



Fiscaoeconomia

E-ISSN: 2564-7504

Cumhuriyetin 100. Yılında
Türkiye Ekonomisi Özel Sayısı

2023, 7, Özel Sayı, 641-670

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/fsecon>

Submitted/Geliş: 05.08.2023

Accepted/Kabul: 19.09.2023

Doi: 10.25295/fsecon.1338322



Research Article/Araştırma Makalesi

Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar

The Relationship between Tax Amnesties and Tax Revenues in Türkiye: Empirical Evidence for Broken Windows Theory

Fatih AKÇAY¹

Öz

Vergi gelirleri devletlerin kamusal mal ve hizmet sunumunda kullandıkları ana gelir kaynağıdır. Zaman içerisinde değişen ve gittikçe artan toplumsal ihtiyaçlara karşılık verebilmek için vergi gelirlerinin sürekli ve düzenli kaynaklardan elde edilmesi oldukça önemlidir. Ekonomik, mali, siyasi, sosyal, kültürel, psikolojik, ahlaki değerler vergi gelirlerinin düzeyini belirlemektedir. Birey ve devlet ilişkisinin en önemli bileşenlerinden olan vergi, bu iki birim arasındaki güven ilişkisini de göstermektedir. Vergi afları, ödenmemiş olan vergilerin tamamının veya bir kısmının hukuki ve cezai yaptırımlarını ortadan kaldırmaktadır. Kırık camlar kuramına göre, vergi suçlarının küçük suç olarak değerlendirilmesi ve yaptırıma tabi olmaması, ayrıca affedilmesi, daha büyük vergi suçlarının doğmasına neden olabilmektedir. Özellikle dürüst mükelleflerin devlete/kurumlara güven duygusunu zedeleyebilecek bu uygulamanın sonuçları politika yapıcılar açısından çok önemlidir. Vergi aflarının beklenen faydaları göstermesi, kısa ve uzun dönemde gelir artışını sağlaması durumunda kırık camlar kuramının geçersiz olduğu söylenebilir. Bu çalışma, Türkiye’de çıkarılan vergi af kanunlarının vergi gelirlerine olan etkisini 1996-2021 dönemi için eşbütünleşme yöntemi ile analiz etmektedir. Güven duygusunu etkileyen önemli bir değişken olan kurumsal kalite, kontrol değişkeni olarak modele dahil edilmiştir. Diğer çalışmalardan farklı olarak vergi aflarından elde edilen gelirler yıllık olarak hesaplanmıştır. Analiz bulguları, genel olarak vergi aflarının vergi gelirlerini etkilemediğine ve kırık camlar kuramının geçerliliğine yönelik kanıtlar sunmaktadır.

Jel Kodları: H20, H29, H80, C32

Anahtar Kelimeler: Vergi Affı, Vergi Geliri, Vergi Uyumu, Zaman Serisi Analizi

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, fakcay@pau.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8542-1127



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

Abstract

Tax revenues are the main source of public revenue used by states in the provision of public goods and services. In order to respond to the changing and increasing social needs over time, it is very important to collect tax revenues from continuous and regular sources. Economic, financial, political, social, cultural, psychological and moral values determine the level of tax revenues. Tax, as one of the most important components of the relationship between the individual and the state, also shows the confidence between these two units. Tax amnesties remove the legal sanctions and penalties of all or some of the unpaid taxes. According to the theory of broken windows, the evaluation of tax crimes as petty crimes and not being subject to sanctions, as well as their forgiveness, may lead to the emergence of more serious tax crimes. The results of tax amnesty, which may damage the trust of honest taxpayers to the state/institutions, are very important for policymakers. If tax amnesties show the expected benefits and increase revenue in the short and long term, it may be said that the broken windows theory is invalid. This study examines the effect of tax amnesties on tax revenues in Türkiye with cointegration method for the period 1996-2021. Institutional quality, which is an important variable affecting confidence, is included in the model as a control variable. Unlike other studies, revenues from tax amnesties are calculated annually. The analysis findings provide evidence for the validity of the broken windows theory and that tax amnesties generally do not affect tax revenues.

Jel Codes: H20, H29, H80, C32

Keywords: Tax Amnesty, Tax Revenues, Tax Compliance, Time Series Analysis

1. Giriş

Vergi afları bütçe açıklarının finansmanında gelir yaratmaktan siyasi açıdan oy maksimizasyonuna kadar çok farklı amaçlarla gündeme gelebilmektedir. Vergi aflarının faydalarının olduğunu savunanların yanında karşıt görüşe sahip olanlar da vardır. Tarihte ilk vergi affı, Mısır’da bulunan Rosetta Taşında M.Ö. 200 dolaylarında kaydedilmiştir (Mikesell & Ross, 2012: 530). Ancak son 50 yılda Türkiye’nin de dahil olduğu bazı gelişmekte olan ülkelerde, durgunluk, finansal kriz, yüksek kamu borcu vs. gibi nedenlerle ve ekonomik darboğaz yaşayan gelişmiş ülkelerde de sıklıkla aflar teklif edilir hale gelmiştir (Yücedoğru & Sarisoy, 2020: 2). Geçmişten günümüze farklı tür ve içeriklerde uygulanan vergi aflarının 1980’lerden sonra devletler tarafından daha fazla kullanılması, konunun araştırmacıların ilgi odağı haline gelmesine neden olmuştur. Ancak vergi aflarının gelir artırıcı etkisine dair netlik kazanmış genel bir kaniya ulaşılamadığı da ampirik ve teorik çalışmalardan gözlenmektedir.

Türkiye’de sıklıkla aflara başvurulması, affın siyasi bir kazanım potansiyeline sahip olduğunun ve vergi sistemindeki sorunların bir göstergesi (mükelleflerin uyumunu azaltan, vergi idaresinin etkinsiz olduğu vs.) olarak da köklü bir vergi reformuna ihtiyaç duyulduğunun bir göstergesidir (Savaşan, 2006a: 57). Türkiye’de vergi aflarına hükümetlerin oy maksimizasyonu gibi sadece siyasi kaygılarla yaklaştığını söylemenin eksik olacağını; ekonomik ve siyasi maliyetinin düşük olması, tasarruf yetersizliği, mali sistemin yapısal sorunları, ekonomik istikrar, mali krizler, serbestleşme ve vergi uyumlaştırması gibi faktörlerin de afların çıkarılmasında güçlü payının olduğunun belirtilmesinde fayda vardır (Güler, 2020). Bu sebeptendir ki, Türkiye Cumhuriyeti Devleti’nin kuruluşundan itibaren çeşitli nedenlerle vergi aflarına sıklıkla başvurulduğu görülmektedir. İlk vergi affı 1924 yılında çıkarılmakla beraber, - çalışmada incelediğimiz dönem itibarıyla- son vergi affı 2021 yılında çıkarılan 7326 sayılı kanundur. 1924-1960 döneminde 7 tane, 1960-1980 döneminde 9 tane, 1980-2000 döneminde 10 tane olmak üzere, 1924-2000 yılları arası 26 tane ekonomik, mali, siyasi birtakım gerekçelerle af kanunları gündeme gelmiştir. 2000-2022 döneminde ise 12 tane vergi affı gerçekleştirilmiştir. Cumhuriyetten günümüze (1923-2021) toplam 38 vergi af kanunu çıkarılmıştır. 2000 yılı sonrası dikkate alındığında sıklıkla af kanununa başvurulmuş, ortalama 2 yılda bir af kanunu çıkarılmıştır. Bu kadar sıklıkla aflara başvuru bir ülkede, vergi afları ve vergi gelirleri ilişkisi hem karar alıcılar hem de mükelleflerin vergiye uyumu, adalet, ekonomik ve siyasi faktörler açısından konunun detaylı biçimde analiz edilmesini önemli kılmaktadır.

