmaları), vergi tatili (belirli sürelerle vergisel yükümlülüğün kaldırılması) ve vergi arbitrajı (farklı vergi oranları veya

uygulamaları arasındaki farklılıklardan yararlanma) gibi yöntemler üzerinden ortaya çıkmaktadır. Bu araçlar şeklen hukuka uygun olmakla birlikte, kimi durumlarda vergi adaleti ve mali amaçlar bakımından tartışma yaratabilmektedir.

a) **Vergi harcamaları;** Vergi harcamaları kavramı genel olarak bir vergi sistemindeki standart vergi yapısı içerisinde yer almayan düzenlemeler yoluyla belirli amaçlara ulaşmak için devletin bazı mükelleflere ayrıcalık tanımak suretiyle alması gereken vergilerden feragat etmesi şeklinde ifade edilebilir. Böylece hükümetler, vergi harcama uygulamaları ile ekonomik ve sosyal hayata müdahale etme imkânı elde etmektedir. Vergi harcamaları sosyal veya ekonomik amaçlarla gerçekleştirilmektedir. Sosyal devlet ilkesi gereği birey ve toplumun refahını sağlamakla görevli olan devlet, sosyal amaçlı vergi harcamaları ile vergi yüküne karşı korunması gereken birey veya kurumlara vergi kanunları önünde pozitif ayrıcalıklar sağlamaktadır.

*Şekil 3 : Türkiye’de Vergi Harcaması ve Tahminleri ( Milyon TL) 2021-2027*

Vergi Türü	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
Gelir Vergisi	95.000	312.000	697.470	1.144.604	1.417.924	1.567.898	1.713.211
Kurumlar Vergisi	68.000	188.000	571.719	607.693	701.028	794.898	875.581
Katma Değer Vergisi	42.000	135.000	301.197	392.278	519.580	569.639	639.197
Özel Tüketim Vergisi	18.000	50.000	53.932	122.657	133.360	146.706	157.929
Diğer Kanunlar / Vergi Harcamaları	8.000	62.000	105.139	186.806	233.275	262.041	287.033
<b>Toplam</b>	<b>231.000</b>	<b>747.000</b>	<b>1.729.457</b>	<b>2.454.037</b>	<b>3.005.167</b>	<b>3.340.425</b>	<b>3.672.952</b>

*Kaynak: <https://www.birgun.net/haber/sermaye-lehine-ayrivalik-2-4-trilyonluk-vergiden-vazgectiler-12257>.*

Ekonomik amaçlı vergi harcamaları ise vergi indirimleri yoluyla kişilerin elinde fon bırakarak tasarrufu teşvik etmeyi ve bu tasarruf artışları ile birlikte yatırımlar için yeterli sermaye birikimine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır (Balkaya Akça, 2000:52). Birçok amaç için uygulanmakta olan vergi harcamaları ile arzu edilen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı konusunda ciddi tartışmalar olmasına rağmen günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genelinde vergi harcamalarının her geçen yıl artış eğilimi gösterdiği görülmektedir.

***Vergi harcamalarının özellikleri şu şekilde sıralanabilir;*** (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:2):

- Vergi harcamaları; belirli ekonomik faaliyetlere, bölgeye veya belli bir mükellef grubuna destek olmak amacı taşımaktadır.
- Vergi harcamaları; vergi indirimini, istisnası ya da muafiyeti uygulayarak hedeflerini gerçekleştirir.
- Vergi harcamaları aynı zamanda kamu harcamalarının bir alternatifidir.
- Devlet, vergi harcamalarını ülkenin kalkınması ve belirli bir refah düzeyine erişebilmesi için bir maliye politikası aracı olarak kullanmaktadır.
- Vergi harcamaları aynı zamanda sosyal nitelikli birtakım vergi ayrıcalıkları tanıyarak sosyal adaletin gerçekleşmesine ve gelir dağılımının iyileşmesine katkıda bulunur.

Kısacası vergi harcamaları, genel vergi sisteminden sapma niteliği taşıyan ve belirli kişi, sektör veya faaliyetlere avantaj sağlayan düzenlemelerdir. Başlıca vergi harcaması türleri şunlardır:

***Vergi istisnası;*** vergi kanunlarında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, ekonomik, sosyal veya hukuki gerekçelerle kısmen veya tamamen, sürekli ya da geçici olarak vergi dışında bırakılmasıdır (Nadaroğlu, 1976:256; Edizdoğan, 2007:176). Bu nedenle istisna, mükellefin şahsından bağımsız olarak, doğrudan verginin konusunu ilgilendirir. Güncel uygulamada ticari ve zirai kazançlarda istisnalar, telif kazançları, ücretlerde belirli istisnalar, ihracat istisnaları ve diplomatik muafiyetler başlıca örneklerdir. İstisna, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması yoluyla ekonomik ve sosyal politikaları destekleyen bir araçtır.

***Vergi muafiyeti;*** vergi kanunlarında esas itibarıyla vergi borcu doğması öngörülen kişi veya grupların, belirli koşullar altında vergi yükünden tamamen muaf tutulmasıdır (Devrim, 2002:247). Bu kapsamda muafiyet, verginin konusunu değil, doğrudan mükellefi ilgilendirir ve kamu otoritesinin belirli kişi veya kurumlara sağladığı sistematik bir vergisel ayrıcalık niteliğindedir. Örneğin;

- **Gelir Vergisinden Muaf Olanlar (Gelir Vergisi Kanunu kapsamında),**

*\_Esnaf muafılığı: Belirli şartları sağlayan küçük esnaf (sermaye ve iş hacmi sınırlı olanlar).*

*\_Ev hizmetlerinde çalışanlar (belirli koşullarda).*

*\_Tarımsal kazanç sahiplerinin bir kısmı (basit usulde ve belirli sınırlar içinde olanlar).*

*\_Sosyal yardım, burs ve bazı tazminat gelirleri.*

*\_Engellilere yönelik belirli vergi avantajları (indirim/istisna şeklinde).*

- **Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar (Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında)**

*\_Kamu idare ve kuruluşları (ticari faaliyet yürütmüyorsa).*

*\_Dernek ve vakıfların bazı faaliyetleri (iktisadi işletme kurmamışsa).*

*\_Köy tüzel kişilikleri.*

*\_Emekli ve yardım sandıkları (kanunda belirtilen şartlarla).*

- **Katma Değer Vergisi (KDV) Muafiyet ve İstisnaları (Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında)**

*\_Eğitim ve sağlık hizmetlerinin bir kısmı.*

*\_İhracat işlemleri (KDV'den istisna).*

*\_Diplomatik temsilcilikler.*

*\_Bazı tarımsal teslim ve hizmetler.*

- **Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Muafiyeti (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamında)**

*\_Engelli bireyler (belirli oran ve şartlarla).*

*\_Resmi kurum araçları.*

*\_Bazı özel statülü araçlar (örneğin diplomatik plakalı araçlar).*

- **Emlak Vergisi Muafiyeti (Emlak Vergisi Kanunu kapsamında)**

*\_Şehit yakınları ve gaziler (belirli şartlarla).*

*\_Emekliler, dul ve yetimler (tek konut ve belirli gelir şartıyla).*

*\_Engelliler (tek konut şartıyla).*

*\_Hiç geliri olmayanlar (tek mesken için).*

**Vergi indirimleri ;** Vergi indirimleri, belirli vergi konularında devletin ekonomik veya sosyal politika hedefleri doğrultusunda mükelleflerin vergilendirilebilir gelirleri üzerinden yapılan tutar eksiltmeleridir. Başka bir ifadeyle, indirimler brüt gelir üzerinden vergilendirilebilir geliri azaltmak suretiyle vergi matrahından yapılan yasal düşüşlerdir. Bu uygulama, vergi konusunun objektif durumlarını ve mükelleflerin ekonomik ya da sosyal

niteliklerini dikkate alır (Rakıcı, 2004: 116; Karaarslan, 2006: 2; Saraçoğlu, 2000: 85). ; bu şekilde vergilendirilmesi gereken bir mali güç bulunmasına rağmen, belirli koşullarda matrahın bir kısmı vergi dışı bırakılır ve dolayısıyla vergi yükü azaltılır.

**Vergi indirimleri, Gelir Vergisi Kanunu ve diğer ilgili mevzuatla düzenlenmiş olup uygulanan başlıca indirim türleri şunlardır:**

### **1) Sakatlık (Engellilik) İndirimi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre, engelli bireyler için gelir vergisi matrahından belirli tutarlar indirilebilir. Bu indirim, engelli çalışanların vergi yükünü hafifletmek ve yaşam maliyetlerine katkı sağlamak amacıyla uygulanır.

**2026 yılı için belirlenmiş engellilik indirimi tutarları (aylık olarak):**

**1. derece engelli: 12 000 ₺**

**2. derece engelli: 7 000 ₺**

**3. derece engelli: 3 000 ₺**

**Bu tutarlar doğrudan gelir vergisi matrahından düşülür.**

### **2) Yatırım İndirimi ve Teşvikli Yatırımlar**

Yatırım indirimi, genellikle yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için uygulanır. Bu kapsamdaki yatırımlardan elde edilen kazançlar için, belirli bir süre ve şartlarla indirimli vergi oranı veya vergi avantajı uygulanabilir.

2025 itibarıyla yatırım teşvikleriyle ilgili mevzuatta yapılmış düzenlemelerde, teşvik kapsamındaki yatırımlar için kurumlar vergisi oranı belirli şartlarla indirimli hale getirilmiş olup, bu uygulama yatırımın katkısına göre farklı süre ve oranlarda düzenlenebilmektedir. Ayrıca TBMM gündemine gelen tekliflerle bu uygulamaya süre ve oran sınırları getirilmeye çalışılmaktadır.

### **3) Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimi (%5 İndirimi)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi uyarınca, beyannamelerini zamanında ve eksiksiz veren mükelleflere, hesaplanan vergi üzerinden %5 oranında ek indirim uygulanabilir. Bu indirim, hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükelleflerinin belirli şartları sağlaması hâlinde kullanılabilir.

Ancak finans-banking sektörü, sigorta, emeklilik şirketleri gibi belirli sektörlerdeki mükellefler bu indirimden yararlanamazlar. Ayrıca indirimden faydalanabilmek için mükellefin kaçakçılık gibi vergi suçlarına muhatap olmaması ve geçmiş beyannamelerini de zamanında vermiş olması şarttır.

**b) Vergi Tatili;** belirlenen alanlarda belirli bir zaman dönemi için vergi ödenmemesi şeklinde uygulanan teşvik türüdür (Tüylüoğlu ve Aktürk, 2006:88). Diğer bir ifadeyle, devletin belirli bir süre için, belirli sektör, faaliyet veya mükellef grupları için vergi alımını geçici olarak durdurması veya erteleme (Giray,2008:61; Hung Chan ve Phyllis,2000:469). Vergi tatili ile, tatil dönemindeki yatırım projesinden elde edilecek gelirin vergiden muaf tutularak yatırımın işletme dönemi kârlılığının artırılması (Duran,2003:81); yani ekonomiyi canlandırmak, yatırımı teşvik etmek veya özel durumlarda mükellefi desteklemeyi amaçlanmaktadır.

Vergi tatili uygulamalarında süre, ülkeden ülkeye değişmekle birlikte genellikle 5–10 yıl arasında belirlenmektedir (UNCTAD, 1996: 23). Bu süre, yatırımcının başlangıç maliyetlerini dengelemesine imkân tanımayı amaçlayan optimal bir teşvik dönemi olarak kabul edilmektedir. Sürenin uzunluğu, kamu gelir kaybı ile yatırım teşviki arasındaki denge açısından kritik öneme sahiptir. Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin vergi sistemi içindeki payının yüksek olduğu ülkelerde vergi tatilleri daha etkili bir araç hâline gelmektedir. Bu nedenle uygulama, gelişmiş ülkelere kıyasla gelişmekte olan ülkelerde daha yaygındır ve birçok AB ülkesinde de çeşitli biçimlerde görülmektedir. Özellikle Çek Cumhuriyeti'nde süreli vergi tatili uygulanmış; ancak beklenen başarı sağlanamadığı için sistem kaldırılarak yeni işletme ve makine yatırımlarına yönelik indirim ve geçici istisna modeline geçilmiştir (Giray, 2008: 150). Bu değişim, vergi tatillerinin tasarımının ekonomik etkinlik açısından belirleyici olduğunu göstermektedir.

**c) Vergi arbitrajı;** hem ulusal düzeyde hem de uluslararası boyutta ortaya çıkabilen bir olgudur ve bu nedenle farklı tanımlamalarla ele alınmaktadır. Ulusal bağlamda vergi arbitrajı, genellikle yerel vergi planlaması stratejilerini ifade ederken; uluslararası düzeyde, bu kavram “uluslararası vergi arbitrajı” (international tax arbitrage) veya “sınır ötesi vergi arbitrajı” (cross-border tax arbitrage) terimleriyle açıklanmaktadır.

Vergi arbitrajı; vergi kanunlarında yer alan boşluklar ve yapısal farklılıklardan yararlanılarak, herhangi bir ekonomik risk üstlenmeksizin vergi avantajı elde edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, farklı vergi türleri, oranları ya da mükellefiyet statüleri arasındaki vergisel farklılıkların bilinçli biçimde değerlendirilmesi suretiyle daha düşük vergi yüküne ulaşılması söz konusudur (Taşkın, 2006: 11). Bu yönüyle vergi arbitrajı, hukuka aykırı bir davranıştan ziyade mevzuatın sunduğu alternatifler arasından vergisel açıdan en avantajlı olanın tercih edilmesine dayanmaktadır. Vergi arbitrajı çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin (Dinçer, 2029: s.89); iki mükellefin ayrı ayrı vergilendirilmeleri durumunda toplam vergi yükleri, ortak mükellefiyet hâlinde

ödenecek vergiden daha yüksekse, ortak mükellefiyet statüsünün tercih edilmesi vergi yükünü azaltıcı bir yöntem olarak kullanılacaktır. Bu durumda mükellefiyet biçimi, doğrudan bir arbitraj aracı işlevi görmektedir. Benzer şekilde bir işletmenin sabit kıymeti satın alarak amortisman yoluyla gider yazması yerine, aynı varlığı finansal kiralama (leasing) yöntemiyle edinmesi; giderleştirme tutar ve sürelerindeki farklılıklar nedeniyle vergisel avantaj sağlayabilmektedir. Bu tür tercihler, vergi sistemindeki teknik düzenleme farklılıklarının ekonomik kararlar üzerinde belirleyici olabildiğini göstermektedir.

Uluslararası vergi planlaması perspektifinden bakıldığında, vergi arbitrajı, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla farklı ülke vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmak için tasarlanan işlemleri ifade etmektedir (Avi-Yonah, 2007: 33). Bir diğer tanıma göre, uluslararası vergi arbitrajı, bir mükellefin geliri farklı iki ülkenin vergi mevzuatına tabi olduğunda ortaya çıkar ve mükellef bu durumdan vergi avantajı sağlayabilir. Örneğin, vergilendirmede bazı ülkeler ikamet ilkesini, bazıları ise kaynak ilkesini benimsemektedir. Eğer bir mükellef, kaynak ilkesini uygulayan bir ülkede ikamet edip, ikamet ilkesini benimseyen başka bir ülkede gelir elde ederse, bu gelir her iki ülke tarafından da vergilendirilmeyecektir (Saruç, 2015: 26) ; dolayısıyla mükellef için bir vergi avantajı oluşacaktır.

Ülkeler arasındaki vergi rejimlerinin farklılık göstermesi ve çok sayıda vergi rejiminin varlığı, vergi yükümlülerine “vergi arbitrajı” olarak adlandırılan karmaşık vergi planlaması yapma imkânı sunmaktadır. Vergi arbitrajının temel amacı, mükelleflerin ortaya çıkan vergi yükünü azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmak için ulusal vergi kanunları ve yönetmeliklerinden kaynaklanan farklılıklardan yararlanmasıdır (Lessambo, 2016: 321-333). Bu farklılıklar sayesinde vergi mükelleflerinin vergi yükleri önemli ölçüde azalabilmektedir.

Uluslararası alanda vergi yükünü azaltma uygulamaları, genellikle ülkeler arası vergi rekabeti (ülkelerin daha düşük vergi oranlarıyla yatırım çekmeye çalışması), stratejik vergi planlaması (şirketlerin vergi yükünü minimize etmek için önceden yapılandırılmış mali planlar oluşturması), transfer fiyatlandırması (ilişkili şirketler arasındaki mal ve hizmet fiyatlarını kârı düşük vergili ülkeye kaydıracak şekilde belirleme) ve vergi cennetleri (çok düşük veya sıfır vergi uygulayan ülkelerde kazanç toplama) gibi mekanizmalar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu yöntemler teknik olarak yasal olmakla birlikte, bazı durumlarda vergi adaleti ve devletin vergi gelirlerini azaltarak kaynak dağılımını etkileyen uygulamalar doğurabilmektedir.

**d) Vergi rekabeti;** bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak amacıyla, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında yürütülen rekabet olarak tanımlanmaktadır

(James, 1998: 144). Daha geniş bir çerçevede, vergi rekabeti, bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü artırmak veya yabancı yatırımları çekmek için, vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak ülkenin ulusal ekonomisini geliştirme süreci olarak da ifade edilmektedir (Pinto, 2002: 1). Bu kapsamda, vergi rekabeti yalnızca mali bir araç olmanın ötesinde, ekonomik büyüme stratejilerinin ve yatırım çekme politikalarının ayrılmaz bir bileşeni olarak değerlendirilmektedir.

Vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak, bu olgunun üç temel unsurdan oluştuğu söylenebilir. Birincisi, vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik stratejik bir uygulamadır. İkincisi, vergi rekabeti uluslararası boyutu içerir; uluslararası vergi rekabeti kavramı, bir ülkenin diğer ülkelerin vergi politikalarına göre daha avantajlı veya dezavantajlı konumda olmasını ifade eder. Bu bağlamda, yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha elverişli bir vergi sistemine sahip ülkeyi tercih edeceklerdir ve bu durum, dışa açık ekonomilerde optimal vergilemeden farklı mekanizmaları ortaya çıkarır (Janeba, 1997: 8). Üçüncüsü, vergi rekabetiyle sağlanacak avantajlar çeşitli vergisel teşvikler aracılığıyla hayata geçirilir. Vergisel teşvikler, tarih boyunca tüm ülkelerin vergi sistemlerinde yer almış ve özellikle dolaysız vergiler, diğer faktörler sabit tutulduğunda (ceteris paribus) yatırımcı kararları üzerinde belirleyici bir rol oynamıştır. Ampirik çalışmalar da yatırım kararlarının vergi politikalarına duyarlılığını ortaya koymaktadır (Stewart ve Webb, 2003: 2). Bu çerçevede, vergi rekabeti yalnızca bir mali avantaj mekanizması değil, aynı zamanda ulusal ekonomi ve yatırım stratejileri açısından planlı bir politika aracına dönüşmektedir.

Yararlı vergi rekabetinden söz edebilmek için ise şu kriterlerin olması gerekmektedir (Slemrod, 1995: 475). ;

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

e) **Vergi planlaması;** gelir ve giderlerin, yasal vergi düzenlemeleri çerçevesinde organize edilerek, hem nakit akışını optimize etmeyi hem de işletme veya birey için finansal avantaj sağlamayı hedefler.

Vergi planlaması, mükelleflerin kazançlarının devlete ödenen kısmını azaltarak nakit tasarrufu sağlamalarına ve kullanılabilir gelirlerini artırmalarına olanak tanınması açısından önemli fırsat sunmaktadır (Traini ve diğerleri, 2021: 1). Bireysel vergi mükellefiyetinde, vergi yükünün azaltılması, tüketim ve tasarruf kararlarını doğrudan etkilerken, kurumsal düzeyde vergi planlaması işletmelerin stratejik karar alma süreçlerinde daha kapsamlı sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle farklı ölçek ve faaliyet alanlarındaki işletmeler için vergi planlaması, cezai yaptırımlara maruz kalmaksızın vergi yükünü minimize etme, finansal kısıtları yönetme, maliyet avantajı elde etme ve rakipler karşısında stratejik üstünlük sağlama gibi kritik avantajlar yaratmaktadır (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 241). Bu kapsamda, vergi planlaması yapan bir işletme, artan rekabet ortamında maliyetlerini azaltarak ve vergi yükünü optimize ederek, planlama yapmayan rakiplerine göre daha avantajlı bir konuma geçebilmektedir (Peker ve Kılıçer, 2017: 902).

Vergi planlamasının işletmelere sağladığı faydalar yalnızca maliyet azaltımı ile sınırlı değildir. Nihai vergi yükündeki azalma, firmanın giderlerini düşürmekte ve net karını artırmakta, dolayısıyla nakit çıkışını azaltarak finansal esnekliği ve kredi değerliliğini yükseltmektedir (Sun ve diğerleri, 2020: 513). Bunun sonucunda, işletmeler gereksiz harcamaları kontrol edebilir, maliyetlerini optimize edebilir ve karlarını maksimize edebilirler (Yanbing, 2021: 2). Ayrıca vergi planlaması, mal ve hizmet alımlarında, üretim ve operasyonel süreçlerde daha planlı hareket etmeyi mümkün kılarak, firmaların olası ekonomik şoklara ve krizlere karşı hazırlıklı olmasını sağlamaktadır. Benzer şekilde, vergi planlaması, işletmelerin yönetim kapasitesini, ortaklık yapısını ve finansal yönetimini güçlendirerek kurumsallaşma süreçlerini hızlandırmaktadır (Buyrukoğlu ve Şimşek, 2022: 63-64).

Vergi planlamasının yalnızca mükellefler açısından değil, devlet açısından da olumlu etkileri bulunmaktadır. Bu olumlu yönlerden biri, devletin mevcut kanunlardaki boşlukları fark ederek düzenleme yapabilme imkânına sahip olmasıdır (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 242). Ancak vergi kanunlarındaki boşluklar, mükelleflere yasal çerçevede vergi yükünü azaltma imkânı tanırken, devlet açısından hesaba katılmayan vergi kayıplarına yol açabilir (Taşkın, 2012a: 78). Devletin bu boşlukları kapatması ve vergi planlaması alanını daraltması ise, yüksek vergi oranları karşısında mükelleflerin motivasyonunu azaltabilir veya yasa dışı yöntemlere başvurmalarına neden olabilir; bu durum hem bireysel hem de toplumsal refah kaybına yol açarak devletin vergi politikalarından

beklenen ekonomik hedefleri zayıflatılabilir (Akdoğan, 2005: 164). Dolayısıyla, devletlerin vergi planlamasının sınırlarını belirlerken, uygulamaların hem yasal uyumluluğu teşvik edecek hem de vergi politikalarının etkinliğini artıracak şekilde tasarlanması gerekmektedir. Vergi planlaması, mükelleflerin yasal çerçeve içinde hareket ederek vergiye uyumlarını kolaylaştırmakta ve böylece devletin vergi denetim ve düzenleme süreçlerini daha etkili şekilde yürütmesine olanak tanımaktadır.

**f) Transfer fiyatlandırması;** Günümüzde kurumlar, küresel rekabetin yoğunlaştığı piyasalarda kendi konumlarını, rollerini ve stratejilerini yeniden belirlemek ve yapılandırmak zorundadır. Bu durumda kurumlar, maliyetlerini düşürme, verimliliği artırma ve kaynaklarını daha etkin kullanma çabası içindedirler (İnce, 2010: 4). Transfer fiyatlandırması, özellikle çok uluslu şirketler tarafından bu hedeflere ulaşmak amacıyla yaygın olarak kullanılan bir uygulamadır ve temel amacı, kurumun kârlılığını ve verimliliğini artırmaktır.

Transfer fiyatlandırması, bir firmanın kendi bünyesinde, bölümleri arasında veya ilişkili diğer kuruluşlarla mal ve hizmet transferinde uyguladığı fiyatları ifade eden iktisadi bir araçtır (Saraçoğlu & Kaya, 1940). Temel olarak, ekonomik birimler arasında gerçekleşen bu fiyatlama sistemi, işletmelerin kârını maksimize etme ve kaynak kullanımını optimize etme amacı taşır (Nazalı, 2010). Ancak, fiyatların iktisadi ve ticari gerekliliklere uymayan şekilde belirlenmesi hâlinde, bu durum yapay transfer fiyatlandırması olarak tanımlanır ve vergi yasalarının ihlâli anlamına gelir (Yaltı, 2007: 7-26).