Bu çalışma Türkiye’de çıkarılan vergi af kanunlarının vergi gelirlerine olan etkisini 1996-2021 dönemi için eşbütünleşme tahmin yöntemlerini kullanarak ampirik olarak test etmeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın literatüre katkılarında biri, vergi gelirleri belirleyicileri çerçevesinde güven duygusunu etkileyen önemli bir husus olan kurumsal kalite göstergelerinin kontrol değişkeni olarak aflarla birlikte ilk kez incelenmesidir. Diğer bir katkısı ise önceki çalışmalardan farklı olarak vergi aflarından elde edilen gelirlerin yıllık olarak hesaplanarak, modellerde yer almasıdır. Ayrıca vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiye odaklanarak, çalışmada kırık camlar kuramının geçerli olup olmadığına dair kanıtlara da yer verilmektedir. Çalışmanın ilk kısmında vergi aflarına genel bir bakış sunulurken, devamında farklı ülkeler ve Türkiye perspektifinden teorik ve ampirik literatür ortaya konulmaktadır. İzleyen kısımda ampirik analizde Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilerek kırık

camlar kuramının Türkiye’de geçerli olup olmadığı test edilmektedir. Sonuç kısmında politika yapıcılar için öneriler sunulmaktadır.

2. Vergi Aflarına Genel Bir Bakış

Vergi afları siyasi, mali, ekonomik ve sosyal nedenlerle çıkarılmaktadır. Vergi afları, hükümetlerin gerek kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü azaltmak gerekse de mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak amacıyla başvurduğu yollardan biridir (Şanver, 2018: 36). Devletler, mali krizlerin yarattığı kamu açıklarını finanse etmek için mali programlarının bir parçası olarak sıklıkla ve artan bir şekilde vergi aflarına yönelmektedir. Ancak gelir artırma aracı olarak vergi aflarının kullanılması tartışmalı konulardan biridir (Bayer vd., 2015: 70; Alm vd., 2009: 236). Bir vergi affı, tipik olarak bireylerin veya firmaların önceden ödenmemiş vergilerinin tamamını veya bir kısmını hukuki ve cezai yaptırımlara tabi olmadan ödemelerine izin vermektedir (Mikesell, 1986; Alm & Beck, 1990: 433; Alm & Beck, 1993: 53; Bayer vd., 2015). Ancak vergi affı kanunlarının uygulamada diğer kanunlardan bir farkı bulunmaktadır. Kanunlar kural olarak çıkarıldıkları tarihten sonraki olaylara, yürürlükte buldukları zaman diliminde etki etmektedir. Yürürlük tarihinden önceki olaylara etki etmesi duruma geriye yürüme denilmektedir. Vergi kanunlarının geriye yürümesi durumunu içeren istisnai uygulamalara Türk Vergi Sisteminde rastlanmaktadır (Öz & Akçay, 2012). Ancak af kanunlarına bakıldığında, geçmişte işlenen suçları affederek, toplanamayan vergilerin tahsilatını yapmak gibi amaçlarla çıkarılıyor olması, af kanunlarının zaman bakımından geçmişe yürümekte ve geçmiş olayları etkilemekte olduğunu göstermektedir (Kargı, 2011: 112).

Literatürde vergi aflarını kısa vadede ek gelir sağlayan, vergi tabanını genişleten, vergi kaçakçılığı sorununu çözmeye yardım eden, yeni bir vergi yapısına geçiş için araç olan, idari maliyetleri azaltan vb. faydaları dolayısıyla savunan bir yaklaşım bulunmaktadır (Parle & Hirlinger, 1986; Fisher vd., 1989; Alm & Beck, 1990; Stella, 1991; Das-Gupta & Mookherjee, 1996; Torgler & Schaltegger, 2005; Le Borgne, 2006; Luitel & Tosun, 2014; Yuesti, 2018; Mujahid & Siddiqui, 2019). Bununla birlikte, vergi aflarını dürüst mükellefleri adeta cezalandıran, vergi ahlakını bozan, vergi kanunlarını uygulayamayan bir idareyi işaret eden, vergi kaçırmayı teşvik eden, kısa vadede kayda değer gelir sağlamayan vb. zararları dolayısıyla vergi aflarına karşı olan bir yaklaşım da söz konusudur (Fisher vd., 1989; Malik & Schwab, 1991; Stella, 1991; Alm & Beck, 1993; Alm, 1998; Torgler vd., 2003; Fox & Murray, 2011; Ross, 2012; Bayer vd., 2015; Villalba, 2017).

Afları savunan yaklaşım, vergi afları sonrasında ani ve kısa dönemli gelir etkisinin ortaya çıkmasını ve kayıt dışı olan mükelleflerin kayıt içine alınarak vergi sistemine dâhil olmasını ön planda tutmaktadır (Alm vd., 2009: 236). Diğer bir ifadeyle, affın vergi uyumunu artırması beklenmektedir. Vergi affı programları, yapısını değiştirmeden (miktar veya oranını) belirli bir verginin getirisini hızlıca arttırmakta ve vergi kaçırarlardan toplanan gelir, daha önce vergi kaçıran ve kaçırmayan (dürüst) mükelleflerin efektif vergi oranındaki eşitsizliği azalttığı için daha adaletli görülmektedir (Baer & Le Borgne, 2008: 2). Aflar bu faydalarının yanında, politikacılar açısından hem kamu harcamalarında kesintiden hem yüksek vergi oran/miktarlarından uzak, dürüst mükelleflerden daha fazla gelir elde etmeden, vergi ödemeyen “bedavacı”lardan gelir elde etmeyi sağlamaktadır (Villalba, 2017: 286). Vergi afları

gönüllü bireysel katılımın olduğu ve uygulama maliyeti olmaksızın devletlerin gelir elde ettiği “maliyetsiz vergi” olarak ifade edilebilmektedir. Devlet vergi affı çıkardığında, kayıt içine/sisteme dâhil olmak veya vergi sistemine uyum sağlamak isteyen vergi kaçakçılığı yapan mükellefleri maddi (ceza) veya manevi (utanç) yükümlülüğünden alıkoymaktadır. Bu sebeple, diğer mükelleflerin durumu kötüleşmeden, bahsedilen mükelleflerin durumunun iyileşmesinin bir “Pareto iyileştirme”yi temsil ettiği düşünülmektedir. Zira, bu kaynaklarla, kamu borcunun finansmanı, mali stresin azaltılması ve daha fazla kamusal mal sunumu gerçekleştirilmesi mümkün hale gelmektedir (Luitel & Tosun, 2014). Ayrıca bazı vergi affı programları gelir ihtiyacı ve vergi uyumu gibi saiklerden öte, daha geniş makroekonomik (ödemeler dengesi, yurtiçi yatırım, finansal sistem gibi) amaçlarla varlıkların ülkeye dönmesini sağlamak üzere de tasarlanmaktadır (Baer & Le Borgne, 2008: 2). Bunların yanı sıra, siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra, vergi aflarının ortaya çıkan gergin ortamın yatıştırılmasında, vergi idaresi ve vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesinde, vergi mevzuatındaki karmaşıklık nedeniyle oluşan haksızlıkların giderilmesi gibi durumlarda afların kullanılabileceği ve faydalı olduğu da af yanlılarınca ifade edilmektedir (Edizdoğan & Gümüş, 2013: 104-107).