Çok uluslu şirketler, transfer fiyatlandırmasını genellikle vergi yükünün farklı olduğu ülkeler arasındaki kâr dağılımını yönetmek için kullanmaktadır. Örneğin, yüksek vergi oranına sahip bir ülkedeki iştiraki, düşük vergi oranına sahip bir ülkedeki bağlı kuruluştan düşük transfer fiyatı ile mal alımı yaparak kazanç aktarabilir. Bu tür uygulamalar, toplam vergi yükünü azaltmakla birlikte, devletler açısından önemli vergi gelir kayıplarına yol açar ve dolayısıyla vergi boşluğu yaratır (Biyarı, 2010).

Uluslararası transfer fiyatlandırması, sadece bir ülkenin vergi gelirini değil, işlemin gerçekleştiği birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirlerini doğrudan etkileyebilmektedir (Aktaş, 2003: 84-90). Bu nedenle OECD ve Avrupa Birliği bünyesinde düzenlemeler yapılmış; ABD, Çin, Japonya, Almanya, Hindistan, İngiltere ve Fransa gibi ülkeler transfer fiyatlandırmasını kanunlarla düzenlemiştir. Türkiye’de ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesi kapsamında “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” düzenlemesi ile yapay transfer fiyatlandırmasının vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

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

Uluslararası firmalar açısından transfer fiyatlandırmasının amaçları ise (Çelik, 2000: 101-110);

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

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

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

Özetle, transfer fiyatlandırması hem iktisadi bir gereklilik hem de vergi planlaması açısından kritik bir araçtır. Ancak kötüye kullanımı, çok uluslu şirketler arasında kârın düşük vergi yüküne sahip ülkelere kaydırılmasına ve devletler açısından önemli vergi boşluklarının oluşmasına yol açmaktadır. Bu nedenle, etkin vergi denetimi ve uluslararası uyum hem şeffaf kâr dağılımı hem de vergi adaletinin sağlanması açısından zorunludur.

**g) Vergi cenneti;** OECD’ye göre bir ülkenin vergi cenneti olarak sınıflandırılabilmesi için üç temel unsurun bir arada bulunması gerekmektedir:

- anlaşılır vergi yasalarının, belirlenmiş muhasebe standartlarının ve etkin denetim sistemlerinin bulunmaması,
- diğer ülkelerle bilgi paylaşımında bulunulmaması ve
- ekonomik faaliyet gösteren şirketlerin bulunmamasına rağmen, hukukeni olarak kurulmuş çok sayıda şirketin mevcut olması. Bu üç kriterin bir araya gelmesi, söz konusu ülkenin vergi cenneti olarak değerlendirilmesinin ön koşuludur (OECD, 1998).

Avrupa Birliği (AB) ise vergi cennetlerini, uluslararası vergi işbirliğine katılmayan ve şeffaflık standartlarını sağlamayan ülkeler olarak tanımlamakta ve bu ülkeleri listeleyerek kamuoyuna ifşa etmektedir. AB yaklaşımı, vergi cennetlerinin denetlenebilirliğini artırmayı ve uluslararası işbirliğini teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

Literatürde vergi cennetleri, düşük vergi oranları ve vergiyle ilişkili çeşitli kolaylıklar sağlayarak yabancı yatırımcıları çekmek veya uluslararası vergi rekabeti koşullarında bireyler ve firmalar için vergiden kaçınma olanakları yaratmak amacıyla düzenlenen özel bölge veya ülkeler olarak tanımlanmaktadır (Öztürk & Ülger, 2016: 237-254). Bu bölgeler, vergi yükümlülerinin vergiden kaçınmasına imkân tanıyan ve işlemlerin gizli bir şekilde yürütülmesini sağlayan düzenlemeler sunar.

Vergi cennetleri, çok uluslu şirketler tarafından tercih edilmekte ve bu sayede şirketlerin uluslararası faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler üzerindeki vergi yükü önemli ölçüde azaltılabilmektedir. Şirketlerin bu bölgeleri tercih etmelerinin temel nedeni ya hiç vergi ödememek ya da oldukça düşük vergi yüküne tabi olmaktır. Vergi cennetleri, doğrudan yatırımları çekmek yerine, düşük vergi oranları ve bankacılık sektöründe mutlak gizliliği esas alarak uluslararası sermayeyi kendi ülkesine çekmeye ve vergiden kaçınmayı kolaylaştırmaya yöneliktir (Addison, 2009: 711). Bu kapsamda, vergi cennetleri hem uluslararası vergi uyumu açısından risk teşkil etmekte hem de çok uluslu şirketlerin vergi planlamasında stratejik bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu yapısı ile vergi cennetleri, küresel vergi politikalarında şeffaflık, denetim ve uluslararası işbirliği ihtiyacını açıkça ortaya koymaktadır.

OECD'nin "Zararlı Vergi Rekabeti" çalışmasına göre, vergi cennetleri küresel vergi rekabetinin olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla koordinasyonu sağlamak yerine, düşük vergi yükü ve gizlilik avantajları ile öne çıkmaktadır (Arıkan & Akdeniz, 2005: 285-338). Bu ülkelerin temel özellikleri şunlardır:

- Vergi cennetleri, faaliyette bulunan şahıs ve firmalara ait bilgi ve belgeyi sıkı gizlilik ilkesi gereği koruma altına alır. Bu şahıs ve firmalar, bankacılık ve finansal işlemler hakkında yabancı vergi otoritelerine malumat vermezler.
- Vergi cenneti ülkelerin neredeyse tamamında finans ve vergi mevzuatında ilgili bilgiler şeffaf değildir.
- Vergi cenneti olan ülkelerde ikili döviz kontrol sistemi vardır veya hiç bir şekilde kambiyo kontrolü bulunmamaktadır. Bu ülkelerde yaşayanlar denetime tabi olurlarken, ülkede yaşamayanlar ise denetime tabi olmamaktadırlar.

- Klasik vergi cennetlerinde bankacılık sistemi oldukça önem arz eder. Başarılı bir vergi cenneti olabilmek için bankacılık sektörünün son derece gelişmiş olması zorunludur. Bu tarz ülkelerin iktisadi anlamda nüfusuna oranla ciddi manada büyüktürler.
- Vergi cenneti ülkelere ulaşım ve iletişim olanaklarının iyi seviyede olması gerekmektedir.
- Vergi cennetlerinde faaliyette bulunmak için belli bir limit oranı konulmamıştır. Birçok firmanın merkezi bu ülkelerde olmasına rağmen bu firmalar sadece kâğıt üzerinde var olan “sanal” şirketlerdir

Vergi cennetleri genellikle küçük, az nüfuslu ada ülkeleri veya yüzölçümü sınırlı bölgelerden oluşur. Coğrafi ve ekonomik kısıtları nedeniyle tarım, hayvancılık ve sanayi alanında yeterli gelir sağlamak mümkün değildir; turizm gelirleri ise çoğu zaman sınırlıdır. Bu nedenle bu ülkeler, finansal hizmetler ve portföy yatırımlarını teşvik ederek birey ve firmalara bankacılık, muhasebe, hukuk, iletişim ve altyapı hizmetleri sunar ve böylece vergi yüklerini azaltır. Örneğin, Cayman Adaları’nda yaklaşık 60.000 nüfusa karşılık 580 banka şubesi, 500 milyar dolarlık banka mevduatı, 500 sigorta şirketi ve 40 bin şirket bulunmaktadır (Günaydın, 1999: 126). Bu yapıyla vergi cennetleri, uluslararası firmaların ve bireylerin vergi yükünü azaltma ve vergiden kaçınma stratejilerinde kullanılabilecek araçlar sunmaktadır.

2026 yılında en çok bilinen ve vergi avantajı sağlayan “vergi cenneti” ülkeler / bölgeler listesi genellikle düşük veya hiç vergi alınmayan, işletmeler ve bireyler için cazip vergi rejimleri sunan ülkelere oluşuyor. Aşağıdaki liste, güncel vergi cennetleri kategorilerinin çeşitli kaynaklara göre bir araya getirilmiş halidir:

*Şekil 4; Kişisel Gelir Vergisi Tamamen Sıfır Olan Ülkeler*

Ülke / Bölge	Kişisel Gelir Vergisi	Ana Gelir Kaynağı
Birleşik Arap Emirlikleri	%0	Petrol, turizm, finans
Bahreyn	%0	Petrol, finans
Katar	%0	Doğalgaz, petrol
Kuveyt	%0	Petrol
Suudi Arabistan	%0	Petrol
Umman	%0	Petrol
Brunei	%0	Petrol
Bahamalar	%0	Turizm, offshore finans
Cayman Adaları	%0	Offshore bankacılık
Bermuda	%0	Sigorta, finans

Gerçek bir vergi cenneti, yabancı işletmeleri ve yatırımcıları çekmek için yasalarını kasıtlı olarak tasarlayan, genellikle düşük veya hiç kurumlar vergisi olmayan, işletme dostu düzenlemeler, yatırım teşvikleri ve bazı durumlarda finansal gizliliği bir araya getiren bir yargı bölgesidir.

### *1.3.2.2. Vergiden Kaçınma Davranışlarının Vergi Boşluğu Üzerindeki Yansımaları*

Vergiden kaçınma faaliyetleri, mükelleflerin vergi yükünü azaltmak amacıyla başvurdukları ulusal ve uluslararası yöntemleri kapsamaktadır. Ulusal düzeyde vergi harcamaları, vergi tatilleri ve vergi arbitrajı yaygın olarak kullanılan araçlar arasında yer alırken; uluslararası düzeyde vergi rekabeti, agresif vergi planlaması, transfer fiyatlandırması ve vergi cennetleri temel yöntemlerdir (Uygun, 2021: 56). Bu uygulamaların bir kısmı devletin ekonomik ve sosyal politika hedeflerini destekleyen araçlar olarak tasarlanmışken, diğer kısmı mükelleflerin kendi istekleri doğrultusunda vergiden kaçınma amacıyla başvurdukları stratejilerdir (Gerçek & Uygun, 2021: 29-42). Bu durum, vergiden kaçınma ile vergi boşluğu arasındaki ilişkinin çok boyutlu ve karmaşık yapısını ortaya koymaktadır.

Vergi muafiyetleri, istisnalar ve indirimler gibi vergi harcamaları, devletin sosyal ve ekonomik politikalarını desteklemek amacıyla uygulanmaktadır. Temel hedef, gelir dağılımında adalet sağlamak ve sosyal refahı artırmaktır. Bununla birlikte, vergi harcamaları uygulanırken, vergilemede etkinlik ve verimlilik ilkeleri ile adalet ilkesi arasında sık sık gerilim yaşanmaktadır. Vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal faydaları bulunsa da ölçümünün güç olması, karmaşık yapısı ve gelir kaybına yol açması gibi olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Özellikle vergi gelirlerinde yarattığı boşluk, kaynak tahsisinde etkinlik kaybı ve bütçe dengesizliği üzerinden mali disipline zarar verebilmektedir. Öte yandan, mikroekonomik düzeyde vergi harcamaları kullanılabilir geliri artırıcı ve makroekonomik düzeyde GSYH dağılımını olumlu etkileme kapasitesine sahip bir araç olarak değerlendirilmektedir (Gerçek & Uygun, 2021: 29-42).

**Vergi harcamalarının uygulanma gerekçeleri arasında şunlar yer almaktadır:**

*\_yatırımların artması ve bu yatırımlardan elde edilen kazancın vazgeçilen vergi gelirinden daha yüksek olabileceğinin öngörülmesi;*

*\_kaynak dağılımında etkinliği artırmak ve faydalı mal/hizmet üretimini teşvik etmek; mükellef refahını artırarak tasarrufların ekonomiye aktarılması;*

*\_düşük gelirli bireyler lehine gelir dağılımını iyileştirmek ve sosyal adaleti güçlendirmek;*

*uluslararası yatırımcıları ülkeye çekerek vergi rekabet gücünü artırmak.*

Ancak, vergi harcamalarının bütçe üzerindeki etkisi göz ardı edilemez; vergi tabanını daraltarak kısa vadede vergi erozyonuna ve uzun vadede ekonomik sorunlara (borçlanma, özelleştirme, enflasyon vb.) yol açabilmektedir (Gerçek & Uygun, 2021: 29-42).

Vergi tatilleri, belirli bir süreliğine vergi yükümlülüğünü kaldıran veya vergi harcaması sağlayan mekanizmalardır. Uygulandığı dönemlerde doğrudan gelir kaybına ve vergi boşluğuna neden olabilmektedir. Bununla birlikte, teşvik edilen yatırımların yaratacağı ek gelir kısa vadeli kaybın etkisini azaltmaktadır (Uygun, 2021: 58).

Vergi arbitrajı, risk almadan ve hukuka aykırı hareket etmeden, vergi kanunlarındaki farklılık ve boşluklardan yararlanarak vergi yükünü azaltmayı amaçlayan bir yöntemdir. Bu uygulama, devlet açısından doğrudan vergi kaybı ve vergi boşluğu yaratmakta, ulusal vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir (Uygun, 2021: 58).

Küreselleşen ekonomilerde sermaye hareketliliği ülkeler arasında yoğun bir vergi rekabetine yol açmaktadır. Belirli bir seviyeye kadar kabul edilebilir olan bu rekabet, aşırı vergi indirimleri ve sıfır vergileme gibi uygulamalarda zararlı vergi rekabetine dönüşmektedir. Zararlı vergi rekabeti, bir ülkenin kendi vergi tabanını genişletirken diğer ülkelerde matrah kaybına yol açmakta, sermaye çıkışlarını hızlandırmakta ve vergi kaçakçılığına zemin hazırlamaktadır (Öz, 2005: 57).

Vergi planlaması, işletmelerin vergi yükünü minimize etmek için yasal hakları avantaja çevirme çabasıdır. Giderlerin ve vergi yükünün azaltılması, buna karşılık satış ve hasılatın artırılması gibi yöntemleri içerir ve bu nedenle vergi boşluğuna katkı sağlayan unsurlar arasında kabul edilmektedir (Uygun, 2021: 59).

Transfer fiyatlandırması, bağlı kuruluşlar arasında malların, hizmetlerin veya varlıkların fiyatlandırılması yoluyla karın düşük vergili ülkelere kaydırılmasını sağlar. Çok uluslu şirketler bu yöntemle grup içi ticarete belirledikleri fiyatlar üzerinden kazançlarının vergi yükünü minimize etmektedir (Uygun, 2021: 59).

Vergi cennetleri, düşük vergi oranları, finansal gizlilik ve uluslararası denetim eksikliği ile mükelleflere cazip koşullar sunan özel bölgelerdir (Öztürk & Ülger, 2026: 238). İsviçre, Lüksemburg, Hong Kong, Cayman Adaları, Singapur, ABD ve Japonya gibi ülkeler, uluslararası vergi boşluğunu artıran başlıca merkezler arasında sayılmaktadır (Cobham, 2015: 281-303). 2008 küresel finansal krizi sonrası, vergi cennetlerinin etkisi hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde daha görünür hale gelmiştir (Escaria, 2011: 26-53).

Bilici'ye göre, “*vergi cennetleri, her ülkenin kendi vergi sistemlerini dilediğince kurma hak ve yetkisine sahip olma kuralına dayanarak var olmaktadır.*” Bu durum, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde kayıplara neden olmaktadır (Bilici, 2004). Vergi cennetlerinde uygulanan basit sistemler ve düşük dolaylı vergiler, uluslararası ticaret ve finansal işlemlerde risk primini artırmakta, vergi gelirlerinde eşitsizliği ve kaynak tahsisinde etkinlik kaybını derinleştirmektedir (Arslan, 2011: 41-48).

Sonuç olarak, ulusal ve uluslararası vergi kaçınma yöntemleri (vergi harcamaları, tatiller, arbitraj, agresif vergi planlaması, transfer fiyatlandırması ve vergi cennetleri), vergi boşluğunu artırmakta, bütçe dengesini bozmakta ve devletlerin mali egemenliğini zayıflatmaktadır.

### 1.3.3. Kayıtdışı Ekonomi Kavramı

Kayıt dışı ekonomi, resmi ekonomik faaliyetlerin dışında kalan, genellikle kayda alınmayan ve vergilendirilmeyen ekonomik faaliyetleri ifade etmektedir. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde önemli bir sorun teşkil eden kayıt dışı ekonomi, gelir dağılımı ve kamu maliyesi üzerinde ciddi etkilere sahiptir. Ulusal literatürde, kayıt dışı ekonomi genellikle gayrisafi milli hâsılaya (GSMH) yansımayan ancak gelir yaratan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt ve Özbey, 2015, s. 76). Bununla birlikte, bu tür faaliyetlerin resmi ekonomik göstergelere yansımaması, politika yapıcılarının ekonomik büyüme ve gelir dağılımı analizlerini yanıltmasına ve kamu maliyesinin etkin yönetilmesini güçleştirmesine neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınamaması, ekonomik ve sosyal açıdan çeşitli olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Vergilendirilmemiş ekonomik faaliyetler, devletin vergi gelirlerini azaltarak kamu hizmetlerinin finansmanını güçleştirmekte ve bütçe açıklarını derinleştirmektedir. Ayrıca, kayıt dışı faaliyetler, haksız rekabet ortamı yaratarak kaynak kullanımında verimsizlik ve dengesizlik oluşturmakta; ekonomik yapı ile toplumsal değerler üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Bu durum, vatandaşın devlete olan güvenini zedelemekte, hukuka ve vergiye uyumu azaltmaktadır (Öztürk, 2023, s. 43). Dolayısıyla, kayıt dışı ekonominin yaygınlığı yalnızca mali bir problem değil, aynı zamanda ekonomik istikrarın ve sosyal bütünlüğün korunmasını zorlaştıran yapısal bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi, istihdam piyasası üzerinde de olumsuz sonuçlar üretmektedir. Sosyal güvenlik sistemine ve çalışma hayatını düzenleyen yasalara uyulmadan gerçekleştirilen kayıt dışı istihdam, hem kaçak işçi çalıştırılmasına hem de kendi nam ve hesabına kayıtsız çalışan bireylerin artmasına yol açmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2017, s. 326). Bu durum, iş gücü piyasasında

adil rekabeti bozmakta, işçilerin haklarını ve sosyal güvenlik avantajlarını sınırlamakta, uzun vadede istihdam kalitesinin ve çalışma standartlarının düşmesine neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler, sadece iktisat ve maliye bilimi açısından değil; sosyoloji, psikoloji, antropoloji, hukuk, siyaset bilimi ve istatistik gibi disiplinlerin de inceleme alanına girmektedir. Bu çok boyutluluk, kayıt dışı ekonomiyi tek bir tanımla açıklamayı güçleştirmektedir. Genel anlamda, kayıt dışı ekonomi; yasa dışı faaliyetleri (ör. uyuşturucu ticareti), hanehalklarının resmi kurumlara bildirmedikleri üretimleri ve resmi kaydı bulunmayan sektörlerdeki ekonomik işlemleri kapsamaktadır. Yasal ekonomide yer almasına rağmen eksik veya hiç bildirilmemiş faaliyetler de kayıt dışı ekonomi kapsamında değerlendirilmektedir (Eralp ve Çağdaş, 2023, s. 223). Bu kapsamda, kayıt dışı ekonomi yalnızca ekonomik büyüme ve vergi gelirleri açısından değil, aynı zamanda sosyal yapının işleyişi, hukukun etkinliği ve devletin denetim kapasitesi açısından da kritik bir gösterge niteliği taşımaktadır.

Kayıt dışı ekonominin yoğun olduğu ülkelerde, yasadışı faaliyetlerin bu yapının oluşumunda önemli bir payı olduğu ifade edilmektedir. Küreselleşme, gelişmekte olan ülkeler üzerinde rekabet baskısını artırarak kayıt dışılığı körüklemektedir. Özellikle emek yoğun sektörlerde, düşük ücret ve fiyat politikalarıyla derinleşen kayıt dışı ekonomik faaliyetler dikkat çekmektedir. Turizm sektörü, bu açıdan öne çıkan sektörlerden biridir. Türkiye’de turizm alanında ruhsatsız ve belgesiz işletmeler, kayıtsız çalışan rehberler, kayıt dışı tur şirketleri ve internet üzerinden gerçekleştirilen sahte satışlar, sektörün gelirlerinin düşük görünmesine neden olmaktadır. Ayrıca oteller, lokantalar, gayrimenkul kiralama, eğlence ve ulaşım gibi turizmle bağlantılı sektörlerde de kayıt dışı gelirler gözlemlenmektedir (Bozkurt ve Özbey, 2015, s. 81). Bu durum, turizm sektörünün ekonomik potansiyelinin tam olarak ortaya konmasını engellemekte, sektörde kayıtlı işletmelerin rekabet avantajını azaltmakta ve kamu gelirlerinin sürdürülebilirliğini olumsuz etkilemektedir.

Buna karşın, literatürde bazı dönemlerde ve koşullarda kayıt dışı ekonominin kısa vadeli olumlu etkileri olabileceği de belirtilmektedir. Özellikle ekonomik durgunluk dönemlerinde, kayıt dışı faaliyetler resmi ekonomideki negatif büyümeyi kısmen dengeleyebilmekte, işgücü piyasasında esnekliği artırmakta ve giriş-çıkış maliyetlerini düşürerek rekabet gücünü yükseltebilmektedir (Çelik ve ark., 2021, s. 459).

Kayıt dışı ekonominin gelir dağılımı üzerindeki etkileri karmaşıktır. Düşük gelirli bireylerin ve küçük işletmelerin yoğun olarak faaliyet gösterdiği bu alan, bazı durumlarda gelir adaletine katkı sağlayabilmektedir. Ancak genel eğilim, kayıt dışılığın yüksek olduğu ekonomilerde gelir dağılımının bozulduğu, sosyal

adaletin zayıfladığı ve yoksulluk oranlarının arttığı yönündedir. Bu nedenle, kayıt dışı ekonomi yalnızca mali bir sorun değil, aynı zamanda güçlü sosyal politika gerektiren yapısal bir sorun olarak değerlendirilmelidir (Karagöz, 2020, s. 490-495).

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve etkisi, hükümet politikaları, yönetim kalitesi ve devletin ekonomik faaliyetleri denetleme gücü ile doğrudan ilişkilidir. Etkin bir denetim ve şeffaf politika mekanizmaları, kayıt dışı ekonomiyi azaltmada ve ekonomik istikrarı sağlamada kritik öneme sahiptir.

*Şekil 5, Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması*

<i>Faaliyet türü</i>	<b>Parasal İşlemler</b>		<b>Parasal Olmayan İşlemler</b>	
<b>Kanundışı faaliyetler</b>	Çalıntı mal ticareti; uyuşturucu madde üretim ve satışı; fuhuş; kumar; kaçakçılık ve dolandırıcılık		Uyuşturucu, çalıntı mal, kaçakçılık malı vs. takası; şahsi kullanım için uyuşturucu imali veya yetiştirilmesi; şahsi kullanım için hırsızlık.	
	<i>Vergi kaçırma</i>	<i>Vergiden kaçınma</i>	<i>Vergi kaçırma</i>	<i>Vergiden kaçınma</i>
<b>Kanunî faaliyetler</b>	Bildirilmeyen kazanç; kanunî mal ve hizmetler için bildirilmeyen ücret, kazanç, varlık edinimi.	Çalışanlara yapılan, ancak vergiden muaf olan ödemeler ve işçi ödemeleri indirimleri	Kanunî mal ve hizmetlerin takası	Kişisel veya bir başkasına yardım için yapılan işler

*Kaynak: Schneider,F,Enste,D.H.(2000).Shadow Economies: Size, Causes and Consequances, Journal of Economic Literature, Vol. 38, s. 79.*

### *1.3.3.1. Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri*

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışı ve yaygınlaşması, çok boyutlu ve birbirini besleyen dinamiklere dayanmaktadır. Bu nedenler iktisadi, hukuki, idari, siyasi ve sosyal boyutlarıyla bütüncül bir çerçevede ele alınmalıdır.

- ***İktisadi Nedenler;*** Kayıt dışı ekonominin temel belirleyicileri arasında iktisadi faktörler ön plana çıkmaktadır. Özellikle yüksek vergi oranları ve sosyal güvenlik prim yükü, işletmelerin ve bireylerin maliyetlerini artırarak kayıtlı faaliyet göstermeyi ekonomik açıdan daha az cazip hâle getirmektedir. Bunun yanı sıra işsizlik oranlarının yüksekliği, enflasyonist baskılar, düşük kişi başına düşen milli gelir ve gelir dağılımındaki adaletsizlik, bireyleri geçimlerini sürdürebilmek ama-

ciyla kayıt dışı faaliyetlere yöneltebilmektedir. Ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde, özellikle emek yoğun sektörlerde maliyetleri azaltma amacıyla kayıt dışı istihdamın arttığı gözlemlenmektedir ( Bayraktutan & Ustaoglu, 2023: 10). Dolayısıyla iktisadi kırılmalıklar, kayıt dışılığın yapısal zeminini oluşturmaktadır.