Af karşıtı görüş ise, af uygulaması yapılan pek çok ülkedeki gerçekliğin, aftan beklenen gelir üzerindeki ani etkinin hemen her zaman oldukça küçük olması, uzun vadeli etkileri göz önüne alınarak dürüst mükelleflerin vergi kaçırancılara tanınan imtiyaz sebebiyle vergi uyumlarına zarar verebileceği, bireylerde af beklentisinin artması sebebiyle de vergi uyumunun azalabileceğini vurgulamaktadır (Alm vd., 2009: 236). Langenmayr (2017), vergi affı programlarından farklı olarak vergi kaçırancılara gönüllü olarak kaçakçılığı açıkladıkları ve daha düşük cezalar aldıkları uygulamaları incelemektedir. Yapılan analizde bu uygulamaların idari maliyetler hariç vergi gelirlerini yükselttiği ancak bu tür uygulamalarla vergi kaçırma güdüsünün de arttığı sonucuna ulaşılmaktadır. Mahestyanti vd. (2018), zenginlik düzeyi ile yüksek servetin, vergi kaçırma eğilimini artırdığını ve afların vergi uyumu üzerindeki etkisinin bu mükellef grubu için daha baskın olduğunu öne sürmektedir. Karşıt görüşte olanlar özellikle af uygulamalarını vergi adaleti çerçevesinde ve afların uzun dönemli etkileri konusunda eleştirmektedir. Af beklentisinin yükselmesi ise mükelleflerin uyumunu azaltabildiği gibi, af gelirlerinin ani olumlu etkisi de azalan cari uyumdan kaynaklanan gelir kayıpları ile ancak dengelenebilmektedir (Alm & Beck, 1990: 434). Vergi kaçırancılara vergi affına katılmalarına izin verilmesi ve vergi affı uygulamasının artan (ve reklamı yapılan) tespit ve uygulama kapasitesi, vergi affından elde edilecek gelirin en önemli belirleyicileridir. Ancak bu anlık getiri bir affın başarısını ortaya koymakta yeterli değildir (Le Borgne, 2006: 448). Affın başarısı af sırasında toplanan gelirlerle ölçülemez, çünkü vergi usulsüzlükleri sebebiyle toplanamayan gelirlerin af esnasında tahsil edilmesi gelir idaresi için net bir kazanç oluşturmamaktadır (Stella, 1991: 398). Öte yandan, vergi yükümlülüğünün bireylerin üzerinde oluşturduğu baskı, yükümlülüğü azaltma çabalarını beraberinde getirmektedir. Bu çabalar, verginin ödenmediği durumda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma/kaçakçılığı olarak ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma yasalara uygun olarak vergi ödenmemesi durumunu ifade ettiği için, suç teşkil etmez. Vergi kaçakçılığı ise, yasalara aykırı olarak vergi yükümlülüğünü azaltmayı ve bir suçun oluşumunu beraberinde getirmektedir (Savaşan, 2006b: 152). Sıklıkla af kanunlarının çıkarılması özellikle vergi suçu işlemeyi planlayan bireyin affedileceği öngörüsüyle (cezadan kurtarılacağı) bunun gerçekleştirilmesine sebep olmaktadır. Bu durum suç ve ceza politikasını zedeleyerek, caydırıcılık/önleme fonksiyonuna da zarar vermektedir (Çetin, 2007: 176).

Caydırıcılığın iki farklı yönü olduğu düşünülebilir. Bunlardan ilki dürüst vergi mükelleflerinin, vergi kaçırıcılar tarafından istismar edilmediklerinden emin oldukları durumlarda büyük kanun ihlallerine yönelik caydırıcılığın vergi kaçakçılığını azaltacağı ihtimalinin varlığıdır. Diğer ise, mükelleflerin de hata yapabileceği göz önüne alınarak, küçük suçlar için düşük para cezaları uygulayarak, doğrusal olmayan bir ceza programının varlığı ile vergi ahlakının oluşturulmasında etkili olabileceğidir. Dolayısıyla vergi afları vergi kaçakçılığı ile birlikte değerlendirildiğinde, ortaya çıkan en olumsuz etki, hükümetlerin caydırıcılık konusundaki güvenilirliğinin zedelenmesi ve gerçek caydırıcılık etkisinin azalması olmaktadır (Feld & Frey, 2007: 12, 21). Vergi affı bu anlamda vergi kaçırmanın suç manasını hafife alarak, bireyleri daha çok vergi kaçırmaya teşvik edebilmektedir. Afla birlikte mükellefler, her ne kadar vergi kaçakçılığının kısa sürede yakalanıp cezalandırıldığı algısında olsalar da vergi idaresinin yasaları uygulayamadığı ve vergi kaçırmanın kolaylığı noktasında söz konusu afları bir işaret olarak görebilmektedirler (Kellner, 2004: 346).

Vergi aflarının sadece mali amaçlarla değil siyasi gayelerle, oy potansiyelini artırmak için de bir araç olarak kullanılabilirliği bilinmektedir. Bu açıdan, devletlerin yeni vergiler koymak, var olan vergileri artırmak, borçlanmaya gitmek gibi kamu hizmetlerinin finansmanında kullandığı araçların siyasi maliyetinden önce, verginin ödenmesi için mükelleflere sağlanan kolaylıklar şeklinde ifade edilebilecek vergi aflarını uygulamaya koymak seçim öncesi/sonrası vaatler arasında kolayca yer alabilmektedir (Yeniçeri & Avcı, 2021: 319). Bu duruma zemin hazırlayan etken, afların ağırlıklı olarak ceza hukuku içerisinde inceleniyor olması ve mali aflara ilişkin anayasada herhangi bir düzenlemenin olmamasının af kurumunun siyaset aracı olarak kullanılmasına yol açması olarak görülmektedir (Ünsal & Ertürk, 2020: 699).

Politika yapıcılarını bireyleri her zaman kontrol etme gücüne sahip olmadığı gibi devlet-toplum ilişkisinin göstergesi olan vergi uyumunu da üst düzeylere çıkarmayı amaç edinmektedir. Ancak vergi uyumunu etkileyen eğitim düzeyi, yaş, gelir düzeyi, dini görüş gibi faktörlerin yanında diğer faktörler de vardır. Bu diğer faktörler arasında vergi kaçırma/kaçınma için uygun ortam, kısa vadeli politikaların varlığı, bazı kesimlere özgü uygulamalar, vergi sisteminin adaletsiz/eşitsiz olduğu algısı, psikolojik faktörler, denetimlerin yetersizliği, olgunlaşmamış ahlaki yükümlülük, cebir/caydırıcılık mekanizmalarının verimsizliği, devletin meşruiyetinin olmaması gibi etkenler yer almaktadır (Nar, 2015: 584). Öte yandan, vergi algısı da mükelleflerin vergi verme ve gönüllü uyum sağlaması hususunda oldukça önemlidir. Vergi afları, vergi adaleti, vergi oran/sayısı, vergi cezaları ve vergi sisteminin açıkları vergi algısını etkileyen dış uyarıcılar arasında yer almaktadır (Köktaş & Gölçek, 2016: 389). Dolayısıyla vergi aflarının vergi gelirleri, vergi uyumu, vergi kaçırma ve kaçakçılık faaliyetleri, mükelleflerin devlete güveninin zedelenmesi, caydırıcılık olgusunu değiştirmesi, vergi algısı gibi pek çok faktörle ilişkisi bulunmaktadır. Bu ilişkiler arasında vergi affı ve vergi gelirleri ilişkisi literatürde teorik ve ampirik olarak en fazla incelenen ilişkilerden biri olmuştur.

3. Farklı Ülkeler Perspektifinden Teorik ve Ampirik Literatür

Vergi uyumunu inceleyen Allingham & Sandmo (1972) öncü çalışmasından sonra vergi afları literatürüne yapılan katkılar zamanla artmaktadır (Örn. Mikesell, 1986; Ross, 1986; Parle & Hirlinger, 1986; Alm & Beck, 1990; Andreoni, 1991; Malik & Schwab, 1991; Stella, 1991; Graetz

& Wilde, 1993). Vergi aflarının belirleyicilerini inceleyen çalışmalar farklı dönemlerde afların sebeplerinin de değişebileceğini göstermektedir (Dubin vd., 1992; Le Borgne, 2006). Vergi afları ve vergi gelirleri ilişkisini inceleyen ilk teorik ve ampirik çalışmalar da aynı dönemde başlamaktadır. Gelişmiş ülkeler için yapılan analizlerden sonra, zaman içinde gelişmekte olan ülkelerde de bu konudaki araştırmalar artmıştır. Gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkede farklı tür ve kapsamda pek çok vergi affı çıkarılmıştır. Geçici ve kalıcı aflarla birlikte, denetimle tespit edilenlerin katılabileceği, özel dolandırıcılık türleri için yahut halihazırda yürürlükte olan vergi rejimlerinin tamamı için aflar çıkarılabilmektedir. Afların etkilerini belirleyen çok sayıda faktörün etkileşimi göz önüne alındığında, vergi aflarını savunmak çok da kolay değildir (Lopez-Laborda & Rodrigo, 2003: 74). Vergi afları ve vergi gelirleri ilişkisine dair literatürde ABD için Alm & Beck (1993), Le Borgne (2006), Luitel & Sobel (2007), Fox & Murray (2011), Mikesell & Ross (2012), Luitel & Mahar (2013), Luitel & Tosun (2014) ve Bayer vd. (2015); Hindistan için Das-Gupta & Mookherjee (1996) ve Mahestyanti vd. (2018); İsviçre ve Kosta Rika için Torgler vd. (2003) ve Torgler & Schaltegger (2005); İspanya için Lopez-Laborda & Rodrigo (2003); Rusya için Alm vd. (2009); Kenya için Kilonzo (2012) ve Kwatamba (2016); Arjantin için Villalba (2017); Endonezya için Said (2017) ve Yuesti (2018); Kosova için Abdurrahmani & Doğan (2019); 9 Asya ülkesi için Ibrahim vd. (2017); 5 geçiş ekonomisi ülke için Rymanov (2017); 24 farklı ülke için Mujahid & Siddiqui (2019) vs. örnek çalışmaları mevcuttur. Çalışmalar incelendiğinde vergi aflarının farklı ülke örneklerine dayalı teorik ve ampirik analiz bulguları; vergi gelirleri, ekonomik ve siyasi değişkenler, adalet ve vergi uyumu açısından geniş bir yelpaze etrafında toplanmaktadır.