- **Hukuki Nedenler;** Vergi mevzuatının sık aralıklarla değiştirilmesi ve normatif yapının karmaşık olması, hukuki öngörülebilirliği zayıflatmaktadır. Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle bağdaşmayan bu durum, mükelleflerin yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirmelerini güçleştirmektedir. Vergilendirmede açıklık ve sadelik sağlanamadığında, mevzuatın teknik dili ve detaylı düzenlemeleri uzman desteğini zorunlu kılmakta; bu da mükellefler açısından ilave maliyet doğurmaktadır. Artan uyum maliyetleri ise bazı ekonomik aktörleri sistem dışında kalmaya teşvik edebilmektedir (Bayraktutan & Ustaoglu, 2023: 10). Bu kapsamda hukuki karmaşıklık, doğrudan ya da dolaylı biçimde kayıt dışılığı besleyen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.
- **İdari Nedenler;** Vergi idaresinin kurumsal kapasitesi, denetim etkinliği ve teknolojik altyapısı kayıt dışılıkla mücadelede belirleyici rol oynamaktadır. Denetim yetkisine sahip kurumların örgütsel yapısı, personelin nicelik ve nitelik bakımından yeterliliği, kurumlar arası veri paylaşım mekanizmalarının etkinliği ve dijital altyapının gelişmişlik düzeyi, kayıt dışı faaliyetlerin tespit edilmesinde kritik öneme sahiptir. Özellikle ortak veri tabanı eksikliği ve kurumsal koordinasyon yetersizliği, denetim süreçlerinde boşluklar doğurmakta ve kayıt dışı faaliyetlerin görünmezliğini artırmaktadır (Tunç, 2007: 7) . Bu nedenle idari kapasite eksikliği, kayıt dışı ekonominin sürekliliğini sağlayan yapısal bir faktör niteliğindedir.
- **Siyasi Nedenler;** Vergi politikaları teknik olduğu kadar siyasi nitelik de taşımaktadır. Vergilendirme kararları, kamu otoritesinin siyasi tercihleri doğrultusunda şekillenmekte ve çoğu zaman kısa vadeli politik hedeflerden etkilenebilmektedir (Berksoy & Demir, 2004: 563). Baskı gruplarının etkisiyle belirli sektör veya kesimlere yönelik muafiyet ve istisna düzenlemeleri yapılabilmekte, bu durum vergi sisteminin bütünlüğünü zedeleyebilmektedir. Ayrıca seçim dönemlerinde çıkarılan vergi afları, vergisel yükümlülüklerin ertelenebileceği veya affedilebileceği yönünde beklenti oluşturarak gönüllü uyumu zayıflatmaktadır (Tosuner, 1995:571). Siyasal müdahaleler sonucu oluşan adaletsizlik algısı ise mükelleflerin vergiye karşı tutumunu olumsuz etkileyerek kayıt dışı davranışları teşvik edebilmektedir.

- **Sosyal Nedenler;** Vergi ahlakı ve vergi kültürü, kayıt dışılığın toplumsal boyutunu açıklayan temel kavramlardır. Vergi ahlakı, bireylerin vergisel yükümlülüklerini yalnızca yaptırım korkusuyla değil, toplumsal sorumluluk bilinciyle yerine getirmelerini ifade etmektedir. Toplumda vergiye ilişkin adalet algısı zayıfsa ve kamu harcamalarının etkinliğine dair güven düşükse, gönüllü uyum azalmakta ve kayıt dışı faaliyetler artmaktadır (Torgler, 2003:4). Vergi bilincinin yerleşmediği toplumlarda yaptırım mekanizmaları tek başına yeterli olmamakta; sosyal normlar ve etik değerler belirleyici hâle gelmektedir. Bu nedenle kayıt dışılıkla mücadelede hukuki ve idari önlemler kadar toplumsal güven ve vergi bilincinin güçlendirilmesi de önem taşımaktadır.

### 1.3.3.2. Kayıtdışı Ekonominin Ölçülmesine Yönelik Yaklaşımlar ve Türkiye'deki Düzeyi

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin resmî kayıtlarda yer almaması, bu alanın sağlıklı ve kesin biçimde ölçülmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle literatürde parasal yöntemler, milli gelir yaklaşımları, elektrik tüketimi analizi ve ekonometrik modeller gibi çeşitli tahmin teknikleri geliştirilmiştir. Ancak kullanılan veri setleri, varsayımlar ve model farklılıkları nedeniyle, aynı döneme ilişkin hesaplamalar dahi farklı sonuçlar verebilmektedir. Dolayısıyla kayıtdışı ekonominin gerçek büyüklüğüne ilişkin tek ve kesin bir oran belirlemek güçleşmektedir. Bu çerçevede Şekil 6'da Türkiye'de kayıtdışı ekonominin boyutunu tahmin etmeye yönelik farklı yöntemlerle gerçekleştirilen çalışmalar ve ulaşılan sonuçlar karşılaştırmalı biçimde sunulmaktadır. Bu çalışmalar hem yöntemsel çeşitliliği hem de tahmin sonuçları arasındaki farklılıkları ortaya koyarak kayıtdışı ekonominin ölçümüne ilişkin literatürdeki tartışmaları somutlaştırmaktadır (Uygun, 2021: 68).

**Şekil 5: Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Boyutu ile İlgili Tahminler**

Çalışma	Analiz Yöntemi	Analiz Dönemi	KE / GSMH (%)
Aktürk, Özer, Akan, Yaylalı	Ekonometrik Yaklaşım	1975-2002	4-23
Akalın ve Kesikoğlu	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1975-2005	7-46
Altuğ	Kayıtdışı İstihdam Yaklaşımı	1992	35
Baldemir, Gökçalp ve Avcı	Ekonometrik Yaklaşım	1987-2003	2-12
	Elektrik Tüketimi Yaklaşımı	1978-2000	(-1)-13
	MIMIC Yaklaşımı	1990-1981	13-26
	MIMIC Yaklaşımı	1992-2003	11-26
Çetintaş ve Vergil	Ekonometrik Parasal Tahmin	1992	23
	Ekonometrik Parasal Tahmin	2000	24.7

Derdioyk	Vergi Denetimi Yaklaşımı	1984-1991	6-18
	Ekonometrik Yaklaşım	1960-1991	26-47
Dünya Bankası	Karma Yöntem	1999	32.7
	Karma Yöntem	2004	31.5
	Karma Yöntem	2007	29.1
Erkuş ve Karagöz	Ekonometrik Yaklaşım	1970-2005	35-86
Halicioğlu	Ekonometrik Yaklaşım	1969-1997	0-10
Ilgın	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1968-2001	25-84 0-25
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1968-1993	24-48
	Ekonometrik Yaklaşım	1969-1992	
Kasnakoğlu			30 - 61
		1997	9 - 13 31
Kök ve Şapçı	Vergi Denetimi	1985-2004	17-128 0-47
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1975-2004	11-121
	Ekonometrik Yaklaşım	1975-2004	
Medina ve Schneider		2017	28.6
	MIMIC	2016	29.1
		2015	27.7
		2014	26.2
Öğünç ve Yılmaz	GSYH Yaklaşımı	1987-1999	(-11)-8
	İstihdam Yaklaşımı	1976-1998	32-36
	Bit Parasal Oran Yaklaşımı	1960-1979	0-23
	Ekonometri Yaklaşımı	1971-1999	0-46
Özsoylu	GSMH Yaklaşımı	1986-1990	5-7
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı İşlem	1980-1990	2-20
	Hacmi Yaklaşımı	1980-1990	6-24
Schneider, Bueno ve Montenegro	Mimic Modeli	1999	32.7
	Mimic Modeli	2001	32.8 30
	Mimic Modeli	2005	29.1
	Mimic Modeli	2007	
Schneider ve Savaşan	DYMIMIC	2007	35
Schneider	Karma Yöntem	2001	33.2
Temel, Şimşek ve Yazıcı	Vergi Denetimi Yaklaşımı	1984-1991	8-45
	Ekonometrik Yaklaşımı	1970-1992	0-26
	İşlem Hacmi	1970-1992	0-26
	Ekonometrik Yaklaşım	1975-1992	6-20
Us	Vergi Denetimi Yaklaşımı	1985-2002	26-184 (4)
	GSMH Yaklaşımı	1987-2003	-7
	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1987-2003	0-90
	İstihdam Yaklaşımı	2000-2003	2-3
Yurdakul	Basit Parasal Oran Yaklaşımı	1985-2006	1-61

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

Sonuç olarak, kayıtdışı ekonominin büyüklüğü ve etkilerinin doğru biçimde değerlendirilmesi hem politika yapıcılar hem de vergi otoriteleri için kritik öneme sahiptir. Çeşitli yöntemlerle yapılan tahminlerin karşılaştırılması, kayıtdışı ekonomiyi azaltmaya yönelik önlemlerin tasarımıyla yöntemsel ve veri odaklı yaklaşımların gerekliliğini ortaya koymaktadır.

### 1.3.3.3. Kayıtdışı Faaliyetlerin Vergi Boşluğu Üzerindeki Yansımaları

Vergiler, modern devletin temel ve sürdürülebilir gelir kaynağını oluşturmaktadır. Kamu hizmetlerinin etkin, kesintisiz ve nitelikli biçimde sunulabilmesi, yalnızca vergi sisteminin adaletli ve rasyonel biçimde tasarlanmasına değil, aynı zamanda tahakkuk eden vergilerin eksiksiz tahsil edilmesine bağlıdır. Bununla birlikte devletin vergi gelirlerini artırmaya yönelik politikaları, mükellef davranışları üzerinde çeşitli tepkisel sonuçlar doğurabilmektedir. Bu tepkiler; vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve kayıtdışı ekonomik faaliyetler şeklinde ortaya çıkmakta ve sonuç itibarıyla vergi kapasitesinin aşınmasına yol açmaktadır. Söz konusu süreç, kamu gelirlerinde azalmaya, bütçe dengesinin bozulmasına ve vergi yükünün uyumlu mükellefler üzerinde yoğunlaşmasına neden olarak mali adalet ilkesini zedelemektedir (Yıldız & Demir 2019: 330).

Kayıtdışı ekonomi, ülkelerin ekonomik yapısına, kurumsal kapasitesine ve vergi sisteminin etkinliğine bağlı olarak farklı düzeylerde ortaya çıkmaktadır. Literatürde kayıtdışı ekonominin bazı kısa vadeli olumlu etkilerine işaret edilmekle birlikte, bu etkilerin sürdürülebilir ve yapısal bir katkı sağlamaktan uzak olduğu kabul edilmektedir. Kayıtdışı faaliyetlerin harcanabilir geliri artırarak tüketimi canlandırdığı ve belirli ölçüde istihdam yarattığı ileri sürülse de bu durum vergi tabanının daralması pahasına gerçekleşmektedir. Vergilendirilmeyen gelirlerin tasarruf ve yatırıma yönelmesi teorik olarak ekonomik canlılık yaratabilecek olsa da kamu finansmanında meydana gelen kayıp uzun vadede makroekonomik istikrarı zayıflatmaktadır (Uygun, 2021: 69).

Kayıtdışı ekonominin olumsuz etkileri ise çok boyutludur ve mali sistem üzerinde yapısal tahribat yaratmaktadır. Öncelikle ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmaması, milli gelir hesaplarının doğruluğunu zedelemekte ve gayrisafi yurt içi hasılanın (GSYH) gerçek büyüklüğünün tespitini güçleştirmektedir. Bu durum, kamu kesiminin ekonomi içindeki payının olduğundan yüksek görünmesine ve vergi yükü göstergelerinin yanıltıcı biçimde hesaplanmasına neden olabilmektedir (Önder, a.g.m, s.247). Ayrıca dış ticaret ve sermaye hareketlerine ilişkin verilerin eksikliği, para ve maliye politikalarının etkinliğini azaltarak ekonomik karar alma süreçlerinde belirsizlik yaratmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi sosyal güvenlik sistemini de doğrudan etkilemektedir. Kayıtdışı istihdam nedeniyle prim tahsilatının azalması, sosyal güvenlik kurumlarının aktüeryal dengesini bozmakta ve sistemin sürdürülebilirliğini riske atmaktadır. Bunun yanında azalan vergi gelirleri, özellikle düşük gelir gruplarına yönelik sosyal transferlerin finansmanını sınırlandırmakta (Uygun, 2021: 70); böylece gelir dağılımı adaleti ve sosyal refah olumsuz etkilenmektedir.

Vergi gelirlerindeki aşınma bütçe açıklarını derinleştirmekte ve kamu finansmanında borçlanma ihtiyacını artırmaktadır. Artan kamu borçlanması faiz oranları üzerinde yukarı yönlü baskı oluşturmakta; yükselen faizler ise özel sektör yatırımlarını daraltarak büyüme ve istihdam üzerinde olumsuz sonuçlar doğurmaktadır (Uygun, 2021: 70). Bu süreç, kamu borçlanma maliyetlerinin artmasına ve bütçe açıklarının kronikleşmesine yol açan bir kısır döngü yaratabilmektedir.

Öte yandan, toplanan vergilerin etkin ve şeffaf biçimde kullanılmadığı yönündeki algı, vergi ahlakını zayıflatmakta ve gönüllü uyumu azaltmaktadır. Vergi yükünün büyük ölçüde dürüst mükellefler üzerinde yoğunlaşması ve kayıtdışı ekonominin yaygınlığı nedeniyle yatay ve dikey adalet ilkelerinin zedelenmesi, mükellefleri ulusal ve uluslararası düzeyde vergi kaçınma stratejilerine yönlerebilmektedir. Vergi cenneti uygulamalarının kullanılması, transfer fiyatlandırması yoluyla matrah aşındırılması ve diğer agresif vergi planlama yöntemleri (Uygun, 2021: 70), bu sürecin kurumsallaşmış yansımalarıdır.

Sonuç olarak, vergi ahlakının zayıf olması, devlete duyulan güven eksikliği, yüksek vergi yükü algısı, denetim ve yaptırım mekanizmalarının yetersizliği ile sık başvurulan vergi afları gibi uygulamalar kayıtdışı ekonomik davranışları teşvik etmektedir. Bu davranışlar, vergi kayıp ve kaçaklarını artırarak vergi boşluğunu genişletmektedir. Dolayısıyla kayıtdışı ekonominin düzeyi ile vergi boşluğunun büyüklüğü arasında doğrudan ve pozitif yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilir. Kayıtdışı ekonominin azaltılması, yalnızca kamu gelirlerinin artırılması açısından değil; mali adaletin sağlanması, bütçe disiplininin korunması ve makroekonomik istikrarın güçlendirilmesi bakımından da stratejik bir öneme sahiptir.

## 2. Türkiye’de Vergi Boşluğunun Azaltılmasına Yönelik Stratejik Reform Alanları

Türkiye’de vergi boşluğunun kapatılmasına yönelik güncel çalışmalar; anayasal ilkelerden uluslararası iş birliğine, dijital denetim mekanizmalarından cezai yaptırımlara kadar çok katmanlı bir reform sürecini yansıtmaktadır. Ancak vergi boşluğunun sürdürülebilir biçimde daraltılması, yalnızca teknik ve idari araçlarla değil; hukuki öngörülebilirlik, vergi adaleti ve toplumsal güvenin güçlendirilmesiyle mümkün olacaktır. Bu nedenle Türkiye’de yürütülen reform süreci, vergi boşluğunu daraltmaya yönelik mali tedbirlerin ötesinde, kamu maliyesinin kurumsal kapasitesini ve vergi sisteminin meşruiyetini güçlendirmeyi hedefleyen yapısal bir dönüşüm süreci olarak değerlendirilmelidir.

### 2.1. Pillar Two Kapsamında Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Mekanizması

Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri her ülkede belirli bir asgari vergi oranına tabi olmasını sağlayarak uluslararası vergi sistemindeki yapısal sorunlara çözüm sunmayı hedefleyen modern bir uluslararası vergi standardı olarak görülmektedir. OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi kapsamında geliştirilen bu düzenleme, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) sürecinin kurumsal bir sonucu niteliğinde olup, özellikle çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili yargı alanlarına kaydırarak elde ettikleri vergi avantajlarını sınırlamayı hedeflemektedir. Bu çerçevede sistem, uzun yıllardır devletler tarafından yatırım çekme amacıyla kullanılan düşük kurumlar vergisi oranları, geniş kapsamlı vergi teşvikleri ve serbest bölge uygulamalarının yol açtığı aşağı yönlü vergi rekabetinin kamu maliyesi üzerindeki olumsuz etkilerini sınırlandırmayı amaçlamaktadır. OECD değerlendirmelerine göre söz

konusu yaklaşım ulusal kurumlar vergisi oranlarına doğrudan müdahale eden bir düzenleme niteliği taşımamakta; ancak asgari vergi yükümlülüğü aracılığıyla ülkeler arasındaki vergi rekabetini daha öngörülebilir ve dengeli bir çerçeveye oturtmayı hedeflemektedir (Devereux & Vella, 2021, s. 3). Bu yönüyle Pillar Two mekanizması, devletlerin vergi egemenliğini tamamen ortadan kaldıran bir müdahale olarak değil, aksine uluslararası vergi sisteminde ortaya çıkan koordinasyon eksikliğini gidermeyi amaçlayan teknik bir dengeleyici araç olarak tasarlanmıştır. Nitekim etkin vergi oranına dayalı tamamlayıcı vergi yaklaşımı sayesinde çok uluslu şirketlerin düşük vergili ülkelere yönelerek yararlandıkları yapay vergi avantajları önemli ölçüde sınırlandırılmakta ve böylece küresel ölçekte vergi tabanının aşınmasına neden olan yapısal vergi boşluklarının daraltılması mümkün hâle gelmektedir; bu durum ise ulusal vergi sistemlerinin gelir üretme kapasitesini güçlendirirken vergi adaleti ve mali sürdürülebilirlik açısından daha dengeli bir küresel vergi mimarisinin oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Reformun kapsamı, idari uygulanabilirliği sağlamak ve düzenlemenin doğrudan küresel vergi planlaması kapasitesi yüksek olan işletmeleri hedeflemesini temin etmek amacıyla yalnızca belirli büyüklükteki çok uluslu şirketlerle sınırlandırılmıştır. Bu çerçevede, son dört mali dönemin en az ikisinde konsolide gelirleri 750 milyon Euro veya daha fazla olan çokuluslu şirketler, Küresel Asgari Vergi Sistemi'ne doğrudan tabi şirketler olarak belirlenmiştir. Söz konusu eşik değer, bir yandan vergi idareleri açısından idari maliyetleri azaltmayı hedeflerken diğer yandan küresel ölçekte karmaşık vergi planlaması araçlarını kullanabilen büyük ölçekli şirketlerin düzenleme kapsamına alınmasını sağlamaktadır (OECD, 2024). Pillar Two mekanizmasının temel işleyişi ise tamamlayıcı vergi (top-up tax) yaklaşımına dayanmaktadır. Bu sistemde her bir ülke bakımından Etkin Vergi Oranı (Effective Tax Rate – ETR), ilgili ülkede faaliyet gösteren grup şirketinin ödediği vergilerin muhasebe kârına oranlanması yoluyla hesaplanmakta ve elde edilen oran küresel asgari vergi eşiği olan %15 ile karşılaştırılmaktadır. OECD Commentary (2022), muhasebe kârına dayalı bu yaklaşımın ülkeler arasındaki vergi matrahı tanımlarından kaynaklanan farklılıkları azaltarak uluslararası karşılaştırılabilirliği artırmayı amaçladığını belirtmektedir. Bir ülkenin hesaplanan etkin vergi oranı %15 eşiğinin altında ise, aradaki fark ek vergi olarak tahsil edilecek ve böylece bir şirketin daha düşük vergi oranına sahip bir ülkeye taşınarak elde ettiği vergi avantajı büyük ölçüde ortadan kalkacağı düşünülmektedir. Bu yaklaşımda, GloBE geliri, ulusal kurumlar vergisi matrahından farklı olarak finansal raporlama standartlarına uygun şekilde belirlenmekte ve istisna ile muafiyetlerin büyük ölçüde etkisiz hale getirildiği muhasebe temelli bir gelir ölçümü anlamı taşımaktadır. Sistemin teknik yapısında, GloBE gelirine karşılık ödenen vergilerin toplamı “covered

taxes” olarak tanımlanmakta ve bu vergilerin söz konusu gelire oranının %15’lik küresel eşik değerin altında kalması durumunda top-up tax mekanizması devreye girmektedir. Bu yöntem sayesinde şirketlerin yalnızca hukuki vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde faaliyet göstererek avantaj elde etmeleri engellenmekte ve vergi matrahı tamamlayıcı vergiler yoluyla dengelenmektedir. OECD belgelerinde de vurgulandığı üzere bu sistem, vergi tabanının “gelirin yaratıldığı coğrafyada” korunmasını hedefleyen bir yaklaşımı yansıtmaktadır. Bununla birlikte tamamlayıcı verginin hangi ülkede tahsil edileceği, uluslararası vergi sisteminde oluşabilecek boşlukları önlemek amacıyla tasarlanmış olan;

\_ *Gelir İçerme Kuralı (Income Inclusion Rule – IIR),*

\_ *Az Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payments Rule – UTPR),*

\_ *Ulusal Tamamlayıcı Vergi (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT)*

olmak üzere üç ardışık mekanizma aracılığıyla belirlenmektedir; bu yapı sayesinde çok uluslu şirketlerin farklı yargı alanları arasındaki vergi farklılıklarından yararlanarak oluşturdukları vergi planlama alanları önemli ölçüde daraltılmakta ve uluslararası vergi sisteminde uzun süredir tartışılan vergi boşluklarının azaltılması yönünde önemli bir kurumsal adım atılmaktadır.

Gelir İçerme Kuralı (Income Inclusion Rule – IIR), Pillar Two mekanizmasının birincil tahsil aracı olarak işlev görmek ve küresel asgari kurumlar vergisi sisteminin temel uygulama mekanizmasını oluşturmaktadır. Bu kural kapsamında düşük vergili bir yargı alanında faaliyet gösteren iştiraklerin elde ettiği kazançlar, ana şirketin yerleşik olduğu ülkede tamamlayıcı vergi uygulaması yoluyla yeniden vergilendirilmekte ve böylece çok uluslu şirketlerin kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırarak elde ettikleri vergi avantajları önemli ölçüde sınırlandırılmaktadır. Uluslararası literatür, bu düzenlemeyi vergi egemenliğinin sermayenin bulunduğu ana şirket ülkesinden ziyade kârın elde edildiği ülkeye yönelmesini sağlayan bir yeniden yerleşiklik yaklaşımı olarak değerlendirmektedir. Bu yönüyle IIR, düşük vergili iştirak kazançlarının ana şirket ülkesinde tamamlayıcı vergiye tabi tutulmasını sağlayarak kâr kaydırma faaliyetlerinin mali cazibesini azaltmaktadır (OECD, 2019, s. 27). Bununla birlikte söz konusu gelirin ana şirket ülkesi tarafından vergilendirilemediği durumlarda Az Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payments Rule – UTPR) devreye girmektedir. UTPR mekanizması, grup içi ödemelerin gider olarak indirilebilmesini sınırlandırarak veya belirli ödemeler üzerinde ek vergisel yükümlülükler yaratarak düşük vergili yargı alanlarına yönelen finansal akışları kontrol altına almaktadır. Bu yaklaşım sayesinde, çok uluslu şirketlerin operasyonlarını düşük vergili ülkelere taşıması durumunda,

grup içi finansman ve gider yazma yöntemleriyle elde ettikleri etkin vergi avantajı ortadan kalkmakta, bu sayede vergi planlamasıyla yaratılan matrah erozyonu önemli ölçüde sınırlandırılmaktadır. Bu yönüyle UTPR, şirketlerin finansman tercihlerini, grup içi ödeme ilişkilerini ve uluslararası örgütlenme yapılarını yeniden şekillendiren ikincil bir kontrol mekanizması olarak değerlendirilmektedir. Eğer söz konusu iki araç da uygulanamaz hâle gelirse, ilgili ülkede Nitelikli Yurtiçi Asgari Tamamlayıcı Vergi (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT) devreye girmekte ve tamamlayıcı vergi gelirinin başka bir ülkeye yönelmesi engellenerek vergi gelirinin doğrudan ilgili ülke tarafından tahsil edilmesi sağlanmaktadır. Böylece düşük vergileme nedeniyle ortaya çıkan vergi farkı hiçbir durumda sistem dışında kalmamakta ve küresel vergi mimarisinde oluşabilecek vergi boşlukları önemli ölçüde sınırlandırılmaktadır (OECD, 2021, s. 12-13). QDMTT düzenlemesi aynı zamanda ülkelerin kendi sınırları içinde düşük vergili gelirleri tamamlayıcı vergi aracılığıyla vergilendirmesine imkân tanıyarak vergi egemenliğinin korunmasına katkı sağlayan bir araç niteliği taşımaktadır (OECD, 2022a). Bu üçlü mekanizma birlikte değerlendirildiğinde, küresel asgari kurumlar vergisi sisteminin farklı yargı alanları arasındaki vergi oranı farklılıklarından yararlanılarak oluşturulan vergi planlama alanlarını daraltmayı ve uluslararası vergi sisteminde uzun süredir tartışılan vergi boşluklarının kapatılmasına yönelik bütüncül bir kurumsal çerçeve oluşturmayı hedeflediği görülmektedir.

Pillar Two mekanizmasının önemli bileşenlerinden biri de “Substance-Based Income Exclusion” (SBIE) olarak adlandırılan düzenlemedir. Bu mekanizma, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde sahip oldukları maddi varlıklar ve istihdam ettikleri personel maliyetleri üzerinden hesaplanan belirli bir tutarın, etkin vergi oranı (ETR) hesaplamasında matrahtan indirilebilmesine imkân tanımaktadır. Söz konusu düzenlemenin temel amacı, gerçek ekonomik faaliyetlere dayalı yatırımları teşvik etmek ve yalnızca kâğıt üzerinde gerçekleştirilen kâr kaydırma işlemlerini sınırlandırmaktır. Bu yönüyle SBIE, küresel asgari vergi sisteminin ekonomik faaliyet ile vergileme arasındaki bağı tamamen koparmasını önleyen bir denge unsuru olarak tasarlanmıştır. Ancak literatürde bazı araştırmacılar, bu mekanizmanın özellikle düşük vergili ülkelerde faaliyet gösteren şirketler bakımından %15’lik asgari etkin vergi oranına ulaşılmasını zorlaştırabileceğini ve dolayısıyla küresel asgari vergi sisteminin beklenen mali etkilerini sınırlayabileceğini ileri sürmektedir. Nitekim Schjelderup ve Stähler (2023), SBIE düzenlemesinin belirli durumlarda düşük vergili yargı alanlarının yatırım çekme kapasitesini tamamen ortadan kaldırmadığını ve bu nedenle küresel vergi rekabetinin farklı araçlar üzerinden devam etmesine imkân tanıyabileceğini ifade etmektedir. Bu çerçevede SBIE, bir yandan yalnızca vergi avantajına dayalı yapay kâr kaydırma faaliyetlerini

sınırlandırmayı hedeflerken diğer yandan gerçek üretim ve istihdam faaliyetlerine dayalı ekonomik yatırımları teşvik ederek küresel asgari vergi sisteminin katı bir vergi harmonizasyonuna dönüşmesini engelleyen bir düzenleme niteliği taşımaktadır; ancak bu durum aynı zamanda uluslararası vergi sisteminde tamamen ortadan kaldırılması hedeflenen bazı vergi planlama alanlarının belirli ölçüde varlığını sürdürmesine yol açabileceğinden, SBIE'nin küresel vergi boşluklarının daraltılması sürecinde hem dengeleyici hem de sınırlayıcı bir rol üstlendiği değerlendirilmektedir.

Asgari kurumlar vergisi sisteminin firmaların yatırım ve üretim kararları üzerindeki etkileri literatürde geniş biçimde tartışılmaktadır. Devereux ve Vella (2021), minimum vergi uygulamasının çok uluslu şirketlerin kâr kaydırma motivasyonunu zayıflatarak düşük vergili ülkelerin rekabet avantajını sınırladığını belirtmektedir. Benzer şekilde Clausing (2016), vergi elastikiyetinin yüksek olduğu sektörlerde minimum verginin şirket davranışları üzerindeki etkisinin daha belirgin olduğunu ortaya koymaktadır. Zucman (2014) ise dijitalleşme ile birlikte fiziki varlık gereksiniminin azalmasının kâr kaydırmayı kolaylaştırdığını, Pillar Two'nun bu yapısal soruna karşı geliştirilen kapsamlı bir düzenleme olduğunu vurgulamaktadır. IMF (2022) değerlendirmeleri de küresel asgari vergi uygulamasının uzun vadede etkin vergi oranlarında yukarı yönlü bir yakınsamaya yol açabileceğini göstermektedir; bu durum ise uluslararası vergi sisteminde kâr kaydırmaya dayalı vergi boşluklarının daralmasına katkı sağlayabilecek önemli bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

Pillar Two'nun hukuki boyutu özellikle Gelir İçerme Kuralı (IIR) ve Az Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (UTPR)'nin mevcut vergi anlaşmalarıyla ilişkisi bağlamında tartışılmaktadır. Chand, Turina ve Romanovska (2021), IIR kapsamında başka bir ülkede yaratılan ve “arm's length” ilkesine göre doğru şekilde atfedilmiş kârın tamamlayıcı vergi yoluyla ana şirket ülkesinde yeniden vergilendirilmesinin bazı durumlarda vergi anlaşmalarındaki yetki sınırlarıyla çatışabileceğini belirtmektedir. Benzer şekilde UTPR'nin yalnızca çok uluslu şirket gruplarına uygulanması, bazı vergi anlaşmalarındaki ayrımcılık yasağı hükümleriyle uyumsuzluk tartışmalarını gündeme getirmektedir. Bu nedenle literatürde Pillar Two'nun anlaşmalarla uyumlu biçimde uygulanabilmesi için çok taraflı bir “güvenlik maddesi” (safeguard clause) eklenmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Bununla birlikte reformun etkileri yalnızca hukuki düzeyle sınırlı değildir; muhasebe esaslı vergi tabanına dayalı GloBE sistemi, ülke bazlı raporlama ve finansal şeffaflık gereklilikleri yoluyla çok uluslu şirketlerin raporlama ve denetim süreçlerini de önemli ölçüde dönüştürmektedir (OECD, 2022a; IMF, 2019). Bu dönüşüm, vergi idarelerinin denetim kapasitesini artırırken agresif vergi planlaması alanlarını daraltmakta ve kâr kaydırmaya

dayalı vergi boşluklarının azaltılmasına katkı sağlayabilecek yapısal bir etki yaratmaktadır.

OECD'nin 2023 ekonomik etki değerlendirmesine göre küresel asgari kurumlar vergisinin uygulanmasıyla birlikte dünya genelinde yıllık yaklaşık 150 milyar dolar ek vergi geliri elde edilmesi beklenmektedir (OECD, 2023b). Söz konusu gelir artışının büyük ölçüde düşük vergili ülkelerde etkin vergi oranlarının yükselmesi ve çok uluslu şirketlerin kâr kaydırma davranışlarının azalmasından kaynaklanacağı öngörülmektedir. Bu yönüyle Pillar Two, yalnızca teknik bir vergi düzenlemesi değil, aynı zamanda küresel vergi rekabetini sınırlandırarak vergi tabanı aşınması ve buna bağlı vergi boşluklarının azaltılmasına katkı sağlayan yapısal bir mali politika aracı olarak değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak Pillar Two, çok uluslu şirketlerin düşük vergili yargı alanlarına yönelerek elde ettikleri yapay vergi avantajlarını sınırlamayı amaçlayan, etkin vergi oranı yaklaşımına dayalı ve tamamlayıcı vergi mekanizmalarıyla desteklenen küresel bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Uluslararası literatür ve OECD değerlendirmeleri, bu modelin küresel vergi sisteminde kâr kaydırmaya dayalı uygulamaları sınırlandırarak vergi tabanı aşınmasını azaltma ve böylece vergi boşluklarını daraltma potansiyeline sahip olduğunu göstermektedir. Bu yönüyle Pillar Two, uluslararası vergi mimarisinin daha öngörülebilir, daha adil ve daha koordineli bir yapıya yönelmesine katkı sağlayabilecek önemli bir mali politika aracı olarak değerlendirilmektedir.

### **2.1.1. Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**

Türkiye, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi üyesi olarak küresel asgari kurumlar vergisi reformunu benimseyen ülkeler arasında yer almakta olup, söz konusu reform 7524 sayılı Kanun ile iç hukuka aktarılmıştır. Kanun, Cumhurbaşkanlığı onayının ardından 2 Ağustos 2024 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi ile Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi uygulamalarını hayata geçirmiştir. OECD ülkelerinin 2024 itibarıyla reformu uygulamaya başlaması, Türkiye'nin uluslararası vergi rekabetinde geride kalmaması ve kamu geliri sürdürülebilirliğini güvence altına alması açısından stratejik bir zorunluluk oluşturmaktadır.

Türkiye'nin OECD Model Kuralları'ndan önemli ölçüde ayrıldığı noktalardan biri, 750 milyon Euro konsolide gelir eşliğinin iç hukuka aynen yansıtılmamış olmasıdır. OECD'ye göre asgari vergi yalnızca küresel geliri 750 milyon Euro'nun üzerindeki çok uluslu şirket gruplarına uygulanırken (OECD,

2021), Türkiye’de 7524 sayılı Kanun böyle bir gelir eşliğini kapsam şartı olarak öngörmemiştir. Bu nedenle, grubun küresel geliri eşik değer in altında kalsa bile, Türkiye’de etkin vergi oranının %15’in altında olması halinde QDMTT uygulanabilecektir. Aşağıda Şekil 6’da, Türkiye’de uygulanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi ile OECD’nin Pillar Two kapsamında öngördüğü Küresel Asgari Kurumlar Vergisi arasındaki temel farklılıklar karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır. Bu tablo, iki mekanizmanın kapsam, amaç ve işleyiş bakımından hangi yönlerden ayrıştığını bütüncül bir perspektifle ortaya koymaktadır.

*Şekil 6 : YİAKV ile Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Karşılaştırması*

Kriter	YİAKV (Ulusal)	Küresel Asgari Vergi- GloBE / Pillar Two
Hukuki Dayanak	7524 s. Kanun; KVK 32/C	OECD GloBE Model Rules
Amaç	Ulusal matrahı korumak, asgari vergi yükü oluşturmak	MNE’lerin her ülkede min. %15 ETR’ye ulaşmasını sağlamak
Kapsam	Türkiye’deki tüm KV mükellefleri	Sadece çok uluslu şirket grupları
Eşik Değer	Yok	OECD: 750 milyon €
Vergileme Mantiği	İstisna/indirim öncesi kazancın min. %10’u üzerinden alt sınır	ETR < %15 ise top-up tax hesaplanır
Oran	%10	%15
Uygulama Dönemi	2025 ve sonrası	2024 itibarıyla; Türkiye uyum sürecinde
Uluslararası Boyut	Yok (ulusal düzenleme)	Var (IIR, UTPR, QDMTT)
Gelir Tahsili	Tamamen Türkiye	ETR farkını Türkiye veya diğer ülkeler tahsil edebilir
Teşvik Etkisi	Teşvikler alt sınır nedeniyle sınırlı etkiye sahip	SBIE dışı teşvikler ETR’ye yansımaz; birçok teşvik işlev kaybeder

*Kaynak: 7524 sayılı kanun ve OECD verilerinden yararlanılarak Dr. Öğr. Üyesi, Kastamonu Üniversitesi, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı Ebru DEMİRKIRAN ADA tarafından oluşturulmuştur.*

Türkiye’nin 7524 sayılı Kanun ile getirdiği düzenlemeler, iki farklı vergi mekanizmasını içermektedir. Bunlardan ilki, tamamen ulusal hukuk kapsamında uygulanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi (YİAKV) olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin indirim ve istisnalar dikkate alınmadan önceki kazançlarının en az %10 oranında vergilendirilmesini garanti altına almaktadır. İkincisi ise OECD’nin GloBE Model Kurallarıyla uyumlu küresel asgari kurumlar

*vergisi* olup, çok uluslu şirketlerin her ülkede en az %15 etkin vergi oranına ulaşmasını hedefleyen uluslararası bir tamamlayıcı vergi sistemini temsil etmektedir (OECD, 2021; OECD, 2022a). Türkiye'nin OECD'den ayrıışan yönü, küresel asgari vergide öngörülen 750 milyon Euro konsolide gelir eşiğinin iç hukuka aktarılmamış olmasıdır; bu durum, daha geniş bir mükellef kitlesinin QDMTT kapsamına alınabilmesine olanak tanımaktadır. Böylece Türkiye, ulusal matrahı koruyan YIAKV ile küresel vergi farkını gideren Pillar Two mekanizmasını eş zamanlı olarak uygulayarak hibrit ve kapsamlı bir vergi yaklaşımı benimsemiş olmaktadır.

Türkiye'de faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin büyük bir bölümü, ya Türkiye merkezli firmalar üzerinden yurtdışındaki iştiraklerinde çalışmalarını sürdürmekte ya da yabancı merkezli şirket gruplarının Türkiye'deki bağlı kuruluşları olarak faaliyet göstermektedir. Bu yapısından dolayı Pillar Two kuralları, Türk şirketlerinin vergi planlama stratejileri üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. OECD'nin ekonomik etki değerlendirmesine göre, asgari vergi uygulaması, düşük vergili ülkelere yönelik kâr kaydırma eğilimlerini azaltmakta ve etkin vergi oranı (ETR) seviyelerini küresel ölçekte yukarı çekmektedir (OECD, 2023c). Sonuç olarak, bu düzenleme, Türkiye'nin uluslararası rekabet konumunu güçlendirmekle kalmayıp, aynı zamanda çok uluslu şirketlerin yatırım ve sermaye dağılımına yönelik kararlarını yeniden şekillendiren önemli bir politika aracı niteliği taşımaktadır.

Yatırım teşvikleri açısından Pillar Two'nun Türkiye üzerindeki etkisi ayrıca kayda değerdir. Türkiye'de uzun yıllardır uygulanan indirimli kurumlar vergisi, bölgesel teşvikler ve yatırım katkı oranları gibi teşvikler, asgari vergi sisteminde ETR hesaplamasında çoğunlukla dikkate alınmadığından, etkinlikleri sınırlı kalmaktadır. OECD Model Kuralları'nın öngördüğü SBIE dışında kalan indirimlerin ETR hesaplamasında avantaj sağlamaması, Türkiye'nin özellikle vergi indirimi temelli yatırım teşviklerinde politika revizyonu gerekliliğini gündeme getirmektedir. Bu durum, ulusal teşvik mekanizmalarının küresel vergi standartlarıyla uyumlu hale getirilmesini ve yatırım stratejilerinin yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Hukuki açıdan Pillar Two, Türkiye'nin geniş kapsamlı vergi anlaşmaları ağı göz önünde bulundurularak detaylı bir şekilde değerlendirilmeyi gerektirmektedir. Chand, Turina ve Romanovska (2021), IIR ve UTPR kurallarının bazı vergi anlaşmalarındaki işyeri kârları (Madde 7) ve ayrımcılık (Madde 24) hükümleriyle çatışma potansiyeli taşıyabileceğini belirtmektedir. Bu bağlamda, Türkiye'nin Pillar Two'yu uygulamaya geçirmesi, mevcut anlaşma hükümlerinin gözden geçirilmesini ve uyumlaştırma mekanizmalarının geliştirilmesini zorunlu kılabilir. Türkiye'nin MLI sürecindeki deneyimi, bu

adaptasyon sürecinin teknik ve hukuki açıdan desteklenmesine uygun bir zemin sağlamaktadır.

Türkiye açısından bir diğer önemli boyut, Pillar Two'nun çok uluslu şirketler için raporlama ve muhasebe yükümlülüklerini artırmasıdır. Etkin vergi oranının TFRS tabanlı muhasebe kârı üzerinden hesaplanması, büyük ölçekli şirketlerin veri toplama, raporlama ve grup içi bilgi akışı süreçlerinin yeniden düzenlenmesini kaçınılmaz hale getirmektedir. Bu çerçevede, Pillar Two yalnızca ek vergi yükümlülükleri doğurmakla kalmamakta, aynı zamanda idari yükü artırarak kurumsal uyum çalışmalarını gerektiren kapsamlı bir dönüşümü de beraberinde getirmektedir.

Sonuç olarak, küresel asgari kurumlar vergisi, vergi rekabetinin yarattığı “dibe doğru yarış” (race to the bottom) olgusunu engellemeyi hedeflemektedir. 7524 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen hükümler, çok uluslu işletmelerin kâr kaydırma faaliyetlerini kısıtlamaktadır. Bu düzenleme, özellikle düşük vergili yargı alanlarına yönelen yapay kâr aktarımını sınırlandırarak Türkiye'nin vergi matrahını koruma amacına hizmet etmektedir. OECD'nin güncel uygulama kılavuzları doğrultusunda, tamamlayıcı vergi ve ülke bazlı raporlama teknikleri netleştirilmiştir. Bu teknik çerçevenin belirginleşmesi, uygulamada ortaya çıkabilecek yorum farklılıklarını azaltarak idari öngörülebilirliği güçlendirmektedir. Bu süreç, vergi boşluğunu uluslararası boyutta daraltmayı hedefleyen normatif bir dönüşümdür. Dolayısıyla küresel asgari vergi rejimi, yalnızca bir oran belirleme mekanizması değil; aynı zamanda uluslararası vergi adaletini tesis etmeye yönelik yapısal bir paradigma değişimini temsil etmektedir.

## **2.2. Orta Vadeli Program ve Vergi Harcamalarının Mali Politika Çerçevesindeki Yeri**

Orta Vadeli Program (OVP), kamu maliyesinin orta vadeli hedeflerini belirleyen ve maliye politikalarının yönünü ortaya koyan temel stratejik politika belgelerinden biridir. OVP, kamu gelirleri ve harcamalarının sürdürülebilir bir çerçevede yönetilmesini amaçlamakta; bütçe dengesi, kamu borcu, büyüme ve enflasyon gibi makroekonomik göstergelerle mali politika araçları arasında bütüncül bir ilişki kurmaktadır. Bu çerçevede vergi harcamaları, doğrudan bütçe harcamalarına alternatif olarak kullanılan ancak kamu gelirlerinden vazgeçilmesi yoluyla gerçekleştirilen dolaylı mali politika araçları olarak OVP kapsamında önemli bir değerlendirme alanı oluşturmaktadır. Nitekim vergi istisnaları, muafiyetler, indirimler ve teşvikler yoluyla uygulanan vergi harcamaları, ekonomik faaliyetlerin yönlendirilmesi, yatırım ortamının iyileştirilmesi ve belirli sektörlerin desteklenmesi gibi politika hedeflerinin gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Vergi harcamalarının OVP çerçevesinde analitik olarak değerlendirilmesi, mali disiplin ve bütçe sürdürülebilirliği açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü vergi teşviklerinin kapsamının genişlemesi, kamu gelirlerinde önemli kayıplara yol açarak bütçe dengesi üzerinde baskı oluşturabilmektedir. Bu nedenle maliye politikası literatüründe vergi harcamalarının şeffaf biçimde raporlanması ve düzenli etki analizlerine tabi tutulması gerektiği vurgulanmaktadır. OECD'ye göre vergi harcamalarının bütçe süreçlerine entegre edilmesi, kamu maliyesinde şeffaflığın artırılması ve politika etkinliğinin ölçülmesi açısından kritik bir araçtır (OECD, 2010). Ayrıca vergi teşviklerinin maliyet-fayda analizlerinin yapılması, kamu kaynaklarının daha etkin kullanılmasına katkı sağlamaktadır.

OVP çerçevesinde vergi harcamalarının değerlendirilmesi, maliye politikalarının stratejik hedefleriyle uyumlu bir teşvik sisteminin oluşturulmasını da gerektirmektedir. Özellikle yatırım teşvikleri, Ar-Ge destekleri ve bölgesel kalkınma politikaları kapsamında uygulanan vergi harcamalarının ekonomik büyüme, istihdam ve rekabet gücü üzerindeki etkilerinin analiz edilmesi, politika yapıcılar açısından önemli bir karar destek mekanizması oluşturmaktadır. Uluslararası çalışmalar, vergi harcamalarının ekonomik etkilerinin ülkeden ülkeye değiştiğini ve teşvik sistemlerinin etkinliğinin büyük ölçüde tasarımına bağlı olduğunu göstermektedir (Burman & Phaup, 2012). Bu nedenle OVP kapsamında vergi harcamalarının yalnızca mali büyüklüğü değil, aynı zamanda ekonomik etkileri de dikkate alınarak politika tasarımı yapılması gerekmektedir.

Bu bağlamda vergi harcamalarının OVP ile ilişkilendirilmesi, maliye politikalarının daha şeffaf ve hesap verebilir bir çerçevede yürütülmesine katkı sağlamaktadır. Vergi harcamalarının düzenli olarak raporlanması ve orta vadeli mali hedeflerle uyumlu biçimde yönetilmesi, kamu maliyesinin sürdürülebilirliği açısından önemli bir politika aracı olarak değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım aynı zamanda mali disiplinin güçlendirilmesine ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımına katkı sağlayan kurumsal bir mekanizma oluşturmaktadır.

### **2.2.1. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi ve OVP Kapsamında Değerlendirilmesi**

Türkiye’de vergi harcamaları uzun yıllardır ekonomik kalkınma ve yatırım politikalarının önemli araçlarından biri olarak kullanılmaktadır. Vergi sistemi içerisinde yer alan çeşitli istisna, muafiyet ve indirim düzenlemeleri aracılığıyla belirli sektörlerin desteklenmesi, yatırımların teşvik edilmesi ve bölgesel kalkınmanın hızlandırılması hedeflenmektedir. Özellikle kurumlar vergisi teşvikleri, KDV istisnaları, gelir vergisi indirimleri ve yatırım teşvikleri Türkiye’de vergi harcamalarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu uygulamalar, ekonomik faaliyetlerin yönlendirilmesinde maliye politikasının etkin araçlarından biri olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye’de vergi harcamalarının büyüklüğü ve kapsamı, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Vergi Harcamaları Raporları aracılığıyla düzenli olarak izlenmektedir. Bu raporlar, vergi teşviklerinin bütçe üzerindeki maliyetini ortaya koyarak kamu maliyesi açısından önemli bir şeffaflık mekanizması sağlamaktadır. Raporda yer alan veriler, vergi harcamalarının önemli bir kısmının özellikle KDV istisnaları, gelir vergisi muafiyetleri ve yatırım teşvikleri kapsamında gerçekleştiğini göstermektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023). Bu durum, vergi sisteminin ekonomik büyüme ve yatırım politikalarının desteklenmesinde aktif biçimde kullanıldığını ortaya koymaktadır.

Ancak vergi harcamalarının genişlemesi, kamu gelirleri üzerinde önemli bir maliyet yaratabilmektedir. Bu nedenle Türkiye’de maliye politikası belgelerinde vergi teşviklerinin etkinliğinin artırılması ve daha hedef odaklı hale getirilmesi gerektiği sıkça vurgulanmaktadır. Orta Vadeli Program kapsamında vergi sisteminin sadeleştirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi harcamalarının etkinliğinin artırılması temel politika hedefleri arasında yer almaktadır. OVP’de yer alan bu hedefler, vergi teşviklerinin ekonomik büyüme ve yatırım üzerindeki etkilerinin düzenli olarak analiz edilmesini ve mali disiplinle uyumlu bir teşvik sisteminin oluşturulmasını öngörmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023).

Türkiye açısından vergi harcamalarının analitik olarak değerlendirilmesi, hem kamu maliyesinin sürdürülebilirliği hem de ekonomik politika etkinliği açısından önemli bir gereklilik oluşturmaktadır. Vergi teşviklerinin hedeflenen ekonomik sonuçları üretip üretmediğinin analiz edilmesi, kamu kaynaklarının daha etkin kullanılmasına katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda vergi harcamalarının düzenli olarak ölçülmesi, maliyet-fayda analizlerinin yapılması ve OVP hedefleriyle uyumlu bir teşvik sisteminin geliştirilmesi, Türkiye’de maliye politikasının etkinliğini artıracak önemli adımlar arasında yer almaktadır. Dolayısıyla vergi harcamalarının analitik değerlendirilmesi ve OVP ile uyumlu bir politika çerçevesi oluşturulması, Türkiye’de sürdürülebilir mali yönetim anlayışının güçlendirilmesi açısından kritik bir politika alanı olarak öne çıkmaktadır.