Bu yönüyle bakıldığında vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkileri tartışmalıdır. Afları savunanlar, örneğin ABD’de, bazı eyaletlerde doğrudan gelir üzerindeki etkilerini vurgularken, karşıtları ise daha verimli aflardan elde edilen gelirlerin dâhi nispeten az olduğunu ve eyalet gelir vergisi hasılatının %2’sini geçemediğini iddia etmektedir (Alm & Beck, 1990: 434). Nitekim Alm & Beck (1993), bir vergi affının uzun dönemli etkilerini incelemek için 1985 Colorado affına odaklanarak yaptığı analizde, vergi tahsilat düzeyi veya eğilimi üzerinde affın uzun dönemli bir etkisinin olmadığına dair güçlü kanıtlar sunmaktadır. Wang & Hsieh (2015) ise vergi aflarının vergi tahsilatları üzerinde uzun dönemli bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşmaktadır. Alm vd. (2009) afların geçiş ülkelerindeki etkilerini ölçmek için yaptıkları analizde, afların gelirler üzerinde çok az bir etkiye sahip olduğunu, af gibi mali uygulamaların ek maliyetler de getirmesi sebebiyle geçiş ülkelerinde uzak durulması gereken programlar olduğunu vurgulamaktadır. Rymanov (2017) geçiş ekonomilerinde vergi aflarını araştırdığı analizde, Rusya’da vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki uzun dönem negatif etkisinin oldukça düşük olduğu, ancak literatürle uyumlu olarak vergi aflarından elde edilen gelirlerin, kişisel gelir vergilerine kıyasla oldukça düşük kaldığı sonucuna varmaktadır. Villalba (2017) vergi aflarının kısa vadeli gelirlerde geçici bir artış oluşturduğunu, yalnızca vergi tahsilatını hızlandırdığı ancak toplanan miktarı değiştirmedığı sonucuna ulaşmıştır. Çalışmanın bulgularına göre, aflar uzun vadeli gelirleri etkilemediği gibi, cezaları azaltması ve kaçakçılığı daha avantajlı hale getirmesi nedeniyle, vergi reformlarından kaçınmak için kullanılmaktadır. Alm & Beck (1990) aflar sebebiyle bireylerin vergiyi bir standart uygulama olarak görmeye başlaması, gelecekteki bir affın mevcut uygulamadan daha ağır koşullar getirmesini beklemesi durumlarında afların vergi uyum ve tahsilatında olumlu etkisinin olacağını ortaya koymaktadır. Eğer mükellef af uygulamasında gerçek kaçırılan miktarı beyan etmez, ayrıca gelecekte başka bir af beklentisine

girerse afların vergiye uyumu azaltacağı vurgulanmaktadır. Bu bakımdan, vergi aflarının vergi tahsilatları üzerindeki genel etkisinin belirsiz olacağı sonucuna varılmaktadır (Alm & Beck, 1990: 433). Ayrıca, Luitel & Sobel (2007) tekrarlanan vergi aflarının etkilerini 50 ABD eyaleti için araştırmaktadır. Geniş tabanlı bir vergi affının vergi gelirleri üzerindeki etkisi, ilk afla birlikte artan kısa vadeli gelir iken; ikinci, üçüncü afların kısa vadeli önemli bir gelir sağlamadığı gibi gelecekteki uyumu zedeliyor olması nedeniyle her afla birlikte büyüyen uzun vadeli önemli gelir kayıpları yarattığını belirtmektedir. Malik & Schwab (1991) özellikle af olasılığı arttığında mükelleflerin daha az gelir bildirdiğini ifade etmektedir. Buna göre, optimal tahsilat politikası hükümetin kaybedilen vergi gelirlerinin maliyetini, aftan elde edilen kazançlarla dengelemelidir. Luitel & Tosun (2014) tekrarlanan vergi aflarını araştırmakta ve devletleri af çıkarmaya iten sebebin gelir getirici bir faktör olarak mı yoksa mali stres mi olduğu sorusuna yanıt aramaktadır. Analiz sonuçları, afların gelir elde etme saikiyle değil de kişi başına düşen gelir ve devletin toplam vergi gelirlerinin düşmesi, işsizlik oranının artması gibi mali baskılarla kabul edildiğini göstermektedir. Lopez-Laborda & Rodrigo (2003) vergi affının gelir vergisi uyumu üzerindeki etkisini incelediği analizde, öncelikle vergi affının vergi tahsilatı üzerinde herhangi bir etkisi olmadığını ancak vergi sisteminde yasal ve idari önlemlerle gerçekleştirilen reform sürecinin olumlu ve kalıcı bir etkisi olduğunu ortaya koymaktadır. Mikesell & Ross (2012) eyalet vergi aflarını ve af politikalarının yapılarını incelediği çalışmada, ilk çıkarılan aflara nazaran son çıkarılan afların yapısı ve mali şoklara göre zamanlaması itibarıyla afların gelir yaratmaya yönelik olduğunu ifade etmektedir.

Vergi aflarının ekonomik ve siyasi değişkenlerle ilişkisine yönelik olarak ise literatürde kamu borcunda meydana gelen bir değişimin af olasılığını arttırdığı ifade edilmektedir (Le Borgne, 2006; Bayer vd., 2015). Yuesti (2018), vergi affının ekonominin çarklarını döndürme potansiyeline sahip olduğunu ve afların gelirlerin artmasıyla sürdürülebilir kalkınmanın teşvikini sağladığını göstermektedir. Benzer etkileri Abdurrahmani & Doğan (2019) Kosova için ortaya koyarak, vergi affının devletin nakit ihtiyacının giderilmesinde, özel sektörün hareketlenmesinde ve yeni istihdamın oluşmasında etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bose & Jetter (2012) ise bir vergi affının başarısının ekonomik koşullardaki değişime (serbestleşme, teknolojik gelişmeler, refah düzeyi) ve bu değişimden elde edilen kazanımlara ama özellikle de affın zamanlamasına bağlı olduğunu ifade etmektedir. Bayer vd. (2015) ABD eyaletlerinde uygulanan afları 1981-2011 dönemi için incelemektedir. Elde edilen bulgular, teorik modele uyumlu olarak af olasılığının hükümetin mali gereksinimleri ve mükelleflerin gelecekteki aflara ilişkin beklentileri tarafından belirlendiğini göstermektedir. Le Borgne (2006) vergi affına başvurulmasının sadece ekonomik faktörlere değil politik faktörlere de bağlı olabileceğini araştırdıkları çalışmalarında eyaletlerin borçluluk düzeyinin artmasının vergi aflarının açıklanması olasılığını artırdığı sonucuna ulaşmaktadır. Ancak çalışma politik ekonomi teorisinden beklenenden farklı sonuçlar sunmaktadır. Eyalet valilerinin seçim öncesinde vergi affı ilan etmelerinin dürüst mükelleflerde tepkiye yol açacağına ve affı öneren siyasileri oylarıyla cezalandıracaklarına dair kanıtlar çalışmada yer almaktadır.