### **2.3. Gayrimenkul ve Servet Hareketlerinin Şeffaştırılması**

Vergi boşluğu (tax gap), yürürlükteki vergi mevzuatı çerçevesinde tahsil edilmesi gereken vergi tutarı ile fiilen tahsil edilen vergi gelirleri arasındaki farkı ifade eden önemli bir maliye politikası göstergesidir. Bu farkın ortaya çıkmasında kayıt dışı ekonomik faaliyetler, vergi kaçakçılığı, eksik beyan, idari kapasite eksiklikleri ve vergi mevzuatındaki boşluklar gibi çeşitli faktörler

rol oynamaktadır. Özellikle yüksek değerli varlık işlemlerinin yoğunlaştığı gayrimenkul piyasaları ve servet transferleri, vergi boşluğu oluşumuna katkıda bulunan önemli alanlar arasında yer almaktadır (OECD, 2019). Gayrimenkul piyasasında ortaya çıkan vergi kayıpları çoğu zaman taşınmaz değerlerinin gerçek piyasa değerinin altında beyan edilmesi, kira gelirlerinin eksik bildirilmesi veya mülkiyet yapısının karmaşık şirket yapıları aracılığıyla gizlenmesi gibi uygulamalarla ilişkilidir. Bu durum vergi idarelerinin mükelleflerin gerçek gelirlerini ve servet hareketlerini tespit etmesini zorlaştırmakta ve vergi boşluğunun büyümesine neden olabilmektedir. Nitekim uluslararası literatürde gayrimenkul piyasalarının hem vergi kaçakçılığı hem de kara para aklama faaliyetleri açısından riskli sektörlerden biri olduğu vurgulanmaktadır (European Commission, 2021). Bu nedenle son yıllarda uluslararası vergi politikalarında gayrimenkul ve servet transferlerinin daha şeffaf hale getirilmesine yönelik reformlar ön plana çıkmıştır. Gayrimenkul mülkiyet bilgilerinin dijital ortamlarda kayıt altına alınması, gerçek faydalanıcı bilgilerinin tespit edilmesi ve ülkeler arasında bilgi paylaşımının artırılması gibi uygulamalar vergi boşluğunun azaltılmasına yönelik önemli araçlar olarak değerlendirilmektedir (OECD, 2023). Bu tür uygulamalar sayesinde vergi idareleri mükelleflerin sahip olduğu taşınmaz varlıkları ve bu varlıklardan elde edilen gelirleri daha etkin şekilde izleyebilmekte ve vergi kayıplarını azaltabilmektedir.

Gayrimenkul ve servet transferlerinden kaynaklanan vergi boşluğunu azaltmak amacıyla dünya genelinde çeşitli reformlar gerçekleştirilmiştir. Bu reformların önemli bir bölümü uluslararası kuruluşlar tarafından geliştirilen vergi şeffaflığı standartları doğrultusunda hayata geçirilmiştir. Bu kapsamda gerçekleştirilen en önemli reformlardan biri, uluslararası bilgi değişimi mekanizmalarının geliştirilmesidir. OECD ve G20 öncülüğünde geliştirilen otomatik bilgi değişimi sistemi, ülkeler arasında finansal hesap bilgilerinin paylaşılmasını sağlayarak mükelleflerin yurt dışındaki varlıklarının daha etkin şekilde tespit edilmesine imkân tanımaktadır (OECD, 2022). Bu sistem sayesinde vergi idareleri mükelleflerin sınır ötesi finansal hareketlerini izleyebilmekte ve vergi kayıplarını azaltmaya yönelik daha etkin denetim mekanizmaları geliştirebilmektedir.

Bir diğer önemli reform alanı ise gerçek faydalanıcı bilgilerinin şeffaflaştırılmasıdır. Özellikle Avrupa Birliği ülkelerinde gerçekleştirilen düzenlemeler kapsamında şirketlerin ve diğer tüzel yapıların nihai sahiplerinin belirlenmesine yönelik kayıt sistemleri oluşturulmuştur. Bu uygulamalar sayesinde gayrimenkul işlemlerinin arkasındaki gerçek kişilerin tespit edilmesi kolaylaşmakta ve vergi kaçakçılığı ile kara para aklama faaliyetlerinin önlenmesine katkı sağlanmaktadır (European Commission, 2021). Bunun yanı

sıra birçok ülkede tapu ve kadastro sistemlerinin dijitalleştirilmesi de önemli reform alanlarından biri olmuştur. Dijital veri tabanlarının oluşturulması ve veri sistemlerinin entegrasyonu sayesinde gayrimenkul işlemlerine ilişkin verilerin daha etkin şekilde analiz edilmesi mümkün hale gelmiştir (OECD, 2019). Bu durum vergi idarelerinin riskli işlemleri tespit etme kapasitesini artırarak vergi uyumunun güçlenmesine katkı sağlamaktadır.

### 2.3.1. Türkiye’de Yapılan Reformlar ve Uygulamalar

Türkiye’de gayrimenkul ve servet transferlerinden kaynaklanan vergi boşluğunu azaltmak amacıyla son yıllarda çeşitli idari ve teknolojik reformlar hayata geçirilmiştir. Bu reformların temel amacı vergi idaresinin veri analiz kapasitesini artırmak, kayıt dışı işlemleri azaltmak ve vergi tabanını genişletmektir.

Bu kapsamda gerçekleştirilen en önemli reformlardan biri Tapu Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) aracılığıyla tapu kayıtlarının dijital ortama aktarılmasıdır. Bu sistem sayesinde taşınmaz mülkiyet bilgileri elektronik ortamda kayıt altına alınmış ve kamu kurumları arasında veri paylaşımı kolaylaştırılmıştır (Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, 2022). Böylece gayrimenkul işlemlerinin izlenebilirliği artmış ve vergi idaresinin taşınmaz işlemlerine ilişkin veri erişimi önemli ölçüde güçlenmiştir.

Türkiye’de vergi boşluğunu azaltmaya yönelik bir diğer önemli reform ise veri analitiğine dayalı denetim mekanizmalarının geliştirilmesidir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen risk analiz sistemleri, banka verileri, tapu kayıtları ve diğer finansal bilgiler arasında karşılaştırmalı analiz yapılmasına imkân tanımaktadır. Bu uygulamalar sayesinde taşınmaz alım-satım işlemlerinde düşük bedel beyanı veya kira gelirlerinin eksik bildirilmesi gibi durumların tespit edilmesi daha kolay hale gelmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2025). Çalışmalarda, “belediye rayici” ile “piyasa değeri” arasındaki makasın daraltılmasına odaklanmıştır. Gerçek Değer Esaslı Vergileme: Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile GİB arasındaki veri entegrasyonu, gayrimenkul işlemlerinde gerçek bedelin beyan edilmesini zorunlu kılan algoritmalarla desteklenmektedir.

Bunun yanı sıra Türkiye, uluslararası vergi şeffaflığı standartlarına uyum sağlamak amacıyla OECD tarafından geliştirilen otomatik bilgi değişimi sistemine dahil olmuştur. Bu sistem kapsamında ülkeler arasında finansal hesap bilgileri paylaşmakta ve mükelleflerin yurt dışındaki finansal varlıklarının tespit edilmesi kolaylaşmaktadır (OECD, 2022). Bu gelişme, özellikle sınır ötesi servet hareketlerinden kaynaklanan vergi kayıplarının azaltılması açısından önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

Gayrimenkul ve servet transferlerinde şeffaflığın artırılması, vergi boşluğunun azaltılması ve vergi sisteminin etkinliğinin güçlendirilmesi açısından önemli bir politika alanı oluşturmaktadır. Uluslararası deneyimler, mülkiyet bilgilerinin şeffaflaştırılması, veri paylaşım mekanizmalarının güçlendirilmesi ve dijital veri sistemlerinin geliştirilmesinin vergi uyumunu önemli ölçüde artırdığını göstermektedir (OECD, 2019). Türkiye açısından değerlendirildiğinde ise tapu sisteminin dijitalleştirilmesi, veri analitiğine dayalı denetim mekanizmalarının geliştirilmesi ve uluslararası bilgi değişimi sistemlerine katılım gibi reformlar, gayrimenkul piyasasından kaynaklanan vergi boşluğunun azaltılması yönünde önemli adımlar olarak öne çıkmaktadır. Bununla birlikte taşınmaz değerlendirme sisteminin güçlendirilmesi, piyasa değerine dayalı vergi matrahının oluşturulması ve servet transferlerinin daha etkin şekilde izlenmesi gibi alanlarda yapılacak yeni düzenlemeler, vergi gelirlerinin artırılması ve mali sistemin daha şeffaf hale gelmesi açısından önemli katkılar sağlayacaktır.

#### **2.4. Vergi Boşluğunun Azaltılmasında Dijital Denetim Reformları**

Dijital vergi reformu, dijitalleşmenin ekonomik ve toplumsal boyutlarını dikkate alarak vergi sistemlerinin kapsamlı bir biçimde yeniden yapılandırılmasını ifade etmektedir. Bu reformlar, özellikle dijital ekonomi kaynaklı vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ile vergi boşluklarının daraltılması amacıyla tasarlanmaktadır. Dijitalleşmenin sağladığı veri analiz ve otomasyon olanakları, vergi idarelerinin risk yönetimi kapasitesini artırarak, vergi denetim süreçlerini daha etkin ve hedefe yönelik hâle getirmektedir. Dijital vergi reformlarının temel hedeflerinden biri, vergi idarelerinin dijital altyapısını güçlendirerek mükelleflerin beyan, ödeme ve raporlama süreçlerini kolaylaştırmaktır. Bu sayede, vergi uyum maliyetleri düşürülürken, mükelleflerin gönüllü uyum oranları yükselmektedir. Ayrıca, yapay zekâ ve blok zincir teknolojileri gibi ileri dijital araçların entegrasyonu, özellikle transfer fiyatlandırması, e-ticaret ve sınır ötesi dijital faaliyetler gibi alanlarda vergi boşluğuna yönelik müdahalelerin etkinliğini artırmaktadır. Böylece, dijital reformlar sadece vergi toplama kapasitesini güçlendirmekle kalmayıp, aynı zamanda vergi adaletinin sağlanmasına ve sistemin şeffaflığının artırılmasına da katkı sunmaktadır (OECD, 2015: 8). Dijital vergi reformlarının uygulanması, ülkeler için stratejik bir araç olarak, vergi tabanını genişletmek ve vergi kayıplarını minimize etmek için kritik öneme sahiptir. Reformlar, özellikle karmaşık dijital gelir ve işlemlerin denetlenmesini kolaylaştırarak vergi boşluklarının sistematik olarak tespit edilmesini mümkün kılmaktadır. Bu kapsamda, dijital dönüşüm, vergi idaresinin sadece denetim kapasitesini artırmakla kalmayıp, aynı zamanda politika yapıcıların vergi mevzuatını daha esnek ve teknolojiye uyumlu hâle getirmelerine olanak sağlamaktadır.

Dijital vergi reformlarının temel amaçlarından biri, dijital ortamlarda faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesine ilişkin belirsizlikleri gidermektir. Bu yaklaşım, özellikle dijital gelirlerden kaynaklanabilecek vergi boşluklarının önlenmesi açısından kritik önem taşımaktadır (BTD, 2015: 7). Bu reformlar, vergi idarelerinin dijital veriler üzerinden boşluk analizleri yapmasını mümkün kılarak, eksik beyannameler ve kayıp vergilerin erken tespit edilmesine imkân tanımaktadır.

Teknolojik gelişmelerin hız kazandığı çağımızda, ekonomi başta olmak üzere pek çok alanda köklü dönüşümler meydana gelmiştir. Bu dönüşümlerin bir sonucu olarak, mal ve hizmetlerin dijital ortamlarda sunulması yaygınlaşmış ve dijital platformlardan elde edilen gelirlerin nasıl vergilendirileceği önemli bir sorun hâline gelmiştir. Küreselleşmenin etkisiyle sermaye ve işgücünün uluslararası piyasalar arasında serbestçe hareket edebilmesi, firmaların faaliyetlerini farklı ülkelere taşımasını kolaylaştırmıştır. Ancak bu durum, mevcut vergilendirme sistemlerinde ciddi zorluklar yaratmış ve uluslararası standartlara uygun yeni düzenlemelerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır (Öz & Yaşarır, 2009: 55). Özellikle dijital gelirlerin eksik veya hatalı vergilendirilmesi, vergi boşluklarını derinleştirerek devletlerin vergi toplama kapasitesini azaltmakta ve ulusal vergi tabanlarının güvenliğini tehdit etmektedir.

Vergi sistemlerinde karşılaşılan sorunlar, özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin giderek karmaşıklaşmasıyla daha belirgin hâle gelmiştir. Bu problemlere yanıt olarak, G20 ülkelerinin koordinasyonunda OECD tarafından “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” eylem planları geliştirilmiştir (Kara ve Öz, 2016: 31). BEPS, dijital ekonomiden kaynaklanan vergisel uyumsuzlukları gidermeyi ve çifte vergilendirme risklerini azaltmayı amaçlamaktadır. Planın temel hedefi, ulusal kurumlar vergisinin uluslararası sisteme entegrasyonunu sağlamak ve küresel vergi düzenlemelerinde tutarlılık oluşturmaktır (Birinci ve Eser, 2017: 446). Bu bağlamda, BEPS eylem planları, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinden kaynaklanan vergi boşluklarını sistematik olarak tespit etmeyi ve ulusal vergi tabanlarını güvence altına alacak politikalar geliştirmeyi hedeflemektedir.

BEPS eylem planı, dijital vergi reformları kapsamında uluslararası düzeyde geliştirilen en kapsamlı girişimlerden biri olarak öne çıkmaktadır. Plan, özellikle vergilendirme uyumu, şeffaflık ve sistematik bir denetim yapısının kurulması hedeflerine odaklanmaktadır (Yılmaz, 2015: 10-11). OECD, dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkan boşluklara yanıt olarak, tarafsızlık, verimlilik, kesinlik ve adalet ilkelerini temel almaktadır. Bu çerçevede uygulanan dijital hizmet vergileri ve stopaj mekanizmaları, dijital ekonomide vergi idaresinin etkinliğini artırmayı ve vergi tabanında oluşabilecek boşlukları daraltmayı

amaçlamaktadır (OECD, 2015: 1-19). Özellikle çok uluslu dijital şirketlerin faaliyetlerinden kaynaklanan vergi boşluklarının önlenmesi, BEPS eylem planının merkezinde yer almakta ve ulusal vergi sistemlerinin sürdürülebilirliğini güçlendirmektedir.

*Kâr Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması (BEPS) girişimi*, uluslararası vergi tabanının korunması amacıyla 2013 yılında OECD tarafından geliştirilmiştir. Bu girişim, vergilendirmede uyumun sağlanması, ekonomik faaliyet ile vergilendirme arasındaki bağın güçlendirilmesi ve vergi uygulamalarında şeffaflığın artırılması hedeflerine dayanmaktadır (Yılmaz, 2015: 10-11). BEPS düzenlemeleri, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması yoluyla oluşturduğu matrah aşındırması sorununu sınırlandırmayı ve vergi sistemlerinin küresel ekonomik dönüşüme uyumunu sağlamayı amaçlamaktadır (OECD, 2015: 10-15). Bu yaklaşım, özellikle dijital faaliyetlerden kaynaklanan vergi boşluklarının azaltılmasına ve ulusal vergi tabanlarının korunmasına katkı sağlamaktadır. Dijital hizmetlerin vergilendirilmesinde yaşanan kayıp ve kaçakların önlenmesi amacıyla dijital işyeri kavramının netleştirilmesi ve bazı işlemlerde stopaj mekanizmasının uygulanması önerilmektedir (Akçura, 2019). OECD tarafından önerilen reform paketinin temelinde ise tarafsızlık, verimlilik, kesinlik, etkinlik ve adalet ilkeleri yer almaktadır (OECD, 2015: 1-19). Bu ilkeler, vergi sistemlerinde belirsizlikleri azaltarak mükellef uyumunu artırmayı ve dijital ekonomide ortaya çıkan vergi boşluklarını daraltmayı hedeflemektedir.

#### 2.4.1. Türkiye’de Gerçekleştirilen Dijital Vergi Reformları

Son yıllarda teknolojik gelişmelerin hız kazanması, bilgisayar kullanımının yaygınlaşması, akıllı telefon teknolojilerinin gelişmesi ve internet altyapısının geniş bir coğrafyaya yayılması; bilgi, mal ve hizmetlerin küresel ölçekte dolaşımını önemli ölçüde artırmıştır. Bu gelişmeler, ekonomik faaliyetlerin dijital ortamlara taşınmasını hızlandırmış ve üretim ile tüketim süreçlerinde yeni bir dönüşüm sürecini beraberinde getirmiştir. Söz konusu dönüşüm, yalnızca ekonomik alanla sınırlı kalmayıp sosyal, siyasal ve kültürel yapılar üzerinde de önemli değişimlere yol açmıştır (Karasoy ve Babaoğlu, 2020: 116). Dijital ekonominin giderek genişlemesi ise dijital platformlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin yeni sorunları gündeme getirmiş ve bu durum özellikle dijital faaliyetlerden kaynaklanan vergi boşluklarının azaltılmasına yönelik reform ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

“Dijital dönüşüm” olarak ifade edilen bu gelişmeler, bireylerin, yatırımcıların ve kamu kurumlarının değişen teknolojik yapıya uyum sağlayacak biçimde yeniden yapılanmasını zorunlu hâle getirmiştir. Gelişen bilgi ve iletişim

teknolojileri sayesinde kişi ve kurumlar altyapılarını daha etkin kullanabilmekte, hizmet sunum süreçlerini hızlandırarak hedef kitleleriyle daha güçlü ve doğrudan ilişkiler kurabilmektedir.

Dijital dönüşümün temel amacı, teknolojik imkânlardan yararlanarak kamu ve özel sektör faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliği artırmak, böylece bireyler ve kurumlar açısından sağlanan faydayı maksimize etmektir. Bu süreçte gerçekleştirilen işlemler ve kayıtlar giderek dijital ortama taşınmakta, e-hizmet uygulamaları aracılığıyla hem kurumların işleyişi kolaylaşmakta hem de hizmet alanlar için zaman ve maliyet açısından önemli avantajlar ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte dijital dönüşüm, tek seferlik bir yapılanma değil; sürekli gelişen ve kendini yenileyen bir süreçtir. Kurumlar, dijitalleşmenin sağladığı yeni teknolojik olanaklara paralel olarak hizmet altyapılarını sürekli güncellemekte ve e-hizmet uygulamalarını yeniden yapılandırmaktadır (BTD, 2015: 10-11). Bu doğrultuda Türkiye’de vergi idaresinin dijitalleşmesini sağlayan ve vergi sisteminin etkinliğini artırmayı hedefleyen dijital vergi reformları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- **Dijital Dönüşüm Ofisi:** Kamuda dijitalleşme süreçlerini planlamak ve kamu hizmetlerinin dijital ortamda etkin bir şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Bu yapının temel hedefi, kamu hizmetlerinin daha hızlı, güvenli ve erişilebilir biçimde sunulmasını sağlayarak dijitalleşen dünyaya uyumlu bir kamu yönetimi oluşturmaktır (Karasoy ve Babaoğlu, 2020: 127). Vergi idaresi alanında gerçekleştirilen dijitalleşme adımları da bu dönüşüm sürecinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Nitekim 2023 yılında yayımlanan 552 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik ortamda sunulan hizmetlerin tek bir sistem altında toplanması öngörülmüştür. Bu düzenleme ile beyanname, dilekçe, rapor ve benzeri işlemlerin dijital ortam üzerinden gerçekleştirilmesi amaçlanmış ve söz konusu işlemlerin Dijital Vergi Dairesi aracılığıyla yürütülmesi hükme bağlanmıştır (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2023: md.1). Gelir İdaresi Başkanlığı da bu kapsamda mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak ve vergileme süreçlerini kolaylaştırmak amacıyla e-hizmet uygulamalarını genişletmiştir. Bu doğrultuda İnteraktif Vergi Dairesi, Defter Beyan Sistemi, e-Beyanname, e-Defter, e-Belge ve e-Fatura gibi dijital uygulamalar geliştirilmiş ve mükelleflerin vergisel işlemlerini daha hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirmelerine imkân sağlanmıştır. Bu uygulamalar, aynı zamanda vergileme sürecinde ortaya çıkabilecek idari sorunların azaltılmasına ve vergi uyumunun güçlendirilmesine katkı sunmaktadır.

- **Defter Beyan Sistemi:** Vergisel işlemlerin dijital ortamda yürütülmesini sağlayan önemli reform adımlarından biridir. Bu sistem ile vergi beyannamelerinin elektronik platformlar üzerinden verilmesi zorunlu hâle getirilmiş ve böylece vergileme sürecindeki bürokratik işlemlerin azaltılması hedeflenmiştir. 2017 yılında yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile serbest meslek erbaplarının, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin ve basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarını elektronik ortamda tutmaları, defterlerini dijital olarak oluşturmaları ve vergisel bildirimlerini elektronik ortam aracılığıyla gerçekleştirmeleri düzenlenmiştir. Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri ile bazı gelir vergisi mükelleflerinin bu sistem kapsamı dışında bırakıldığı belirtilmiştir (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017: md.1-2). Bu sistemin temel amacı, ticari ve vergisel işlemlerin dijital ortamda kayıt altına alınmasını sağlayarak hem uyum maliyetlerini azaltmak hem de vergisel işlemlerin daha şeffaf biçimde izlenmesini mümkün kılmaktır. Elektronik kayıt sistemlerinin yaygınlaşması, mükellef işlemlerinin daha etkin denetlenmesine olanak tanıyarak özellikle kayıt dışı faaliyetlerden kaynaklanan vergi boşluklarının tespit edilmesine ve azaltılmasına katkı sağlamaktadır.
- **E-Fatura ve E-Arşiv Uygulaması:** Vergi idaresinin dijitalleşme sürecinde önemli bir reform adımı olan e-fatura uygulaması, 2010 yılında yayımlanan 397 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile hayata geçirilmiştir. E-fatura, geleneksel faturada bulunması gereken tüm bilgileri içeren ve satıcı ile alıcı arasındaki belge aktarımının Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) sistemi üzerinden elektronik ortamda gerçekleştirilmesini sağlayan dijital bir belge niteliğindedir. Bu uygulama ile faturaların tek bir standart ve formatta düzenlenmesi sağlanarak işlem süreçlerinde güvenlik, hız ve maliyet avantajı elde edilmesi hedeflenmiştir. Ayrıca GİB tarafından geliştirilen XML tabanlı elektronik altyapı, uluslararası standartlara uygun veri paylaşımına imkân tanımaktadır. E-fatura sistemine kayıtlı mükelleflerin ticari işlemlerinde faturalarını elektronik ortamda düzenlemeleri ve iletmeleri zorunlu hâle getirilmiştir. Bunun yanı sıra, e-arşiv uygulamasına dahil olan mükelleflerin de sisteme geçiş yaptıkları tarihten itibaren e-arşiv faturası düzenlemeleri gerekmektedir (GİB). Bu uygulamalar sayesinde ticari işlemlerin dijital ortamda kayıt altına alınması mümkün hâle gelmekte ve böylece özellikle sahte belge düzenleme veya kayıt dışı işlemlerden kaynaklanan vergi boşluklarının azaltılmasına önemli katkı sağlanmaktadır.
- **E-Defter Uygulaması:** Vergi idaresinin dijitalleşme sürecinin önemli unsurlarından biri olan e-defter uygulaması, 2011 yılında yayımlanan

Elektronik Defter Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme kapsamında, mükelleflerin Türk Ticaret Kanunu uyarınca tutmakla yükümlü oldukları defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, saklanması ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Ayrıca defterlerin açılış ve kapanış onaylarına ilişkin şekil şartları ile sistemin kullanımına yönelik teknik düzenlemelerin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından yürütüleceği hüküm altına alınmıştır. Bunun yanı sıra 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde elektronik belge ve kayıt sistemlerinin oluşturulması, düzenlenmesi ve güvenli şekilde saklanmasına ilişkin yetkiler Maliye Bakanlığına verilmiştir (Elektronik Defter Genel Tebliği, md.1). Elektronik defter uygulaması, ticari kayıtların dijital ortamda güvenli biçimde tutulmasını sağlayarak denetim süreçlerini kolaylaştırmakta ve özellikle kayıt dışı faaliyetlerden kaynaklanan vergi boşluklarının tespit edilmesine katkı sunmaktadır.