Adalet açısından konuyu ele alan Sudarma & Darmayasa (2017) ise vergi idarelerinin vergi aflarını herkese adalet sağlayan ve yasa uygulamalarını güçlendiren bir uygulama olduğunu ve vergi mükelleflerinin inandırılması/ikna edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Zira vergi afları vergi uyumunu artırabilmekte, ancak gönüllü vergi uyumunun artmasında henüz etkili

olmadıkları ifade edilmektedir. Wang & Hsieh (2015) vicdan azabının genellikle mükelleflerin bir aftan yararlanma kararında kritik faktör olduğunu ve vergi uyumu bilmeceğini de destekler şekilde “vergi kaçakçılığı faaliyetlerinin keşfedilme olasılığı” ve “ceza oranı” dışsal değişkenlerinin olasılığı düşük olmasına rağmen, vergi kaçakçıların vergi affı programlarına katılmaya istekli olmalarıyla açıklamaktadır. Alm & Torgler (2011) vergi uyumu bilmeceğinin açıklanmasında ihmal edilen, etik kavramı üzerinden, bireylerin kararlarının açıklanabileceğini ifade etmektedir. Öte yandan davranışsal ekonominin vergi afları üzerindeki etkilerini inceleyen Nar (2015) çalışmasında, vergi aflarının sık uygulanmasının dürüst mükelleflerin adalet algılarını zedeleyeceğini ve vergi affı beklentisini alışkanlık haline getirmiş çok sayıda mükellef bulunmasını, öz-ayırısama teorisiyle açıklamaktadır. Buna göre, bireyler kendilerine odaklanarak belirli uyaranlar altındaki davranışlarını karşılaştırıp, değerlendirerek tutum ve davranışlarına yön vermekte; tutum ve davranışların tutarlılığı giderek monoton eylemlere dönüşmektedir (Nar, 2015: 584).

Vergi uyumu ve af ilişkisine dair ise Alm vd. (1990) vergi uyumunun vergi aflarından sonra azaldığını bunun ise mükelleflerin muhtemelen gelecekteki af beklentisinden kaynaklandığını ifade etmektedir. Ancak af sonrası düzenlemelerin uygulama çabalarının artmasının, af olmadığı durumda artmasından, daha fazla uyumu arttırabileceğini yaptığı deneysel analizde ortaya konulmaktadır. Bu bakımdan afların daha sıkı bir vergi rejimine geçişte kullanılabilir etkili bir araç olabileceği vurgulanmaktadır (Alm vd., 1990:24). Torgler & Schaltegger (2005) benzer şekilde afların vergi uyumunu artırma eğiliminde olduğunu, farklı olarak ise af sonrası uygulama faktörlerinde değişim olup olmamasının önemsiz olduğunu açıklamaktadır. Ayrıca affın vergi uyumunu azalttığı ve ikinci afların uyumu iyileştirmediği sonucuna ulaşmaktadır. Bayer vd. (2015) ise çalışmalarında vergi aflarının kendi kendini gerçekleştiren karakterini ortaya koymakta, başlangıçtaki vergi uyumunun mükelleflerin gelecekteki aflara ilişkin beklentilerinden önemli ölçüde etkilendiğini göstermektedir. Endonezya’da vergi affını inceleyen Said (2017) çalışmasında da vergi affının beklenen sonucu vermeyen etkisiz bir af olduğu, affın vergi uyumunu da olumsuz etkilediği ifade edilmektedir.

4. Türkiye Perspektifinden Literatür Taraması

Türkiye’de vergi affı ile vergi gelirlerini inceleyen çalışmalar arasında Kargı (2011), Kara (2014), Kaya (2014), Güler (2015), Şanver (2018), Akbelen vd. (2018), Berksoy & Kırçıçek (2018), Bozdoğan & Şimşek (2018), Ekinci vd. (2019), Güler (2020), Sunar & Kırbaş (2022), Karagöz (2022), Çelikay & Doğankollu (2023) vs. yer almaktadır. Türkiye için yapılan çalışmalarda genellikle vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı ifade edilmektedir (Çelikay & Doğankollu, 2023; Karagöz, 2022; Güler, 2020; Akbelen vd., 2018; Şanver, 2018; Villalba, 2017; Kaya, 2014; Kara, 2014; Kargı, 2011). Ancak vergi aflarının vergi gelirleri veya vergi uyumu üzerinde pozitif etkilerine dâir sınırlı sonuçlar sunan çalışmalar da mevcuttur (Güler, 2015; Bozdoğan & Şimşek, 2018; Yücedoğru & Sarisoy, 2020; Kahraman & Öz Yalaman, 2021; Gözen & Temür, 2022; Çelikay & Doğankollu, 2023). Türkiye literatüründe de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi yanında, ekonomik ve siyasi faktörlerle ilişkisi, adalet ve vergi uyumuna dair sonuçlar ortaya konulmaktadır.

Afların vergi gelirlerine etkisini Kargı (2011) 1923-2009 arası çıkarılan 30 af kanununun tamamını inceleyerek, yaptığı betimsel analizde uzun dönemde vergi aflarının vergi gelirlerini artırmada çok başarılı olmadığı sonucuna ulaşmaktadır. Kara (2014), 1985-2010 dönemi için vergi aflarının vergi gelirleri ve kayıt dışı ekonomi ile ilişkisini af öncesi, af yılı ve af sonrası olmak üzere üç modelle incelemektedir. Çalışmada vergi aflarının bu değişkenler üzerinde etkisiz olduğu sonucu yanında sadece 1988 yılında çıkarılan affın, önceki yıl ve af yılı vergi gelirlerini artırdığını ortaya koymaktadır. Kaya (2014) aflarda meydana gelen bir şokun vergi gelirlerini ilk üç dönem negatif etkilediğini ve sonrasında ise dalgalı bir seyir izlediğini belirtmektedir. Güler (2015) ise 1980-2002 yılları arasında vergi aflarının çıktığı yıllardaki vergi gelirlerinin değişimini rakamsal olarak inceleyerek, 1981, 1982, 1983 yıllarında af kanunlarının çıkmasına rağmen vergi gelirlerinde ciddi bir azalış olduğunu, benzer şekilde 1990, 1998, 2001 yıllarındaki vergi affı kanunlarının çıkmasına rağmen önceki yıla göre vergi gelirlerinde önemli azalışlar olduğunu ifade etmektedir. Aynı zaman periyodunda 1985 yılında çıkan af kanunuyla vergi gelirlerinde önemli bir artış gözlenmekle birlikte, 1988, 1992, 1997 ve 2002 yıllarında her ne kadar vergi gelirlerinde artış görülse de bu artışların fazla olmadığı ve vergi aflarından beklenen gelir artışını sağlamadığı çalışmada vurgulanmaktadır. Şanver (2018) 1980-2017 yılları arasında çıkan 17 vergi affını incelediği çalışmasında, sadece 1985 yılında çıkarılan af kapsamında elde edilen gelirlerin %7,87 gibi yüksek pay aldığı diğer tüm af kanunu kapsamında elde edilen gelirlerin %1’in altında olduğu sonucuna ulaşmaktadır. Çalışma ayrıca GSYH’nin vergi gelirlerini etkilediği ancak vergi aflarının vergi gelirlerini açıklayıcı anlamlı bir etkiye sahip olmadığına dair kanıtlar sunmaktadır. Gözen & Temür (2022) vergi afları ve vergi gelirleri ilişkisini 1980-2016 dönemi için incelemekte ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini pozitif bulsa da beklenen seviyeden oldukça düşük kaldığını ifade etmektedir. Kahraman & Öz Yalaman (2021) ise vergi aflarının vergi ahlakı, kayıt dışı ekonomi, gelir dağılımı, dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri üzerindeki etkisini 1950-2017 dönemi için incelemektedir. Vergi aflarının dolaylı vergi gelirlerini azalttığını ve dolaysız vergi gelirlerini artırdığını ortaya koymaktadır. Yaraşır (2013) çalışması da betimsel analizle yaklaştığı 1980 sonrası vergi aflarının, vergi gelirleri üzerinde etkili olmadığını, benzer şekilde afların vergi ahlakında bozulma ve erozyonunu beraberinde getirdiğini ifade etmektedir. Karagöz (2022) çalışmasında vergi gelirleri ve vergi afları arasındaki ilişki 1994-2019 dönemi için müdahale analizi ile test edilmektedir. Bulgular, afların vergi gelirleri üzerinde olumlu yönde çok zayıf bir etkisinin olduğunu, dolayısıyla anlamlı bir etkiden bahsedilemeyeceğini ortaya koymaktadır. Akbelen vd. (2018) vergi afları ile vergi gelirleri ilişkisinde, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmadığını ortaya koymaktadır. Bozdoğan & Şimşek (2018) uzun dönemde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini kaybettiğini, vergi aflarında yaşanan şokların vergi gelirlerine etkisinin çok zayıf olduğu bulgularına ulaşmaktadır. Bu nedenle, vergi aflarının genel olarak vergi gelirlerini olumsuz etkilediğini ifade etmektedir. Benzer şekilde, Çelikay & Doğanlı (2023) çalışması da afların vergi tahsil tahakkuk oranı ile tahsil tahakkuk tutarları üzerindeki etkilerini 81 il için 2004-2020 döneminde analiz etmektedir. Kısa dönemde mali yapılandırmanın tahsil tahakkuk oranını arttırdığı, uzun dönemde ise azalttığına ilişkin kanıtlar bulunmaktadır. Mali yapılandırmaların uzun dönemde vergi sistemi üzerindeki etkisinin negatif olduğu da çalışmada belirtilmektedir.

Türkiye için ekonomik ve siyasi faktörler perspektifinden konu ele alındığında; Ekinci vd. (2019) vergi aflarının çıkarılmasında ekonomik ve politik faktörleri analiz etmektedir. Yerel seçimler

ve ekonomik krizler ile vergi afları arasında herhangi bir ilişki olmadığı ancak genel seçimler öncesinde vergi af kanunları uygulamasının %34 arttığı sonucu bulgular arasındadır. Kaya (2014) çalışmasında da yine vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelerken, genel seçimler ve kamu kesimi borçlanma gereği de dikkate alınmıştır. Analiz bulguları, genel seçimlerin vergi gelirlerini açıklayan en önemli değişken olduğunu, bunu vergi afları ve kamu kesimi borçlanma gereğinin takip ettiğini göstermektedir. Ünsal & Ertürk (2020) ise vergi afları ile vergi gelirleri, borç stoku ve bütçe dengesinin ilişkisini inceledikleri analizde, vergi aflarının uygulandığı dönemlerde değişkenler üzerinde önemli bir etkinin ortaya çıkmadığını ayrıca afların mali ve ekonomik nedenlerden öte siyasi nedenlerle çıkarıldığını belirtmektedir. İpek vd. (2012a) ticari kazanç elde eden vergi mükelleflerine yaptıkları anket çalışmasında, benzer şekilde vergi aflarının olumsuz etkilerini demografik faktörlere göre değişen çok sayıda sonuca ulaşarak ortaya koymaktadır. Sunar & Kırbaş (2022), vergi afları ile seçilmiş makro ekonomik değişkenler (büyüme, enflasyon, işsizlik, vergi gelirleri) arasındaki ilişkiyi 1980-2019 dönemi için incelemektedir. Vergi afları ile işsizlik arasında bir ilişkinin olduğu ve işsizliğin artmasıyla birlikte mükelleflerin gelir kaybının af beklentisini yükseltebileceği ve vergi afları ile vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşmaktadır. Göde (2021) sık vergi affı uygulamasının vergi uyumu ve vergi kültürünü olumsuz etkilemesinin yanında, uygulamalarda siyasi amacın ön plana çıktığı sonucuna varmıştır.

Adalet kriterine de değinen Şenyüz (2014) çalışması, vergilemenin mali amacının ağırlık kazandığı durumda adil bir vergi sistemi kurulamayacağını, afların ise mükellefler arasındaki serbest rekabetin bizatihi devlet tarafından bozulması ve ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefleri olumsuz etkileyeceği anlamına geldiğini ifade etmektedir. Bu noktada, Yılmaz (2017), vergi aflarının eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerini zedelediğini belirtmektedir. Vergi aflarının dürüst mükellefler ve dürüst olmayan mükellefler için farklı sonuçlarının bulunması, bir tarafın vergi borcunu zamanında tam öderken, kendisiyle aynı hukuksal duruma sahip diğer tarafın borcu kaldırılınca, dürüst mükellef için getirilmiş ek bir yüke dönüşmektedir. Yücedoğru & Sarisoy (2020), mükelleflerin adalet algısının Türkiye için vergi aflarından olumsuz etkilendiğini ampirik olarak ortaya koymaktadır. Sonuçlar, vergi affından yararlanan mükelleflerin adalet algıları ve vergiye uyum niyetlerini etkilememektedir, ancak aftan yararlanmayan mükelleflerin adalet algısının daha düşük olduğu ve vergiye uyumu etkileyen bir rol oynadığını göstermektedir. Kahraman & Öz Yalaman (2021) ise vergi aflarının vergi ahlakı, kayıt dışı ekonomi, gelir dağılımı üzerindeki etkisini daha uzun bir zaman periyodu bazında inceleyerek, gelir dağılımı adaletsizliğini ve vergi ahlakını olumsuz etkilediği sonucuna ulaşmaktadır. Kargı & Yüksel (2010) vergi sisteminde adalet ilkesini zedeleyen yasal ve yasal olmayan unsurlar olduğunu belirtmektedir. Kayıt dışılığın sonucu olan vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı istihdamı yasal olmayan; vergi muafiyet ve istisnaları, dolaylı vergilerin ağırlığı, emek gelirlerinin korunmaması gibi unsurları yasal unsurlar olarak kabul etmekte ve vergi aflarını da eklemektedir.

Vergi uyumu açısından bulgular sunan çalışmalardan birisi olan Akbelen & Aydın (2019), Bursa’da 754 vergi mükellefine yaptıkları anket çalışmasıyla vergi uyumunu etkileyen en önemli değişkenin vergi afları olduğunu göstermektedir. Çetin Gerger (2012) ise Manisa’da 240 gelir vergisi mükellefine uyguladığı ankette mükelleflerin vergi affının tek seferlik olduğuna inanmamalarının vergi uyumunu azalttığını ve mükelleflerin %80,7’sinin vergi affının

çıkacağı düşüncesine sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Saraçoğlu & Çaşkurulu (2011) çalışmasında da vergi aflarının vergi uyumunu azalttığı ve sık uygulama neticesinde adalet ve vergi kanunlarına mükelleflerin güveninin kaybedildiği sonuçlarına ulaşılmıştır. İpek vd. (2012b) vergi affından yararlanan ve yararlanmayan mükelleflerle yaptıkları analizde, vergi affından yararlanmayan mükelleflerin; vergi aflarının vergi kaçakçılığını özendirdiği, hükümete güveni sarstığı, vergi uyumunu azalttığı ve sadece bazı mükellefleri korumaya yönelik olduğu gibi olumsuz düşüncelere sahip olduğunu göstermektedir.

Ayrıca Demir vd. (2016) çalışmasında, vergi idaresi çalışanlarına yapılan anket sonuçlarında hem vergi idaresi çalışanları hem de mükellefler tarafından afların olumsuz algılandığı, aflardan beklenen sonucun alınmadığı ve idarenin iş yükünü artırdığı bulgularına ulaşılan çalışmaya da rastlamak mümkündür. Yurdadoğ & Coşkun Karadağ (2017) ise Türkiye’de sıklıkla çıkan afların başarısız olduğunu ifade etmektedir. Türkiye ve seçilmiş ülkelerde vergi affı uygulamalarının karşılaştırıldığı Keskin & Mastar Özcan (2021) çalışmasında ise özellikle gelişmiş ülkelerde vergi affı uygulamalarının ekonomik mali bunalım dönemlerinde kullanılması, kimi zaman referandum gibi halkın kararıyla uygulanması, af uygulamasından sonra denetim ve kontrollerin ağırlaşması gibi özellikleri barındırdığı için daha başarılı olduğu ifade edilmektedir.

5. Türkiye’de Vergi Aflarının Yıllık Rakamsal Analizi ve Kırık Camlar Kuramı İlişkisi

Bu çalışmada Türkiye için vergi aflarına yönelik önceki çalışmalardan farklı olarak aftan elde edilen gelirler yıllık olarak hesaplanmış ve yıllık vergi gelirleri içindeki payları ortaya konulmuştur. Bu kapsamda tarafımızca oluşturulan Tablo 1, özet olarak af kanunu gelirlerini içermektedir. Aynı zamanda Tablo 1’de yer alan af gelirlerinin/vergi gelirleri içindeki payının yıllar itibarıyla hesaplandığı oranlar dikkate alınarak belirli bir oranın üzerinde kalan yıllar ekonometrik analizde dikkate alınmıştır. Bu sebeple, bu başlık altında gerek hesaplamaya dair gerekse cezalarla af gelirlerinin kıyaslanmasına yer verilmesi uygun görülmektedir.