- ***Dijitalleşmenin Kanundaki Yansıması:*** Küreselleşmenin hız kazandığı son yıllarda toplumsal, siyasal, ekonomik ve teknolojik alanlarda önemli dönüşümler yaşanmıştır. Bu dönüşüm özellikle teknolojik gelişmelerle birlikte ekonomik faaliyetlerin dijital ortamlara taşınmasını hızlandırmış ve çok uluslu şirketlerin fiziksel bir varlığa ihtiyaç duymadan farklı ülkelerde faaliyet göstermesine olanak sağlamıştır. Dijital platformlar aracılığıyla yürütülen bu faaliyetler, şirketlere küresel ölçekte önemli avantajlar sunarken, elde edilen gelirlerin hangi ülkede ve nasıl vergilendirileceği konusunda yeni tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu çerçevede dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik uluslararası düzeyde çeşitli düzenleme çalışmaları yürütülmüş; Türkiye’de ise bu alandaki ilk önemli adım 2019 yılında atılmış ve 2020 yılında dijital hizmet vergisi uygulamaya konulmuştur (Karabulut, 2020: 277). Dijital hizmet vergisinin yürürlüğe girmesi, özellikle dijital platformlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini sağlayarak dijital ekonomide ortaya çıkan vergi boşluklarının sınırlandırılmasına yönelik önemli bir düzenleme olarak değerlendirilmektedir.

Dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, sesli, görsel ve yazılı içerikler ile bilgisayar uygulamaları ve yazılımların satışı ve kullanımına ilişkin tüm işlemler; kullanıcıların elektronik cihazlar üzerinden birbirleriyle etkileşimde bulunması, mal ve hizmet alışverişinin kolaylaştırılması ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirler, Dijital Hizmet Vergisi kapsamına girmektedir (7194 sayılı Kanun, md.1-2). Bu düzenleme, dijital platformlardan elde edilen gelirlerin sistematik biçimde kayda geçirilmesini sağlayarak vergi uyumunu artırmakta

ve dijital ekonomide ortaya çıkan vergi boşluklarının daraltılmasına doğrudan katkı sunmaktadır.

Türkiye'nin dijital dönüşüm çerçevesinde hayata geçirdiği reformlar, hem kamu kurumlarının mali yönetim süreçlerini hızlandırmayı hem de mükelleflerin vergileme yükümlülüklerini daha etkin ve kolay bir biçimde yerine getirmesini amaçlamaktadır. Bununla birlikte, e-ticaret üzerinden sağlanan gelirler ve katma değer vergisine ilişkin net ve kapsamlı bir yasal çerçeve hâlen tam anlamıyla oluşturulamamıştır. Özellikle e-ticaret yoluyla hizmet sunan mükelleflerin katma değer vergisi beyannamesi verme ve vergiyi ödeme yükümlülüklerinin belirsizliği, çifte vergilendirme riskini artırmakta ve vergi sisteminde boşluklar oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Bu nedenle, dijital platformları ve e-ticaret faaliyetlerini kapsayacak şekilde geliştirilecek yasal düzenlemeler, dijital vergi reformlarının etkinliğini güçlendirmek ve dijital ekonomide ortaya çıkan vergi boşluklarını minimize etmek açısından kritik öneme sahiptir.

### 3. Türkiye’de Vergi Boşluğunun Ölçümü ve Vergi Boşluğunun Azaltılması: Uygulamalar ve Çözüm Önerileri

Türkiye’de vergi boşluğunun ölçümü, vergi idaresinin etkinliği ve mali disiplinin güçlendirilmesi açısından kritik bir öneme sahiptir. Ülke genelinde yapılan çalışmalar, vergi boşluğunun büyüklüğünü parasal büyüklükler, istihdam tabanlı ve MIMIC modelleri gibi çeşitli yöntemlerle tahmin etmeye çalışmaktadır. Ölçümler, kayıtdışı ekonomik faaliyetler ve uyumsuz vergi beyanlarının vergi gelirleri üzerindeki etkilerini ortaya koyarak politika tasarımına temel sağlamaktadır. Vergi boşluğunu azaltmak amacıyla uygulanan önlemler arasında vergi denetimlerinin güçlendirilmesi, elektronik kayıt sistemlerinin yaygınlaştırılması, vergi bilincinin artırılması ve kurumsal kapasitenin geliştirilmesi yer almaktadır. Ayrıca, vergi yükünün adil dağılımının sağlanması ve vergi afları gibi geçici kolaylıkların sınırlandırılması, gönüllü uyumu teşvik ederek boşluğun daraltılmasına katkı sağlamaktadır. Bu uygulamalar, Türkiye’de hem kamu gelirlerinin artırılmasına hem de mali sürdürülebilirliğin güçlendirilmesine yönelik stratejik bir yaklaşımı temsil etmektedir.

#### 3.1. Türkiye’de Genel Vergi Boşluğunun Ölçümü

Türkiye’de vergi boşluğunun hem genel düzeyde hem de vergi türleri bazında ölçümüne yönelik kapsamlı çalışmalar sınırlı sayıda olmakla birlikte, konu giderek artan önemi nedeniyle literatürde dikkat çekmektedir. Vergi boşluğu, yalnızca tahsil edilmeyen vergiyi ifade etmekle kalmaz; aynı zamanda kayıt dışı ekonomi, idari eksiklikler ve mevzuat uygulamalarındaki aksaklıklar gibi faktörleri de içeren çok boyutlu bir olgudur . Bu çerçevede, Türkiye’de

genel vergi boşluğunun ölçümü, ülke ekonomisinin yapısını ve uluslararası vergi rekabetindeki konumunu anlamak açısından kritik öneme sahiptir. 2005–2019 döneminde Türkiye’de toplam vergi oranları %39,7 ile %46,1 arasında değişmiş olup, 2019 yılında %42,3 olarak kaydedilmiştir. Bu oran, OECD ülkeleri ortalaması olan %41,2, AB ülkeleri ortalaması %40 ve dünya ortalaması %40,4 ile karşılaştırıldığında, Türkiye’nin vergi yükünün uluslararası ölçekte oldukça anlamlı bir seviyede olduğunu göstermektedir (Uygun, 2021).

Vergi boşluğu analizinde kayıtdışı ekonominin etkisi kritik bir belirleyicidir. Türkiye’de kayıtdışı ekonomi oranları, Schneider’in (2019) MIMIC modeli çalışmasına dayanılarak değerlendirilmiş ve 1991–2017 dönemini kapsayan 157 ülke verisi referans alınmıştır. Bu veri seti, Türkiye’nin kayıt dışı ekonomi oranlarını uzun dönemli perspektifte gözlemlemeye imkân tanımaktadır. Her ne kadar kayıtdışı ekonomi verileri 1991’den itibaren mevcut olsa da, toplam vergi oranlarına ilişkin güvenilir verilere 2005 yılından itibaren ulaşılabildiği için, bu analizde genel vergi boşluğu ölçümleri 2005–2019 dönemini kapsamaktadır (Leandro, 2019).

Türkiye’nin vergi boşluğu analizi, uluslararası karşılaştırmalarla desteklenerek hem Türkiye ekonomisinin yapısal özelliklerini hem de kayıt dışı ekonominin etkilerini ortaya koymaktadır. Analiz, ülke vergi politikasının etkinliğini değerlendirme, vergi gelirleri tahminini güçlendirme ve vergi idaresi reformlarının önceliklerini belirleme açısından önemli ipuçları sunmaktadır. Özellikle, Türkiye’nin toplam vergi oranlarının OECD ve AB ortalamalarının üzerinde seyretmesine rağmen vergi tahsilatında kayıpların devam etmesi, vergi idaresinde dijital denetim, risk temelli denetim ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele politikalarının güçlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Ayrıca, sektör bazlı ayrıntılı analizler, Türkiye’de vergi boşluğunun farklı sektörlerde değişkenlik gösterdiğini ve özellikle hizmet, perakende, inşaat ve e-ticaret gibi nakit yoğun sektörlerde daha yüksek seviyelerde olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bulgular, vergi boşluğunu azaltmaya yönelik politika ve reform önerilerinin, sektörel riskleri dikkate alacak şekilde tasarlanmasının önemini vurgulamaktadır. Sonuç olarak, Türkiye’de genel vergi boşluğu ölçümleri, hem ekonomik büyüme ve vergi adaleti perspektifinde hem de uluslararası karşılaştırmalar açısından temel bir gösterge niteliği taşımaktadır.

### **3.1.1. Genel Vergi Boşluğunun Ölçümünde Kullanılan Veriler**

Türkiye’de genel vergi boşluğu ölçümünde, Raczkowski’nin 2015 yılında yayımladığı makale temel alınmakta olup, hesaplamalar Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH), kayıtdışı ekonomi oranları ve toplam vergi oranları kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

### 3.1.1.1. Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH) Bakımından Ölçümü

Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH), bir ülkenin sınırları içinde belirli bir dönemde (genellikle bir yıl) üretilen nihai mal ve hizmetlerin, üretildikleri dönemin piyasa fiyatları cinsinden parasal değerini ifade eden temel ekonomik göstergedir (Dinler, 2020, s. 370-374). GSYH, yalnızca bir ülkenin toplam ekonomik büyüklüğünü ölçmekle kalmaz, aynı zamanda üretim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan mal ve hizmetlerin toplam harcamalarını da yansıtır.

Kişi başına düşen GSYH ise, ülke gelirlerinin toplam nüfusa bölünmesiyle elde edilir ve ülkeler arasındaki gelişmişlik ve refah düzeylerini karşılaştırmada kritik bir gösterge olarak kullanılır (Uygun, 2021, s. 146). Bu bağlamda, GSYH verileri, hem makroekonomik analizlerde hem de vergi boşluğu ve kayıtlı dış ekonomi ölçümlerinde temel bir çerçeve sunmaktadır.

*GSYH, farklı ekonomik perspektifleri yansıtacak şekilde dört temel yöntemle hesaplanabilir* (Eğilmez, 2018, s. 72-75):

**Üretim Yöntemi:** Tarım, sanayi ve hizmetler gibi ana üretim sektörlerinin katma değerleri toplanarak GSYH belirlenir. Bu yöntem, üretim faaliyetlerinin ekonomik büyüklüğe katkısını doğrudan ölçmekte ve sektör bazlı analizler için temel veri sağlamaktadır.

**Harcamalar Yöntemi:** Bir yıl içindeki özel tüketim, yatırımlar, kamu harcamaları ve net ihracat toplamı üzerinden GSYH hesaplanır. Bu yaklaşım, ekonominin talep yönlü dinamiklerini ve harcama bileşenlerinin katkısını ortaya koyar.

**Gelir Yöntemi:** Üretim faktörlerinden elde edilen gelirler —ücret, faiz, kira geliri ve kar payları— toplanarak GSYH belirlenir. Bu yöntem, ekonomik faaliyetin gelir dağılımı ve üretim faktörlerine katkısını göstermesi açısından önemlidir.

**Para Arzı ve Dolanım Hızı Yöntemi:** Irving Fisher'in para miktar kuramına dayalı olarak, bir yıl içindeki para arzı ile paranın dolaşım hızı çarpılarak GSYH tahmini yapılabilir. Bu yaklaşım, ekonomik faaliyetlerin likidite ve para akışı ile ilişkisini analiz etme imkânı sunar.

GSYH verileri, Türkiye'de vergi boşluğunu ölçmek için kritik bir referans noktası sağlar. Toplam ulusal gelir, vergi tahsilat potansiyelinin temelini oluştururken, sektörel üretim ve harcama verileri, hangi alanlarda vergi kayıplarının yoğunlaştığını ortaya koymaktadır. Örneğin, tarım ve hizmet sektörlerinin kişi başına düşen GSYH'ye katkısı, vergi tahsilatındaki etkinliği değerlendirmede kullanılabilir.

Ek olarak, farklı GSYH hesaplama yöntemlerinin bir arada değerlendirilmesi, vergi boşluğunun hem arz hem de talep yönlü dinamiklerini analiz etmeye olanak tanır. Üretim yöntemi, sektör bazlı KDV ve gelir vergisi tahsilatının potansiyelini gösterirken; harcamalar yöntemi, tüketim ve dolaylı vergilerdeki kayıpları tahmin etmeye yardımcı olur. Gelir yöntemi ise, gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkılarındaki açıkların büyüklüğünü anlamak için bir referans noktası sunar.

GSYH'nın farklı yöntemlerle hesaplanması ve yorumlanması, Türkiye'de genel vergi boşluğunun ve sektörel vergi kayıplarının analizi açısından temel bir veri çerçevesi oluşturmaktadır. Bu yaklaşım, hem ulusal hem de uluslararası karşılaştırmalarla desteklenerek, vergi politikasının etkinliğini ve reform ihtiyaçlarını değerlendirmeye imkân tanır.

### *3.1.1.2. Kayıt Dışı Ekonomi (KDE) Bakımından Ölçümü*

Kayıtdışı ekonomi kavramı, 1980'li yıllardan itibaren bilimsel olarak standart bir çerçeveye oturtulmaya çalışılmış ve 1993'te Birleşmiş Milletler Ulusal Hesaplar Sistemi Sözleşmesi'nin onaylanmasıyla önem kazanmıştır. Literatürde kayıtdışı ekonomi için kullanılan 30'dan fazla farklı terim bulunmaktadır; en yaygın olanları gizli ekonomi, gölge ekonomi, yer altı ekonomisi, gayri-resmi ekonomi ve illegal ekonomi gibi kavramlardır ( Schneider & Bagaja, 2005: 1-11).

Kayıtdışı ekonominin tanımlanmasında farklılıklar gözlemlenmektedir. Bu farklılıklar, birincisi kayıtdışı ekonominin çok çeşitli faaliyetleri kapsamayı ve araştırmacıların kapsamı genişletme çabası; ikincisi kullanılan ölçüm yöntemleri ile kavramı uyumlu hâle getirme çabası; üçüncüsü belirli bir özelliğin vurgulanma isteği; dördüncüsü ise ekonomik sistemler arasındaki yapısal farklılıklardan kaynaklanmaktadır (Bağırzade; 2012: 201-202). Bu çerçevede bazı tanımlar şu şekilde özetlenebilir: Loayza (1996: 129-162), kayıtdışı ekonomiyi devlet düzenlemelerini kabul etmeyen ekonomik birimler ağı olarak tanımlarken, Tanzi (1999: 344), resmi istatistiklerde yer alması gereken ancak yansımayan üretken faaliyetler olarak ifade etmektedir. Feige (1979: 6), kayıtlara geçmeyen tüm ekonomik faaliyetleri kapsarken, Altuğ (1999) kayıtdışı faaliyetleri belgelenmemiş veya yanlış belgelenmiş işlemlerle kayıtlı ekonominin dışına taşınan ekonomik olaylar olarak belirtmektedir. Carter (1984: 209-211, aktaran Bağırzade, 202) ise kayıtdışı ekonomiyi, resmi hesaplara yansımayan ve ölçümü mümkün olmasına rağmen enformel faaliyetlerin toplamı olarak tanımlar.

Kayıtdışı ekonominin tahminine yönelik çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bunlar arasında;

- *anketler, denetimler, mikro sektör anketleri, parasal göstergeler, banknotların nominal değeri, döviz talep yöntemleri, gelir-tüketim tutarsızlıklarının analizi, dolaylı göstergeler ve işgücü piyasası önlemleri yer almaktadır. Günümüzde en yaygın kullanılan yöntem, Çoklu Gösterge Çoklu Neden (MIMIC) modeli ile döviz talep yöntemlerinin kombinasyonu veya yalnızca döviz talep yöntemidir.*

Bu yöntemler (Schneider &Williams, 2013: 27-28), kayıtdışı ekonomik faaliyetleri nicel olarak tahmin etmek ve vergi politikaları ile maliye yönetimi açısından stratejik veri sağlamak amacıyla uygulanmaktadır.

### 3.1.1.3. Toplam Vergi Oranı (TVO) Bakımından Ölçümü

Toplam Vergi Oranı (TVO), bir işletmenin ticari kârı üzerinden ödemesi gereken vergiler ve zorunlu katkı paylarının, izin verilen kesinti ve muafiyetler dikkate alındıktan sonraki yüzdesel oranını ifade eden temel bir mali göstergedir (World Bank, 2022). TVO, işletmelerin vergi yükünü bütüncül olarak ölçmek ve ülkeler arası karşılaştırmalar yapmak için geliştirilmiş standart bir göstergedir.

Hesaplamalar, belirli varsayımlar ve standartlaştırılmış kriterler üzerine kuruludur. Örneğin işletmenin limited şirket statüsünde olması, ülkenin en kalabalık şehrinde faaliyet göstermesi, genel ticari veya sınai faaliyetlerde bulunması, belirli bir başlangıç sermayesi, çalışan sayısı ve yıllık ciroya sahip olması gibi kriterler dikkate alınır. Bu standardizasyon, farklı ülkeler arasında adil ve karşılaştırılabilir sonuçlar elde edilmesini sağlar (Uygun, 2021, s. 149). Toplam vergi oranının hesaplanmasında iki temel yaklaşım öne çıkar:

***PwC'nin Total Tax Contribution (Toplam Vergi Katkısı) Yaklaşımı:*** Bu yöntem, özellikle büyük ölçekli şirketlerden elde edilen finansal veriler üzerinden ülke ekonomisindeki vergi yükünü analiz eder. PwC yaklaşımı, şirketlerin tüm vergi ve zorunlu katkı paylarını kapsayarak, fiilen ödedikleri vergi oranını belirlemeye odaklanır.

***Dünya Bankası'nın Doing Business Metodolojisi:*** Bu yöntem, standartlaştırılmış orta ölçekli işletmeler üzerinden hesaplamalar yapar. Yöntem, belirli varsayımlarla TVO'yu ölçerek uluslararası karşılaştırmaları kolaylaştırır ve vergi politikasının iş dünyasına etkisini analiz etmeye imkân tanır.

TVO hesaplamalarına dahil edilen kalemler arasında, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, işgücü katkıları, özel emeklilik ve zorunlu sigorta ödemeleri gibi hükümet tarafından zorunlu kılınmış tüm vergiler ve katkılar yer alır. Ancak, bazı özel durumlarda işletmenin muhasebe karlarını doğrudan etkilemeyen ödemeler hesaplamadan çıkarılabilir.

Toplam vergi oranı, ülkelerdeki vergi yükünü ölçmenin ötesinde, vergi boşluğunun belirlenmesinde kritik bir gösterge olarak kullanılır. Yüksek bir TVO, teorik olarak vergi tahsilat potansiyelinin yüksek olduğunu gösterse de fiilen tahsil edilen vergi ile teorik potansiyel arasındaki fark, yani vergi boşluğu, idari kapasite, kayıt dışı ekonomi ve mükellef uyumu gibi faktörlerle şekillenir (Slemrod & Weber, 2012). Türkiye örneğinde TVO, işletmelerin mali yükünü ve dolaylı vergi tahsilatının etkinliğini ölçmek için önemli bir referans noktasıdır. Özellikle 2005–2019 dönemi verileri, Türkiye’de işletmelerin vergi yükünün OECD ve AB ortalamalarıyla karşılaştırılmasına olanak tanımakta ve sektörel vergi kayıplarının analizi için temel sağlamaktadır.

Sonuç olarak, Toplam Vergi Oranı, hem işletmelerin vergi yükünü anlamak hem de ulusal ve uluslararası vergi politikalarını değerlendirmek için vazgeçilmez bir göstergedir. TVO’nun analizi, vergi reformlarının etkinliğinin, idari kapasitenin ve vergi uyumunun ölçülmesinde temel veri sağlamaktadır.

### 3.1.2. Türkiye’ de Vergi Türlerine Göre Vergi Boşluğunun Ölçümü

Vergi boşluğu, belirli bir vergi türü bakımından teorik (potansiyel) vergi hasılatı ile fiili tahsil edilen vergi hasılatı arasındaki farkı ifade etmektedir. Bu çalışmada vergi türleri itibarıyla vergi boşluğunun ölçümünde, Raczkowski’nin geliştirdiği yaklaşım esas alınarak Türkiye vergi sistemi özelinde uyarlanmış analitik bir model kullanılmaktadır (Raczkowski, a.g.m., s.64.). Formülümüz;

$$\mathbf{VBO = VHO * VKKO * TVO}$$

VBO: Vergi Boşluğu

VHO: Vergi Harcama Oranı

VKKK: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

TVO: Toplam Vergi Oranı

*a) Vergi Harcama Oranı (VHO);* Vergi harcaması, devletin belirli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere vergi sistemi aracılığıyla tahsil etmesi gereken potansiyel kamu gelirinden bilinçli olarak vazgeçmesini ifade etmektedir (Tekin & Sökmen, Gürçam, 2015: 139).. Bu yönüyle vergi harcamaları, doğrudan bütçe gideri niteliği taşımamakla birlikte kamu maliyesi açısından örtük bir harcama fonksiyonu üstlenmektedir.

Vergi harcaması kavramını sistematik biçimde literatüre kazandıran Stanley S. Surrey, bu kavramı standart vergi yapısından bilinçli sapmalar sonucu ortaya çıkan ve istisna, muafiyet, indirim, erteleme, kredi veya tercihli oran uygulamaları yoluyla kamu gelirinde meydana gelen azalış olarak tanımlamıştır (Surrey & Hellmuth, 1969: 528, aktaran, Bartlet). Surrey’ e göre vergi sistemi

iki temel bileşenden oluşmaktadır: Birincisi, verginin yapısal unsurlarını içeren ve gelir yaratma fonksiyonunu yerine getiren “*normatif çekirdek*”tir. Bu kapsamda vergi matrahının tanımı, vergilendirme dönemi, verginin konusu, oran ve tarife yapısı gibi düzenlemeler yer almaktadır. İkinci bileşen ise belirli mükellef grupları ya da faaliyet alanları lehine tasarlanan ve standart sistemden sapma niteliği taşıyan düzenlemelerdir. Bu ikinci alan, vergi teşvikleri ve vergi sübvansiyonları olarak adlandırılmakta ve vergi harcamalarının temelini oluşturmaktadır (Surrey, 1976: 53).

Kamu maliyesi literatüründe vergi harcamalarına ilişkin tek ve evrensel bir tanım bulunmamakla birlikte, en geniş kabul gören yaklaşım vergi harcamalarını “*standart vergi sistemi*”nden sapmalar sonucu ortaya çıkan vergi kayıpları olarak tanımlamaktadır. Bu çerçevede standart vergi sistemi; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet esasları, genel oran yapısı, vergi tarifesi, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi, zorunlu ödemelerin indirilebilirliği, idari uygulama kolaylığına ilişkin düzenlemeler ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik uluslararası yükümlülükleri içeren temel yapısal unsurları kapsamaktadır (Uygun, 2021: 154) . Bu yapısal çerçevenin dışına çıkan her düzenleme, potansiyel vergi kapasitesini daraltması ölçüsünde vergi harcaması niteliği kazanmaktadır.

Vergi boşluğunun ölçümünde kullanılan Vergi Harcama Oranı (VHO), belirli bir vergi türü bakımından tahsilinden vazgeçilen vergi tutarının teorik vergi kapasitesine oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır. Bu oran, ilgili vergi kaleminde mevzuat kaynaklı gelir aşınmasının büyüklüğünü göstermesi bakımından analitik önem taşımaktadır. Dolayısıyla VHO, vergi boşluğunun yapısal (policy-induced) bileşenini temsil etmektedir.

Türkiye’de vergi harcamalarına ilişkin tahminler düzenli olarak yayımlanmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli yıllarda yayımlanan Vergi Harcamaları Raporları ile bütçe kanunlarında yer alan tahminler, gelecek dönemleri kapsayacak şekilde çok yıllık projeksiyonlar içermektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018: 5). Bununla birlikte söz konusu raporlar ile bütçe kanununda yer alan tahminler arasında yöntemsel farklılıklardan kaynaklanan uyumsuzluklar bulunduğu görülmektedir.

$$VHO = VHT / VTT$$

VHO: Vergi Harcama Oranı

VHT: Vergi Harcama Tutarı

VTT: Vergi Tahakkuk Tutarları

Vergi harcama tahminlerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun uygulanması ile Bütçe Kanunu'nda yer verilmeye başlanmıştır.