Tablo 1’e dair detaylı içerik Ek-1’de yer almaktadır. Analiz dönemi içinde kalan vergi aflarını incelemek adına 1996 yılı sonrası ilk vergi affını içeren 400 seri nolu Tahsilat Genel Tebliği (TGT) ile Tablo 1, 1997 yılından başlamaktadır. 2011 sonrasında Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün Merkezi Yönetim Konsolide Bütçe Gelir Tabloları’nın altında not olarak verilen af kanunlarından elde edilen gelirlerin kümülatif değeri yıllar itibarıyla yayılmış, bir önceki yılın değerinden çıkarılarak, yıllık vergi affı kanunu kapsamında elde edilen toplam gelirler bulunmuştur. Örneğin 2021 yılında, 2016 yılında yürürlüğe giren 6552 sayılı kanun da dahil olmak üzere, sonraki yıllarda kabul edilen 6736, 7020, 7143, 7256, 7326 sayılı kanunlar kapsamında sadece 2021 yılında elde edilen gelirlerin, 2021 yılı merkezi yönetim vergi gelirlerine oranı hesaplanmıştır (Tablo 1, 5. sütun verileri). Buradan hareketle, çalışmada af kanunlarından elde edilen gelirlerin aynı yılın vergi gelirleri içindeki payı incelenen zaman periyodu için hesaplanmaktadır.

Nitekim Tablo 1 incelendiğinde, vergi af kanunlarının çıkarıldığı yıllarda ve yıllık toplam olarak hesaplanan af gelirlerinin yüksek olduğu yıllarda ceza gelirlerinde düşme eğilimi olduğunu gözlemek mümkündür. 2021 yılı incelenen dönem içinde, af kanunu gelirlerinin payının %6,93

ile en yüksek olduğu yıldır. Ekte görüleceği üzere 2021 yılında 6736 (18/08/2016), 7020 (27/05/2017), 7143 (18/05/2018), 7256 (17/11/2020), 7326 (09/06/2021) sayılı af kanunlarının gelirleri yer almaktadır. Genel olarak Tablo 1 incelendiğinde en yüksek payların sırasıyla 1997, 2017, 2011 yıllarında gerçekleştiği görülmektedir. Vergi af ve vergi cezalarından elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki payını gösteren son sütun incelendiğinde ise, en yüksek oranın 1997’de olduğu, takiben sırasıyla 2021, 2011, 2001 ve 2017 yıllarının geldiği görülmektedir.

Tablo 1: Vergi Af ve Ceza Gelirleri

Yıllar	Vergi Gelirleri (milyon TL)	Vergi Cezaları (milyon TL)	Toplam Af Geliri (milyon TL)	Af Geliri/ Vergi Geliri (%)	Ceza Geliri/ Vergi Geliri (%)	(Ceza+Af)/ Vergi Geliri	Kayıt Dışı Ekonomi (% GSYH)
1997	4.745	69	300	6,32%	1,45%	7,77%	33,12%
1998	9.229	151	*	0,00%	1,63%	1,63%	32,73%
1999	14.802	259	-	0,00%	1,75%	1,75%	32,45%
2000	29.571	409	-	0,00%	1,38%	1,38%	31,88%
2001	43.813	865	2.000	4,56%	1,97%	6,54%	31,70%
2002	60.356	1.164	*	0,00%	1,93%	1,93%	31,43%
2003	82.491	796	2.854	3,46%	0,96%	4,42%	31,14%
2004	100.373	922	1.861	1,85%	0,92%	2,77%	30,77%
2005	119.628	1.324	-	0,00%	1,11%	1,11%	30,32%
2006	137.480	3.506	-	0,00%	2,55%	2,55%	29,68%
2007	152.835	2.689	-	0,00%	1,76%	1,76%	29,10%
2008	168.109	1.741	-	0,00%	1,04%	1,04%	28,65%
2009	172.440	2.481	-	0,00%	1,44%	1,44%	28,23%
2010	210.560	2.541	1.577	0,75%	1,21%	1,96%	28,19%
2011	253.809	3.592	13.301	5,24%	1,42%	6,66%	28,06%
2012	278.781	3.335	7.593	2,72%	1,20%	3,92%	27,74%
2013	326.169	3.313	4.034	1,24%	1,02%	2,25%	27,39%
2014	352.514	2.610	1.438	0,41%	0,74%	1,15%	27,13%
2015	407.818	4.007	8.285	2,03%	0,98%	3,01%	26,70%
2016	459.002	5.234	13.727	2,99%	1,14%	4,13%	26,23%
2017	536.617	4.367	28.190	5,25%	0,81%	6,07%	25,92%
2018	621.536	4.710	25.167	4,05%	0,76%	4,81%	25,56%
2019	673.860	7.124	17.104	2,54%	1,06%	3,60%	-
2020	833.251	5.666	4.194	0,50%	0,68%	1,18%	-
2021	1.164.988	8.708	80.736	6,93%	0,75%	7,68%	-
2022	2.353.286	16.048	34.434	1,46%	0,68%	2,15%	-

Kaynak²: HMB (2023a), HMB (2023b), GİB (2023a), GİB (2023b), World Bank (2023c).

² 2000 yılı sonrası vergi gelirleri, vergi cezaları HMB Konsolide Bütçe İstatistiklerinden elde edilmiştir. 2010 yılı sonrası af kanunu kapsamında elde edilen gelirler yıllık Konsolide Bütçe Gelir Tablolarının altında yer alan notlardan düzenlenmiştir. 2003-2004 af gelirleri GİB vergi barışı kanununa ilişkin istatistiklerden, 2010 yılı ise Varlık barışı kanununa ilişkin istatistiklerden elde edilmiştir. 2000 yılı öncesi istatistikler 1990-2003 Yılları Yıllık Bazlı Konsolide Bütçe İstatistiklerinden elde edilmiştir. 1997-1998-2001-2002 yılları af kanunları gelirlerine ilişkin eksik bilgiler Şanver (2018), Güler’den (2020) tamamlanmıştır. Kayıt dışı istihdam verileri Dünya Bankası’nın kayıt

Tablo 1’de yer alan son sütunda, analize konu dönem itibarıyla Türkiye’de kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü gösteren oranlar yer almaktadır. 1997 yılından günümüze kayıt dışı ekonominin payının sürekli olarak azalış gösterdiği dikkat çekmektedir. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi suçları ve vergi suçlarının tespit edilmesini sağlayan vergi inceleme oranları ile yakından ilişkilidir. Kayıt dışı ekonominin payının azalması ile vergi suçlarının da azalması beklenmektedir. Ancak, vergi denetiminin yoğunluğu ve niteliği, kayıt dışılığın büyüklüğünü ve azaltılmasını da etkilediği için analizde vergi inceleme oranı değişkeni tahmin modeline dahil edilmektedir.

Çiftçi & Akçay (2021) ilk defa kırık camlar kuramı ile vergi aflarının ilişkisini ortaya koymuştur. Kırık camlar kuramında³ önemli olan suçun çıkış noktası ve yayılmasıdır. Eğer küçük suçlara karşı gerekli tedbirler alınmazsa ve yaptırımlar eksik kalırsa, suç yayılarak devam etmektedir. Buradan hareketle, vergi aflarının çıktığı dönemde vergi gelirlerinde bir artışın meydana gelmemesi veya artışın vergi afları ile açıklanamadığı durumda kırık camlar kuramının geçerli olduğu söylenebilir. Çünkü vergi suçları küçük suç olarak değerlendirildikçe ve yaptırıma tabi olmadıkça ve bunlara ilaveten vergi suçları affedilmekteyse; bu küçük vergi suçları daha büyük vergi suçlarını doğuracaktır. Dolayısıyla, vergi aflarının kısa veya uzun vadede vergi hasılatında artışlar yaratması kırık camlar kuramının geçersizliğinin bir göstergesidir.