### **b) Vergi Kayıp ve Kaçak Oranları (VKKO)**

Vergi kaybı, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini eksik, hatalı veya zamanında yerine getirememeleri sonucunda ortaya çıkan ve kamu gelirlerinde azalışa yol açan durumu ifade etmektedir. Bu kayıp, kimi zaman mevzuatın karmaşıklığı, bilgi eksikliği veya uygulama hatalarından kaynaklanmakta; kimi zaman ise bilinçli davranışlarla daha düşük vergi ödeme amacıyla ortaya çıkmaktadır (Aydın, 2003: 20). Dolayısıyla vergi kaybı, hem teknik hem de davranışsal unsurlar içeren çok boyutlu bir olgudur. Verginin süresinde tahsil edilememesi veya eksik tahsil edilmesi, kamu mali dengesi üzerinde doğrudan olumsuz etki yaratmakta ve vergi boşluğunun önemli bileşenlerinden birini oluşturmaktadır.

Vergi kaçağı ise daha dar ve kasıt unsuru içeren bir kavramdır. Vergilendirilmesi gereken bir işlem veya gelirin bilinçli olarak beyan dışı bırakılması, sahte belge düzenlenmesi, kayıt dışı faaliyet yürütülmesi ya da idarenin denetim kapasitesini bertaraf etmeye yönelik yöntemler kullanılması suretiyle verginin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunu ifade etmektedir (Karakoç, 1995: 57). Bu yönüyle vergi kaçağı, doğrudan hukuka aykırı bir fiil niteliği taşımakta ve yaptırıma bağlanmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçak oranı (VKKO), belirli bir vergi türü bakımından tahsil edilmesi gereken teorik vergi tutarı ile fiilen tahsil edilen tutar arasındaki farkın, teorik vergi kapasitesine oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır. Bu oran, vergi sisteminin uygulama etkinliğini, mükellef uyum düzeyini ve kayıt dışı ekonominin boyutunu yansıtan temel göstergelerden biridir (Uygun, 2021: 163). Vergi boşluğunun ölçümünde VKKO, yapısal mevzuat tercihlerinden kaynaklanan vergi harcamalarından farklı olarak, uygulama ve uyum eksenli gelir aşınmasını temsil etmektedir.

Türkiye'de kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip kalem vergi gelirleridir. Buna karşın, potansiyel vergi kapasitesine kıyasla tahsilat düzeyinin istenen seviyeye ulaşamamasında vergi kayıp ve kaçaklarının belirleyici rol oynadığı görülmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı biçimde incelendiğinden, bu bölümde tekrar edilmemiştir. Burada esas amaç, söz konusu kayıp ve kaçakların vergi boşluğunun nicel hesaplanmasındaki yerini ve analitik işlevini ortaya koymaktır.

Vergi boşluğunun hesaplanmasında, vergi kayıp ve kaçak oranları (VKKO) temel belirleyici değişkenlerden biri olarak kullanılmaktadır. Bu oranların hesaplanmasında, vergi denetimi yapmaya yetkili kurumlar

tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerine ilişkin yıllık denetim verileri esas alınmaktadır. Böylece vergi kayıp ve kaçakları, doğrudan fiili denetim bulgularına dayalı olarak nicel bir çerçevede ölçülebilmektedir.

Türkiye’de 2011 yılına kadar vergi denetim sistemi kurumsal açıdan parçalı bir yapı arz etmekteydi. Bu dönemde denetim yetkisi; Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri arasında dağılmıştı. Ancak 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetim yapısı yeniden düzenlenmiş ve denetim fonksiyonu Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında birleştirilmiştir. Mevcut sistemde vergi denetimi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülmekte; Gelir İdaresi Başkanlığı ise tarh ve tahsil süreçlerinden sorumlu idari yapı olarak faaliyet göstermektedir. Bu kurumsal dönüşüm, denetim verilerinin bütüncül ve karşılaştırılabilir biçimde elde edilmesini mümkün kılmıştır.

Vergi kayıp ve kaçak oranının hesaplanabilmesi için, denetim elemanlarınca incelenen matrah tutarı ile inceleme sonucunda tespit edilen matrah farkı verilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Matrah farkı, mükellef tarafından beyan edilen tutar ile vergi incelemesi sonucunda tespit edilen gerçek matrah arasındaki farkı ifade etmektedir. Bu fark, beyan dışı bırakılan veya eksik beyan edilen vergiye konu unsurları yansıtmaktadır (Uygun,2021: 164). Vergi kayıp ve kaçak oranı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

$$VKKO = \frac{BMF}{İM}$$

VKKO: Vergi Kayıp ve Kaçak Oranı

BMF: Bulunan Matrah Farkı

İM: İncelenen Matrah Tutarı

Bu oran, denetime tabi tutulan matrahın ne kadarının eksik veya hatalı beyan edildiğini göstermekte olup, vergi uyum düzeyinin ölçülmesinde önemli bir göstergedir. Elde edilen oran, vergi boşluğu hesaplamalarında uygulama ve uyum kaynaklı gelir kaybını temsil eden bileşen olarak modele dâhil edilmektedir.

### c) Vergilere Göre Toplam Vergi Oranı (TVO)

Vergi boşluğunun hesaplanmasında kullanılan temel göstergelerden biri de vergilere göre toplam vergi oranıdır (TVO). Bu oran, belirli bir dönemde tahsil edilen vergi tutarlarının, aynı dönemde Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi (KV) beyannamelerinde beyan edilen toplam kazanç tutarına oranlanması suretiyle hesaplanmaktadır.

Başka bir ifadeyle TVO, beyan edilen gelir ve kazançlar üzerinden fiilen oluşan ortalama vergi yükünü göstermekte olup, vergi sisteminin efektif vergilendirme düzeyini yansıtan makro bir göstergedir (Uygun, 2021: 171). Bu oran, teorik yasal oranlardan farklı olarak, istisna, indirim, muafiyet ve diğer uygulamaların nihai vergi yükü üzerindeki etkisini de dolaylı biçimde içermektedir.

**Toplam vergi oranı aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:**

$$TVO = VTTT / BEKT$$

**TVO: Toplam Vergi Oranı**

**VTTT: Vergi Türlerine Göre Tahsilat Tutarları**

**BEKT: GV ve KV Beyan Edilen Kazanç Tutarı Toplamı**

Vergi boşluğu modelinde TVO, potansiyel vergi kapasitesinin hesaplanmasında referans oran olarak kullanılmakta ve vergi harcama oranı ile vergi kayıp ve kaçak oranı birlikte değerlendirildiğinde, fiili vergilendirme düzeyi ile teorik kapasite arasındaki sapmanın ölçülmesine imkân sağlamaktadır.

## Sonuç Değerlendirme ve Politika Önerileri

Vergi sistemlerinin etkinliği yalnızca vergi oranlarının belirlenmesiyle sınırlı olmayıp, aynı zamanda vergi mevzuatının açıklığı, uygulanabilirliği ve sistem içindeki boşlukların en aza indirilmesi ile doğrudan ilişkilidir. Vergi yasalarında ortaya çıkan boşluklar, mükelleflerin vergi planlaması ile vergi kaçınması arasındaki sınırın giderek belirsizleşmesine neden olmakta ve bu durum zamanla vergi tabanının daralmasına yol açmaktadır. Vergi tabanının aşınması ise kamu maliyesinin temel gelir kaynağını oluşturan vergi gelirlerinde önemli kayıplar meydana getirmekte ve mali sürdürülebilirlik açısından riskler doğurmaktadır. Bu çerçevede vergi yasalarındaki boşlukların kapatılması, yalnızca mali gelir artışı sağlayan teknik bir düzenleme olarak değil; vergi sisteminin bütünlüğünü, adaletini ve etkinliğini güçlendiren yapısal bir reform alanı olarak değerlendirilmelidir.

Vergi boşluklarının varlığı, kamu gelirlerinde doğrudan azalmaya neden olmasının yanı sıra vergi sisteminde eşitlik ve adalet ilkelerinin zedelenmesine de yol açmaktadır. Özellikle karmaşık vergi mevzuatı, çok sayıda istisna ve muafiyet düzenlemeleri ile birlikte değerlendirildiğinde ekonomik aktörler arasında farklı vergilendirme sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu durum ise benzer ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerin farklı vergi yükleri ile karşı karşıya kalmasına yol açarak vergi adaletini zayıflatmaktadır. Türkiye açısından değerlendirildiğinde, vergi harcamalarının yüksek düzeyi, kayıt dışı ekonominin varlığı ve dolaylı vergilere olan güçlü bağımlılık, vergi yasalarındaki boşlukların kamu gelirleri üzerindeki etkisini daha görünür hale getirmektedir. Dolayısıyla vergi boşluklarının azaltılması, yalnızca vergi gelirlerinin artırılması açısından değil; aynı zamanda mali sistemin daha dengeli ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşması açısından da stratejik bir önem taşımaktadır.

Türkiye’de son yıllarda gerçekleştirilen dijital dönüşüm uygulamaları vergi denetim kapasitesinin artırılması bakımından önemli bir ilerleme sağlamıştır. Özellikle e-fatura, e-defter, e-arşiv ve elektronik denetim

mekanizmalarının yaygınlaştırılması, vergi idaresinin veri toplama ve analiz kapasitesini güçlendirmiştir. Bu uygulamalar sayesinde ekonomik işlemler daha şeffaf bir şekilde izlenebilmekte ve potansiyel vergi kayıpları daha hızlı tespit edilebilmektedir. Bununla birlikte dijitalleşme süreci tek başına vergi boşluklarının tamamen ortadan kaldırılması için yeterli değildir. Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, istisna ve muafiyet sisteminin etkinlik açısından yeniden değerlendirilmesi ve vergi harcamalarının mali politika perspektifiyle ele alınması gerekmektedir. Özellikle dijital ekonominin hızla geliştiği günümüz koşullarında, mevcut vergi düzenlemelerinin ekonomik faaliyetlerde meydana gelen dönüşümlerle uyumlu hale getirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Vergi yasalarındaki boşlukların kapatılması sürecinde dikkate alınması gereken temel unsurlardan biri de hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesidir. Vergi mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler veya belirsiz hükümler içeren düzenlemeler, mükelleflerin ekonomik karar alma süreçlerinde belirsizlik yaratabilmekte ve vergiye gönüllü uyum düzeyini olumsuz etkileyebilmektedir. Bu nedenle vergi sisteminde yapılacak reformların uzun vadeli mali politika hedefleriyle uyumlu olması ve uygulamada birlik sağlayacak şekilde tasarlanması gerekmektedir. Hukuki belirlilik ve istikrarın sağlanması, mükelleflerin vergiye uyumunu artıran en önemli unsurlardan biri olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda vergi yasalarındaki boşlukların kapatılmasına yönelik politika önerileri birkaç temel başlık altında ele alınabilir.

### ***Politika Önerileri Çerçevesi;***

Vergi yasalarındaki boşlukların kapatılması, yalnızca mali gelir artışı sağlayan teknik bir düzenleme değil; aynı zamanda vergi sisteminin etkinliğini, adaletini ve sürdürülebilirliğini güçlendiren yapısal bir reform alanıdır. Bu bağlamda Türkiye’de vergi gelirlerinin artırılması ve vergi tabanının güçlendirilmesi amacıyla aşağıdaki politika önerilerinin hayata geçirilmesi önem taşımaktadır.

#### **1. Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesi**

Vergi yasalarının karmaşık yapısı, farklı yorumlara açık hükümler ve çok sayıda istisna düzenlemesi vergi planlaması yoluyla ortaya çıkan boşlukları artırmaktadır. Bu nedenle vergi mevzuatının daha açık, anlaşılır ve sistematik bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Sade ve anlaşılır bir vergi sistemi, hem mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmakta hem de vergi idaresinin denetim kapasitesini güçlendirmektedir. Bu kapsamda vergi kanunlarının bütüncül bir yaklaşımla yeniden değerlendirilmesi ve teknik boşluklara yol açan düzenlemelerin ortadan kaldırılması önem arz etmektedir.

## 2. Vergi Harcamalarının Etkinlik Analizi

Vergi istisnaları, muafiyetler ve indirimler kamu politikalarının önemli araçları olmakla birlikte, kontrolsüz şekilde genişlediklerinde vergi tabanının daralmasına ve kamu gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle vergi harcamalarının düzenli olarak ölçülmesi ve ekonomik etkinlik açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Kamu maliyesine katkı sağlamayan veya hedeflenen ekonomik faydayı üretmeyen vergi teşviklerinin sistemden çıkarılması, vergi gelirlerinin artırılmasına önemli katkı sağlayacaktır.

## 3. Dijital Vergi Denetim Sistemlerinin Güçlendirilmesi

Günümüzde vergi boşluklarının önemli bir bölümü dijital ekonominin gelişmesi, elektronik ticaretin yaygınlaşması ve sınır ötesi işlemlerin artması nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de son yıllarda uygulamaya konulan e-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi dijital uygulamalar vergi denetim kapasitesini önemli ölçüde artırmıştır. Bununla birlikte, vergi idaresinin büyük veri analitiği ve yapay zekâ temelli risk analiz sistemlerini daha etkin kullanması gerekmektedir.

Bu tür teknolojik altyapılar sayesinde potansiyel vergi kayıpları daha hızlı tespit edilebilmekte ve kayıt dışı faaliyetlerin azaltılması mümkün olabilmektedir.

## 4. Uluslararası Vergi İş Birliğinin Güçlendirilmesi

Küreselleşen ekonomi, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması yoluyla kârlarını düşük vergili ülkelere aktarmasına imkân tanımaktadır. Bu durum ulusal vergi sistemlerinde ciddi gelir kayıplarına yol açabilmektedir.

Bu nedenle uluslararası vergi iş birliği mekanizmalarının güçlendirilmesi ve küresel vergi reformlarına uyum sağlanması önem taşımaktadır. Özellikle vergi tabanının aşındırılması ve kâr aktarımı ile mücadeleye yönelik uluslararası düzenlemelerin uygulanması, vergi boşluklarının azaltılmasına katkı sağlayacaktır.

## 5. Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Kurumsal Reformlar

Vergi sisteminin etkinliği yalnızca hukuki düzenlemelerle değil, aynı zamanda mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeyi ile de doğrudan ilişkilidir.

Bu bağlamda vergi idaresinin mükellef odaklı hizmet anlayışını geliştirmesi, şeffaflık ve hesap verebilirliği artırması ve mükelleflerin vergi bilincini güçlendirmesi gerekmektedir. Gönüllü uyum programları ve önleyici denetim mekanizmaları, vergi boşluklarının azaltılmasına katkı sağlayan önemli araçlar olarak değerlendirilebilir.

Vergi yasalarındaki boşlukların kapatılması, yalnızca mali gelirlerin artırılmasına yönelik teknik bir müdahale olarak değerlendirilmemelidir. Aksine bu süreç, vergi sisteminin adaletini, etkinliğini ve sürdürülebilirliğini güçlendiren kapsamlı bir mali reform alanı niteliği taşımaktadır. Türkiye açısından değerlendirildiğinde, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, vergi harcamalarının rasyonelleştirilmesi ve dijital denetim kapasitesinin geliştirilmesi, vergi tabanının genişletilmesine ve kamu gelirlerinin daha sürdürülebilir bir yapıya kavuşmasına katkı sağlayacaktır. Bu doğrultuda gerçekleştirilecek yapısal reformlar yalnızca kamu maliyesinin güçlendirilmesine değil, aynı zamanda ekonomik istikrarın ve mali disiplinin sağlanmasına da önemli ölçüde katkıda bulunacaktır.

Sonuç olarak, vergi yasalarındaki boşlukların azaltılması yönünde geliştirilecek bütüncül ve sürdürülebilir politikalar, Türkiye'nin mali kapasitesini güçlendirmenin yanı sıra vergi sistemine duyulan toplumsal güvenin artırılması açısından da stratejik bir öneme sahiptir.

## Kaynakça

- Aksoy, Şerafettin. Kamu Maliyesi, Filiz Kitapevi, İstanbul 2011.
- Akçura, A. (2019). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye'nin Pozisyonu. (<https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamalari.aspx>), (10.03.2026).
- Ada, E. D. *Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Reformu (Pillar Two) Ve Türkiye Perspektifi. Alanında Uluslararası Derleme*, 61.
- Aksoy, Şerafettin, (1998), *Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş Ve İtaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul*.
- Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi*.
- Akdoğan, A. (2005). *Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi*.
- Avi-Yonah, Reuven S. "Tax Competition, Tax Arbitrage, And The International Tax Regime", *University Of Michigan Law & Economics, Olin Working Paper, No:07-001*.
- Arikan, Z.; Akdeniz, H. A. (2005). "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", *Review of Social, Economic & Business Studies, Vol. 5/6, s. 285 - 338*.
- Addison, T. V. (2009). *Shooting Blanks: The Waron Tax Havens, Indiana Journal of Global Legal Studies, vol:16, Issue:2, Article 14, p. 711*.
- Armağan, R. (2007). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme. Maliye Dergisi, 161*.
- Aktan, Coşkun Can, "Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı", *İçinde: Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi, (Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici Ve İstiklal Y. Vural), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, Ss.125-136*.
- Aydın, S., "Vergi Kaybı, Nedenleri Ve Yöntemleri", *Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:178, 2003*.
- Aktaş, Mehmet. "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I", *Yaklaşım, Sayı:130, Ekim 2003, ss.84-90*.

- Alm James, Jay A. Soled, "W(H)Ither The Tax Gap?", *Ssrn Electronic Journal*, Ocak 2017, [DOI:10.2139/SSRN.2978215](https://ssrn.com/abstract=2978215).
- Alm, J. Ve Borders, K. (2014). *Estimating The "Tax Gap" At The State Level: The Case Of Georgia's Personal Income Tax*. *Public Budgeting And Finance*, 34(4), 61-79.
- Balkaya Akça, F.N. (2000), *Gelir Vergisi'ndeki Vergi Harcamaları Ve Türk Gelir Vergisi'ndeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi (Yayınlanmış Doktora Tezi)*, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Berksoy, T. Ve Demir İ. (2004). "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler". *Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*. 19. Maliye Sempozyumu, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Buyrukoğlu, S. ve Şimşek, M. H. (2022). *Türkiye'de Vergi Planlaması Aracı Olarak Serbest Bölgeler*. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*. 9(29), 58-75.
- Burman, L. E., & Phaup, M. (2012). *Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform*. *National Tax Journal*, 65(3), 689-720.
- Bağırzade Elşen, "Kayıtdışı Ekonomi Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu: Makro İktisat Kapsamli Kavramsal Analiz", T.C. Hacettepe Üniversitesi Pegem, *Sosyoekonomi Dergisi*, T.8, S.18, Temmuz-Aralık 2012.
- Bayraktutan, Y., Ustaoglu, B. (2023). *Kayıtdışı Ekonomi Ve İktisadi Büyümeye Etkisi: Seçilmiş Ülkeler İçin Bir Analiz*. *Vergi Raporu*, 0(287), 7 -10.
- Brown Robert E., Mark J. Mazur, "Irs's Comprehensive Approach To Compliance Measurement." *National Tax Journal*, S.56 (3), 2003.
- Bickley, J. M. (2012). *Tax Gap, Tax Compliance, And Proposed Legislation In The 112th Congress*. *Congressional Research Service*.
- Birinci, N. Ve Eser, L.Y. (2017). *Vergi Kayıp Ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı Ve Değerlendirilmesi, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(3), 447-459
- Bıyan, Özgür. "Transfer Fiyatlandırması Hakkında Tespit ve Öneriler", <http://www.vergidanismani.com/icerik.asp?id=676>, (06.01.2010)
- Bingöl, O. (2019). *Vergi Sistemini Anlama Klavuzu*. İstanbul: Tekin Yayınevi
- Birgöl.Net, <https://www.birgun.net/Haber/Sermaye-Lehine-Ayricalik-2-4-Trilyonluk-Vergiden-Vazgectiler-612257>. (12.02.2026)
- Bozkurt, K., ve Özbey, Ö. (2015). *Kayıtdışı ekonomi: Türkiye ekonomisi ve Türk turizm sektörü için genel bir değerlendirme*. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(1), 75-86.
- BTD (2015). *Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı, Bilgi Toplumu Dairesi Başkanlığı*, (<http://www.bilgitoplumu.gov.tr/2015/2015-2018-bilgi-toplumunu-stratejisi-ve-eylem-planı-yayimlandi-2>), (10.03.2026).

- Canıkalp, E., Ünlükaplan, İ. Ve Çelik, M. (2016). *Estimating Value Added Tax Gap In Turkey. International Journal Of Innovation And Economic Development*, 2(3), 18–25.
- Castro, G. Á. Ve Camarillo, D. B. R. (2014). *Determinants Of Tax Revenue İn Oecd Countries Over The Period 2001-2011. Contaduria Y Administracion*, 59(3), 35–59.
- Chand, V, Turina, A., & Romanovska, E. (2021). *Tax treaty obstacles in implementing the Pillar Two global minimum tax rules and a possible solution for eliminating the various challenges. SSRN Working Paper. Retrieved from https://ssrn.com/abstract=3967198*
- Clausing, K. A. (2016). *The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond. National Tax Journal*, 69(4), 905–934.
- Carter Michael, “Issues İn The Hidden Economy-A Survey”, *Economic Record*, Vol. 60, No. 170, 1984.
- Çağdaş, Y., Eralp, A. Ve Şahin, S. (2020). *Vergi Açığı Üzerinde Sosyo-Ekonomik Ve Finansal Gelişmişliğin Etkisi: Bölgesel Bir Analiz. Ekonomik Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16(1), 283–294.
- Çelebi, E. C. (2016). *Vergi Bilinci Ve Vergiye Bakış Açuları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.*
- Çelik, R., Keskin, A. ve Keskin, A. (2021). *Türkiye’de ekonomik büyüme, işsizlik ve enflasyonun kayıt dışı istihdam üzerindeki etkisi: ARDL sınır testi yaklaşımı. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 80, 451-474.
- Çelik Orhan, “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Nisan 2000.
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi Ahlakı Ve Belirleyenleri: Ege Bölgesi Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.*
- Demir, İhsan Cemil, (2009), *Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma, Maliye Dergisi*, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009.
- Devrim, F. (2002). *Kamu Maliyesine Giriş. İzmir: İlkem Basımevi.*
- Devereux, M. P., & Vella, J. (2021). *Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? Oxford Review of Economic Policy*, 37(4), 625–647.
- Durán-Cabré, J. M., Esteller Moré, A., Mas-Montserrat, M. Ve Salvadori, L. (2019). *The Tax Gap As A Public Management Instrument: Application To Wealth Taxes. Applied Economic Analysis*, 27(81), 207–225.
- Duran, Mustafa,(2003),“Teşvik Politikaları Ve Doğrudan Sermaye Yatırımları”, Ankara: Hazine Müsteşarlığı Araştırma-İnceleme Dizisi No:33.

- Doğru Binokay, M. (2010). Rasyonel Vergileme İlkeleri Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dinçel, G., Mikro Vergi Planlaması: Vergi Arbitrajı Müessesesinin Türk Vergi Hukuku İçerisindeki Yeri Ve Önemi, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2019.
- Dinler, Zeynel. İktisada Giriş, 26.B, Bursa: Ekin Basım, 2020.
- Dornstein, M. (1987). Taxes: Attitudes And Perceptions And Their Social Bases, Journal Of Economic Psychology, Pp. 8.
- Erdoğan, Zahide. 2013. “Türkiye’de Global Vergi Yükü Ve Vergi Yüküne Etki Eden Faktörlerin Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analizi”. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bilim Dalı Maliye Anabilim Dalı, Ankara
- European Commission. (2021). Anti-Money Laundering and Countering the Financing of Terrorism Package. Brussels.
- Edizdoğan, N. (2007). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erdem, M., & Şenyüz, D. & Tathoğlu, İ., 2015. Kamu Maliyesi. 12. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Elşen Bağırzade, “Kayıtdışı Ekonomi Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu: Makro İktisat Kapsamlı Kavramsal Analiz”, Sosyoekonomi, Temmuz-Aralık 2012-2, ss.201-202
- Eğilmez, Mahfi. Makro Ekonomi, 12.B, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2018
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 11 (2), 233-250.
- Edizdoğan, Nihat; Özhan Çetinkaya; Erhan Gümüş. Kamu Maliyesi, Ekin Yayınları, Bursa 2013.
- Emil, M. Ferhat; H. Hakan Yılmaz Ve Caroline Van Rijckeghem, (2005) “Kamu Borcu Nasıl Oluşturdu, Bu Noktaya Nasıl Gelindi? Turkish Debt 1990-2002: How Did We Get Here?” Tesev Yayınları.
- Eker, Aytac (2005). Kamu Maliyesi. Birleşik Matbaa Ltd. Şti. İzmir.
- Eker, A. (2017). *Muhasebe Meslek Mensupları (Smmmm) Açısından Vergi Aflarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]*. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Elektronik Defter Genel Tebliği, ([https://www.edefter.gov.tr/dosyalar/tebligler/1\\_Sira\\_Nolu\\_Elektronik\\_Defter\\_Genel\\_Tebliğ.pdf](https://www.edefter.gov.tr/dosyalar/tebligler/1_Sira_Nolu_Elektronik_Defter_Genel_Tebliğ.pdf)).
- Eralp, A., ve Çağdaş, Y. (2023). Türkiye’de kayıt dışı istihdam üzerinde gelir dağılımı ve yoksulluğun etkisi. Yönetim ve Çalışma Dergisi, 7(2), 219-240

- Fiscalis Tax Gap Project Group. (2016). The Concept Of Tax Gaps- Report On Vat Gap Estimations., [https://Taxationcustoms.Ec.Europa.Eu/System/Files/2016-/Tgpg\\_Report\\_En.Pdf](https://Taxationcustoms.Ec.Europa.Eu/System/Files/2016-/Tgpg_Report_En.Pdf). (18.02.2026). (18.02.2026)*
- Feige Edgar L., "How Big Is The Irregular Economy?", Challenge, No. 22, Nove*
- Franzoni Luigi. A, "Tax Evasion And |Tax Compliance", Encyclopedia Of Law And Economics,1998,*
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2007), Vergi Harcamaları Raporu, Ankara: Gep. Beşel, F. (2015). Vergileme Amaçları Ve İlkeleri Açısından Zekât. Sakarya Üniversitesi, Maliye Bölümü, Siyasi Bilimler Fakültesi.*
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html>.*
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022). Faaliyet Raporu. Ankara.*
- Günaydın, İ. (1999). Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları, Vergi Sorunları, Sayı:126.*
- Gıray, Filiz,(2008), "Vergi Teşvik Sistemi", Ezgi Kitabevi, Bursa ,1. Baskı*
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu Ankara, 2018, s.5.*
- Haydanlı, Mehmet Latif. 2015. "Sosyolojik Yaklaşımla Vergi Yükü Üzerindeki Kültürel Ve Politik Etmenler: Tarihselliği Bağlamında Türkiye Analizi". Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, İzmir*
- Hutton, E. (2017). The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model And Methodology For Value-Added Tax Gap Estimation. International Monetary Fund.*
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. Journal of Accounting and Economics, 50(2-3), 127-178.*
- Holgmen R. David, "The Internal Revenue Services Needs To Improve The Comprehensiveness, Accuracy, Reliability, And Timeliness Of The Tax Estimate," Department Of The Treasury, Washington. <https://www.treasury.gov/tigta/ireports/2013reports/2013ier008fi.Pdf>. (24.01.2026)*
- Irs. (2019). Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates For Tax Years 2011-2013., <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/P1415-2019.Pdf>. (20.02.2026).*
- International Monetary Fund. (2022). The global minimum tax and developing economies. Washington, DC: IMF. Retrieved from: <https://www.imf.org/en/news/seminars/conferences/2022/04/26/global-minimum-tax-and-developing-count-ries-what-next>.*
- International Monetary Fund. (2019). Corporate taxation in the global economy. Washington, DC: IMF. Retrieved from <https://www.imf.org/en/publications/policy-papers/issues/2019/03/08/corporate-taxation-in-the-global-economy-46650>*
- James, S. (1998) A Dictionary Of Taxation, Cheltenham: Edward Elger Publishing.*

- Janeba, E. (1997) *International Tax Competition*, Tübingen: Mohr Siebeck.
- Karakoç, Yusuf (2004), “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp Ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargulama)”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/ Antalya, S. 90.
- Karalar, M.A. (2019). *Vergi Ahlakı Ve Vergi Uyumu Açısından Yapılandırma Kanunlarının Değerlendirilmesi (2011-2018) [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]*. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı,
- Karakoç, Yusuf “Vergi Kaçağı Kavramı Ve Türleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 163, 1995.
- Karaarslan, E. (2006). *Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması. Mali Hukuk Dergisi*, Eylül-Ekim: 1-2. [Http://www.erkankaraarslan.org/ibolum/makale/dosya/45.pdf](http://www.erkankaraarslan.org/ibolum/makale/dosya/45.pdf) (15.02.2026).
- Karagöz, S. (2020). *Sosyal politika açısından kayıt dışı ekonominin önemi. İstanbul İktisat Dergisi*, 70(2), 479-505
- Kara, M.C. Ve Öz, E. (2016). *Dijital Vergilemeye Küresel Bir Bakış. Vergi Dünyası Dergisi*, 424(12). 30-37.
- Karasoy, H.A. Ve Babaoğlu P. (2020). *Türkiye’de Elektronik Devletten Dijital Devlete Doğru. Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(23).
- Karacan, C. İ. (2019). *Ön Lisans Öğrencülerinin Vergiye Bakışı Ve Vergi Bilinç Düzeyi: Sakarya İli Örneği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.*
- Kenadjilan, B. B. (1992). *Gross Tax Gap Trends According To New Irs Estimates, Income Years 1973-1992*. <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/73-92gtgtaney.pdf>. (12.02.2026).
- Kirchler Erich, Erik Hoelzl, Ingrid Wähl, “Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework”, *Journal Of Economic Psychology*, 29(2), 2008.; [Doi: 10.1016 / J.Joep.2007.05.004](https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004). (12.02.2026).
- K. Hung, Chan, Phyllis, Lai Lan Mo, (2000), “Tax Holidays And Tax Noncompliance: An Amprical Study Of Corporate Tax Audits In China’s Developing Economy” *The Accounting Review*, Vol:75, No:4, October 2000
- Lampreave, P. (2013), “Anti-Tax Avoidance Measures In China And India: An Evaluation Of Specific Court Decisions”, *Bulletin For International Taxation*, 49-60.
- Leandro Medina, Friedrich Schneider, “Shedding Light on the Shadow Economy: A Global Database and the Interaction with the Official One”, *Cesifo Working Paper No:7981*
- LOAYZA N., “The Economics of Informal Sector: a Simple Model and Some Empirical Evidence from Latin America”, *Carnegie Rochester Series on Public Policy*, North Holland, 1996.

- Lessambo, Felix I. *International Aspect Of The Us Taxation System*, Springer, 2016, S. 321.
- Mazur Mark, J., Alan H. Plumley, "Understanding The Tax Gap." National Tax Journal, S.60 (3): 2007.; Doi: 10.17310 / Ntj.2007.3.14.
- Martin, A. (2013). Türkiye'de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı Ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı.
- Mazur, M. J. Ve Plumley, A. H. (2007). Understanding The Tax Gap. National Tax Association, 60(3), 569–576.
- Murphy Richard, "The Tax Gap, Tax Evasion İn 2014 And What Can Be Done About It", London: Public And Commercial Services Union, 2014, [Http://Openaccess.City.Ac.Uk/16565/.](http://Openaccess.City.Ac.Uk/16565/), (15.02.2026).
- Murphy, R. (2019). The European Tax Gap. Tax Research Uk Report. [Https://Www.Socialistsanddemocrats.Eu/Sites/Default/Files\\_01/The\\_European\\_Tax\\_Gap\\_En\\_190123.Pdf](https://Www.Socialistsanddemocrats.Eu/Sites/Default/Files_01/The_European_Tax_Gap_En_190123.Pdf). (18.02.2026).
- Murphy, R. Ve Petersen, H. (2018). Minding The Tax Gap At The Heart Of Macroeconomic Policy., [Http://Coffers.Eu/Wp-Content/Uploads/2019/11/1804-Journal-Submission.Pdf](http://Coffers.Eu/Wp-Content/Uploads/2019/11/1804-Journal-Submission.Pdf). (18.02.2026).
- Nerudova Danuse, Marian Dobranschi, "Alternative Method To Measure The Vat Gap İn The Eu: Stochastic Tax Frontier Model Approach", Mendel University Of Brno, Faculty Of Business And Economics, Department Of Accounting And Taxation, Czech Republic, Ocak 2019, [Https://Doi.Org/10.1371/Journal.Pone.0211317.](https://Doi.Org/10.1371/Journal.Pone.0211317), (15.02.2026).
- Nadaroğlu, H, (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Nazalı, Ersin. "Transfer Fiyatlandırması I", [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007079438.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007079438.htm), (12.02.2026)
- Nadaroğlu, H, (1976), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Sermet Matbaası İstanbul.
- Oktar, A. (2006). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Organ, İ. Ve Yeğen, B. (2013). *Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği*, Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 27(4).
- OECD. (2008). *Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based On Revenue Body Experience*. Centre For Tax Policy And Administration.
- OECD: *Glossary Of Tax Terms*, (Çevrimiçi) [Http://Www.Oecd.Org/Ctp/Glossaryoftaxterms.Htm#T](http://Www.Oecd.Org/Ctp/Glossaryoftaxterms.Htm#T). (18.02.2026)
- OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, [http://www.uniset.ca/microstates/oecd\\_44430243.pdf](http://www.uniset.ca/microstates/oecd_44430243.pdf). (10.02.2026).
- OECD. (2024). *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – Administrative guidance on the global anti-base erosion model rules (Pillar*

- Two): Central record of legislation with transitional qualified status. Paris: OECD Publishing.*
- OECD. (2022). *Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Paris: OECD Publishing.*
- OECD. (2023). *Tax Policy Reforms 2023: OECD and Selected Partner Economies. Paris: OECD Publishing.*
- OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries. Paris: OECD Publishing.*
- OECD, “Genel İdari İlkeler-Gap004 Uyum Ölçümü”, Vergi Politikası Ve İdaresi Merkezi, <Http://Www.Maliye.Gov.Tr/Ab/Turkce/Tax/5.Pdf>, (15.02.2026).
- OECD. (2019). Global anti-base erosion (GloBE) rules under Pillar Two: Model rules. Organisation for Economic Co-operation and Development. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules.pdf>.
- OECD. (2019). Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2015). Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy, OECD/ G20 Base Erosion Snd Profit Shifting Procejt. OECD Puplicshing.
- OECD. (2021). Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Paris: OECD Publishing. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-c-hallenges-of-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.
- OECD. (2022a). Commentary to the global anti-base erosion model rules (Pillar Two). Paris: OECD Publishing
- OECD. (2023b). Economic impact assessment of the two-pillar solution [Webinar].
- Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assess-ment-presentation-january-2023.pdf>
- OECD. (2023c). OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax. Retrieved from <https://www.oecd.org/news-room/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>
- Oğuztürk, B. S., ve Ünal, E. K. (2017). Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3(28), 325-336.
- Öncel, Mualla & Kumrulu, Ahmet & Çağan, Nami (2015) Vergi Hukuku, Ankara, Turhankitabevi.

- Önder İzzettin, “Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergileme”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi No:23-24, (Ekim 2000-Mart 2001).
- Öztürk, N. (2023). Gelir Dağılımının Analizi (2. Baskı). Ekin Yayınevi
- Öztürk S. & Ülger Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi Sayı:9 ss.237-254
- Öz, E., & Yaraşır, S. (2010). Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52, 1-39. <https://izlik.org/Ja73hb99ncplumley>
- Alan H., “Preliminary Update Of The Tax Year 2001 Individual Income Tax Underreporting Gap Estimates”, Paper Presented At The 2005 Internal Revenue Service Research Conference Irs, Washington, Dc, 2005.
- Plumley, A. (2020). Preliminary Update Of The Tax Year 2001 Individual Income Tax Underreporting Gap Estimates. Annual Conference On Taxation And Minutes Of The Annual Meeting Of The National Tax Association, 98, 19–25.
- Pinto, C. (2002) (Harmful) Tax Competition Within The European Union: Concept And Overview Of Certain Tax Regimes In Selected Member States. [http://www.lof.nl/artikel/harm\\_tax.html](http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html) (18.02.2026).
- Raczkowski, K. (2015). Measuring The Tax Gap In The European Economy. Journal Of Economics And Management, 21(3), 58.
- Raczkowski Konrad, Bogdan Mroz, “Tax Gap In The Global Economy” Journal Of Money Laundering Control, S. 21 No.4, Aralık 2018.; [www.emeraldinsight.com/1368-5201.html](http://www.emeraldinsight.com/1368-5201.html), (12.02.2026).
- Rakıcı, C. (2004). Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna Ve İndirimlerin Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları, 190: 115-129.
- Review Of Business Taxation (1999), A Tax System Redesigned, Canberra: Treasury At S. 6.2(C), Akt. L. Zhang, (2007), Tax Avoid
- Rubin, M. (2011). The Practicality Of The Top-Down Approach To Estimating The Direct Tax Gap. Her Majesty’s Revenue And Customs, 109–127.
- Sabancı, Can Galip. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), 2011, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Saraçoğlu, F. (2000). Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi’nde Yer Alan Müesseselerin Analizi. G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 2: 83-93.
- Sağlam, M. (2013), Vergi Algısı Ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı Ve Vergi Bilinci, Sosyo Ekonomi Dergisi, 1, 315-334.
- Saruç, Naci Tolga. Vergi Uyumu Teori Ve Uygulama, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

- Saraçoğlu, Fatih ve Kaya, Ercan. “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması”, [http://www.vergisorumlari.com.tr/makale\\_detay.aspx?gid=2&mid=1940](http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_detay.aspx?gid=2&mid=1940), (16.02.2026).
- Serinkan, C. Ve Erdoğan, M. (2017). Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi Örneği, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(4), 515-529.
- Stewart, K.G. And Webb, M.C. (2003) *Capital Taxation, Globalization, And International Tax Competition*, Working Paper, Ewp0301, Canada: University Of Victoria.
- Slemrod Joal B., “Free Trade Taxation And Protectionist Taxation”, *International Tax And Public Finance*, Vol:2, No:3, 1995.; Doi: 10.1007/Bf00872778.
- Schjelderup, G., & Stähler, F. (2023). The economics of the global minimum tax (NHH Dept. of Business and Management Science Discussion Paper No. 2023/3). Bergen: Norwegian School of Economics. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=4388175>
- Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi* (Çev. S. Turhan, 4. Baskı). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını.
- Schneider Friedrich Ve Ch. Bagaja, “An Introduction İn: Size, Causes And Consequences Of The Underground Economy, Aldershot: Ashgate, (2005).
- Şahin, Alper. 2009. “Türkiye’de Optimal Mali Kurallar Açısından Vergi Politikaları Ve Vergi Yükü Değerlendirmeleri”. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bölümü, Isparta.
- Sandmo, A. (2004), “The Theory Of Tax Evasion: A Retrospective View”, *Norwegian School Of Economics And Business Administration*, 1-31.
- Savaşan, E, & Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5(10), 1-28. <https://izlik.org/Ja59nw98rmharremi>, M. (2014). A Simple Analysis Of The Tax Gap Balkan Region. *Mediterranean Journal Of Social Sciences*, 5(19), 365–372
- Sağbaş, İsa Ve Adem Başoğlu ,(2005), “İlk Öğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi* , C.VII ,S.2, Afyon.
- Savitri, E. Ve Musfiady. (2015). The Effect Of Taxpayer Awareness, Tax Socialization, Tax Penalties, Compliance Cost At Taxpayer Compliance With Service Quality As Mediating Variable. *Procedia, Social And Behavioral Sciences*, 219, 682-687.
- Suryadi. (2006). Causal Relationship Model Of Awareness, Service, Taxpayer Compliance And Its Relation To Performance Tax Receipts: Surveys İn East Java, *Journal Of Public Finance*, 4(1), 105-121.

- Surrey Stanley S., Pathways To Tax Reform: The Concept Of Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1973.
- Stanley, Surrey, S., Hellmuth, F. William,, “The Tax Expenditure Budget Respose To Professor Bittker”, National Tax Journal, 22 (4), 1969.
- Stanley, Surrey, S., “Tax Expenditures”, Challenge, Scientific American, 1976
- Sun, J., Makosa, L., Yang, J., Yin, F. ve Sitsha, L. (2023). Does Corporate Tax Planning Mitigate Financial Constraints? Evidence from China. International Journal of Finance & Economics. Ocak 2023, Cilt 28(1), s.510-527.
- Scholz, John T. (2003), “Contractual Compliance And The Federal Income”, Washington University Journal Of Law & Policy, Volume 13 Empirical Taxation Tax System, January.
- Schneider, F. & E. Kirchler & B. Maciejovsky (2001), “Social Representations On Tax Avoidance, Tax Evasion, And Tax Flight: Do Legal Differences Matter?”, Department Of Economics Of Johannes Kepler University, Working Paper No. 0104, 1-27.
- Şahin, Muhammet, (2011), “Türkiye’de Vergi Uygulamaları Ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun Ve Gümüşhane İlleri Örneği”, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Şenyüz Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, 17.B, Bursa: Ekin Basım, 2020.
- Taşkan, Yusuf Ziya (2020) Vergi Hukuku, Ankara, Adalet. (Vergi Hukuku)
- Taştan, Mehmet (2015) Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet
- Taşkın, Y. (2012a). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. (54), 67-90.
- Taylor, M.B. (2006), Tax Policy And Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule From A Tax Policy Perspective, Master Of Laws, The University Of British Columbia.
- Taşkın, Yasemin. Vergi Aflarının Etkinliği: Teori Ve Türkiye Uygulaması, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü. (2022). TAKBİS Projesi ve Türkiye’de Tapu Sisteminin Dijitalleşmesi. Ankara.
- Tekbaş, Abdullah, Dökmen Gökhan. 2007. “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı” Maliye Dergisi 153: Temmuz-Aralık
- Teyyare, E. Ve Kumbaşlı, E. (2016). Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü, Aibü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1-29.
- Türk, İsmail. Kamu Maliyesi, Turhan Kitapevi, Ankara 2011.

- Tunç, M. (2007). Kayıt Dışı İstihdamla Mücadelede Geliştirilen Stratejiler Uygulanan Politikalar Ve Gelişmiş Ülke Örnekleri. Çsgb Uzmanlık Tezi, Ankara
- Tunçer, M. (2001). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi. Uludağ Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19 (1-2), 1-7.
- Toder Eric, "What Is The Tax Gap?" *Tax Notes*, S.117 (4), 2005.; <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/46126/1001112-What-Sthe-Tax-Gap-.Pdf>. (24.01.2026)
- Torgler, Benno, "Tax Morale: Theory And Empirical Analysis Of Tax Compliance", *Yayınlanmamış Doktora Tezi, Basel, Universitat Basel, 2003a.*
- Toder, E. (2007a). *What Is The Tax Gap? Tax Notes*, 1–12.
- Tosuner, M. (1995). "Vergi Kayıp Ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş Ve Öneriler". *Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 85.*
- Tosuner, Mehmet Ve İhsan Cemil, Demir, (2007), "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ablâkı", *Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 / 3 (2007). 1 – 20, Ankara.
- Torgler, B. (2003). "Tax Morale And Institutions". *Tax Morale And Institutions, Working Paper No. 2003 – 09.*
- Tooma, R.A. (2008), *Legislating Against Tax Avoidance, Amsterdam: Ibfid.*
- Tekin Ahmet Ve Özlem Sökmen Gürçam, "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları", *AKÜ İİBF Dergisi*, C.XVII, S.2, Aralık 2015.
- Toder, E. (2007b). Reducing The Tax Gap: The Illusion Of Pain-Free Deficit Reduction. [http://web.archive.urban.org/uploadedpdf/411496\\_reducing\\_tax\\_gap\\_revised.pdf](http://web.archive.urban.org/uploadedpdf/411496_reducing_tax_gap_revised.pdf). (18.02.2026).
- Toro, J., Ogato, K. Ve Caner, S. (2013). Assessment Of Hmrc's Tax Gap Analysis. *Imf Country Report*, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13314.pdf>. (18.02.2026).
- Tunçer Mehmet, "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi", *Cumhuriyet Üniversitesi, I.I.B.F, İktisat Bölümü, Araştırma Görevlisi, Http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiiaffi.doc*. (18.02.2026).
- Tüylüoğlu, Ş., & Aktürk Nemci, L. (2006). *Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Çekme Çabalarının Kurumsallaşması: Yatırım Promosyon Ajansları*. *Zkü Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3)
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2023). *Orta Vadeli Program (2024-2026)*. Ankara.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). *Vergi Harcamaları Raporu*. Ankara.
- Uygun, E. (2021). *Vergi Boşluğu Kavramı, Kapsamı Ve Ölçülmesi: Çeşitli Ülke Uygulamaları Ve Türkiye İçin Çıkarımlar: Yayınlanmamış Doktora Tezi. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*
- Uçanok, O. (2014). *Vergi Açığı. Vergi Dünyası*, 399, 29–31.

- U.S. Department Of The Treasury. (2006). *A Comprehensive Strategy For Reducing The Tax Gap*, [https://www.irs.gov/pub/irsnews/comprehensive\\_strategy.pdf](https://www.irs.gov/pub/irsnews/comprehensive_strategy.pdf). (10.02.2026)
- Ueda, J. (2018). *Estimating The Corporate Income Tax Gap: The Ra-Gap Methodology*. International Monetary Fund.
- Uemura, Toshiyuki: “An Estimation Of Tax Expenditures In Japanese Income Tax From The Viewpoint Of The Fiscal Transparency”, *Government Auditing Review*, V: 16, 2009, S. 3-17.
- Unctad, (1996), “Incentives And Foreign Direct Investment” Genova, 1996 (United Nation Conference On Trade And Development)
- Yalama, Öz. G., & Gümüş, E. “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler”, *Uluslararası Yönetim Ve İktisat Ve İşletme Dergisi*, C.9, S.20, (2013); <http://dx.doi.org/10.11122/ijmeh.2013.9.20.433>. (18.02.2026).
- Yanbing, C. (2021). Tax Planning for Small and Micro Enterprises under the Influence of the 2019-nCoV. In *E3S Web of Conferences* (Cilt 253, s. 03056). EDP Sciences.
- Yaltı, Billur. “Transfer Fiyatlandırılmasında Vergi Anlaşması Uygulaması”, *Vergi Sorunları*, Sayı:222, Mart 2007, ss.7-26.
- Yeşilyurt, Ş. (2015). Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerine Etkisi: Maliye Ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32), 36-56.
- Yurdakul, Ali, (2013), Vergi Ahlakı Ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, *Dora Yayıncılık*, Bursa.
- Yıldız Abdunnur, Murat Demir, “Vergi Cennetleri Ve Küresel Gelir Eşitsizliği,” *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2019.
- Yılmaz, H. (2015). Uluslararası Vergi Rekabeti İçin OECD BEPS Eylem Planı. *Deloitte Times*, Yıl 7
- Zucman, G. (2014). Taxing across borders: Tracking personal wealth and corporate profits. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 121–148.
- Warren Neil, “Estimating Tax Gap Is Everything To An Informed Response To The Digital Era”, 13th International Revenue Administration Conference On Tax System Integrity In A Digital Age, Australia’s Global University Australia, Nisan 2018
- Warren, N. Ve Mcmanus, J. (2007). The Impact Of Tax Gap On Future Tax Reforms. *The Australian Economic Review*, 40(2), 200–207.
- Warren, N. (2019). Estimating Tax Gap Is Everything To An Informed Response To The Digital Era. *Ejournal Of Tax Research*, 16(3), 536–577 <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>. (24.02.2026)
- Wenzel, M. (2003). Tax Compliance And The Psychology Of Justice. *Journal Of Economic Psychology*.

World Bank, Doing Business Project, <https://www.doingbusiness.org/en/doingbusiness>.(10.02.2026).

Wenzel Michael, “The Social Side Of Sanctions: Personal And Social Norms As Moderators Of Deterrence”, *Law And Human Behavior*, 28(5), 2004.; <https://Link.Springer.Com/Article/10.1023/B:Lahu.0000046433.57588.71>.(15.02.2026).

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm>. (Erişim Tarihi: 10.03.2026).

552 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2023), <https://www.gib.gov.tr/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sira-no-552>, (09.03.2026).

2017 vergi usul kanunu genel tebliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=24189&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>. (10.03.2026).

# Vergi Boşluğu ve Vergi Gelirleri

*Kavramsal Çerçeve, Ölçüm Yöntemleri ve Türkiye Analizi*

**Dr. Gazi Sonkur**