6. Veri ve Yöntem

Çalışmada kullanılan veriler OECD, Dünya Bankası (World Bank), Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) veri tabanından ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile Vergi Denetim Kurulu (VDK) raporlarından elde edilmiştir. Değişkenlerdeki veri kısıtı sebebiyle zaman aralığı 1996-2021 olarak belirlenmiştir. Şimdiye kadar yapılan vergi gelirleri ve vergi aflarına ilişkin literatür incelendiğinde, modellerde vergi af kanunlarının çıktığı yıl yahut izleyen yılı da dâhil edecek şekilde kukla değişkenler kullanılmaktadır. Özellikle son yıllarda çıkan vergi af kanunları yürürlüğe girdikten sonra, yıllara yayılan ödemelerin olması kullandığımız modelde sadece af kanununun çıktığı yıl için kukla değişken kullanmanın eksik olacağını göstermektedir. Zira yönetim/kurumsal kalite göstergelerinin 1996 yılında başlıyor olması sebebiyle veri sınırlılığımız, 1996 yılı sonrasında çıkan 12 tane af kanununu dikkate almayı gerektirmektedir. 26 yıllık zaman periyodunda yaklaşık ortalama 2 yılda bir af kanunu çıktığı göz önüne alındığında, her yıla kukla değişken eklenmesini gerektirmektedir. Bu durumun sakıncasını ortadan kaldırmak için bu çalışmada, şimdiye kadar dikkate alınmamış bir yol izlenmektedir. Tablo 1 Sütun 5’te, af gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı hesaplanmakta ve oranın sıfırdan büyük olduğu yıllar, bir diğer ifadeyle vergi aflarından gelir elde edilen yıllar vergi afları için kukla değişkenler olarak ampirik analize dâhil edilmektedir. Bu kapsamda 18 kukla değişken ile 18 farklı model tahmini gerçekleştirilmektedir. Bağımlı değişken olarak vergi gelirleri

dışı ekonomi veritabanından alınmış, Elgin vd. (2021) çalışmasında 2018 yılına kadar dinamik genel denge modeli ile hesaplanmış oranlardır.

³ “Kırık cam” metafor olarak seçilmekle birlikte teori, binanın kırık bir penceresinin, sağlam olanların da kırılmasına neden olacağını söylemektedir. Düzensizliğin kontrol edilmemesi, suç üretimini artırmaktadır. Dolayısıyla, küçük düzensizliklere göz yumulması, küçük bir suçun cezasız kalması daha büyük suçların önünü açabilecektir. Buna göre, büyük suçları önlemek, düzensizliğin ortaya çıkmasına neden olan küçük suçların önüne geçmekle mümkün olacaktır (Wilson & Kelling, 1982; Harcourt, 1998; Dixon, 1998; Thompson, 2015).

değişkeni kullanılmakta, açıklayıcı değişkenler ise kişi başına GSYH, enflasyon oranı, ticari açıklık, doğrudan yabancı yatırım net girişleri, yönetim indeksi ve vergi inceleme oranından oluşmaktadır. Ticari açıklık verisi ithalat ve ihracat toplamının GSYH içindeki payını, kurumsal kalite göstergesi olarak kullanılan yönetim indeksi verisi, 6 yönetim alt bileşenin ortalamasını göstermektedir. Vergi inceleme oranı ise GİB ve VDK Faaliyet Raporlarında yer alan denetim sayısının mükellef sayısına bölünmesi ile elde edilmektedir.

Tablo 2: Değişkenlerin Tanımlanması

Değişken	Değişkenin Tanımı	Veri Kaynağı
taxrev	Vergi gelirleri (milyon \$)	OECD (2023)
gdppc	Kişi başına GSYH (sabit fiyatlarla 2015 \$)	World Bank (2023a)
inf	Enflasyon, TÜFE (yıllık %)	World Bank (2023a)
to	Ticari açıklık (% GSYH)	World Bank (2023a)
FDI	Doğrudan yabancı yatırımlar (% GSYH)	World Bank (2023a)
gov	Yönetim indeksi	World Bank (2023b)
Taxins	Vergi inceleme oranı (%)	VDK (2023), GİB (2023c)
D(1997-2021)	Vergi affı kukla değişkenleri	Ek-1 ⁴

Kaynak: Tüm değişkenler doğal logaritması alınarak kullanılmıştır.

Değişkenlerin entegrasyon derecesini belirlemek ampirik bir analizde takip edilecek yöntem açısından oldukça önemli bir adımdır. Çünkü durağan olmayan serilerin regresyon analizinde kullanılması sahte regresyon problemine yol açabilmektedir (Asteriou & Hall, 2021). Çalışmada değişkenlerin entegrasyon seviyelerini belirlemek amacıyla Augmented Dickey Fuller (ADF) ve Phillips-Perron (PP) birim kök testlerinden yararlanılmıştır. Said & Dickey (1984) serilerdeki otokorelasyon problemini çözmek için bağımlı değişkenin gecikmelerini modele dahil ederek genişletilmiş bir DF testi geliştirmiştir. Bahsedilen test aşağıdaki gibi gösterilmektedir:

$$\Delta\gamma_t = \alpha_0 + \theta\gamma_{t-1} + \sum_{i=1}^p \beta_i \Delta\gamma_{t-i} + u_t \quad (1)$$

Burada Δ fark operatörünü, p gecikme uzunluğunu, α_0 sabiti ve u_t hata terimini göstermektedir. θ serinin durağanlığı hakkında bilgi vermektedir. θ ifadesi $-1 < \theta < 1$ ise seri durağandır. $\theta = 1$ olması durumunda γ rassal yürüyüş sergilemekte yani birim kök sürece sahiptir. ADF testinin H_0 hipotezi birim kökü, H_1 ise durağanlığı ifade etmektedir. Eğer ADF istatistiği kritik değerden küçük ise H_0 hipotezi reddedilir.

Analizde kullanılan diğer bir birim kök testi ise Phillips-Perron (PP) testidir. ADF’den farklı olarak birim kökü parametrik olmayan bir yaklaşımla tahmin etmektedir. ADF testi hata terimlerinin bağımsız olduğu ve sabit bir varyansa sahip olduğu varsayımına dayanmaktadır. Phillips & Perron (1988) bu tür problemlerin üstesin gelebilmek için PP testini geliştirmişlerdir. PP testi için aşağıdaki model tahmin edilmektedir:

$$\Delta\gamma_{t-1} = \alpha_0 + \theta\gamma_{t-1} + u_t \quad (2)$$

⁴ Ek-1 tabloda ve Tablo 1’in 5. sütununda görülen af geliri/vergi geliri (%) oranının sıfırdan büyük (pozitif) olduğu yıllar için kukla değişken kullanılmıştır. Ayrıca, * ile gösterilen af kanunu çıkmasına karşın geliri bulunulamayan 1998 ve 2002 yılları için de kukla değişken kullanılmıştır. Her bir kukla değişken için model tahmin edilmiştir.

Testin H_0 hipotezi birim kökü, H_1 ise durağanlığı ifade etmektedir. PP testi ADF testi ile benzer kritik değerlere sahiptir. Test istatistiğinin kritik değerinden küçük olması durumunda ise H_0 hipotezi reddedilir.

Çalışmada değişkenlerin entegrasyon derecesinin belirlenmesinin ardından değişkenler arasındaki uzun dönem ilişkisinin tanımlanması aşamasına geçilmektedir. Eşbütünleşme ilişkisinde içsellik ve otokorelasyon durumunda dahi geçerli sonuçlar veren FMOLS prosedürü uygulanmaktadır. FMOLS’den elde edilen hata terimlerinin durağanlığı incelenerek değişkenlerin eşbütünleşme ilişkisine sahip olup olmadıkları tespit edilmektedir. Sistem tahmini aşağıdaki gibidir;

$$\begin{aligned} x_t &= \vartheta z_t + u_{1t}; \\ z_t &= z_{t-1} + u_{2t} \end{aligned} \quad (3)$$

Burada x_t normalleştirilmiş bağımlı değişkeni, z_t modelde kullanılan diğer değişkenlerin vektörünü temsil etmektedir. ϑ ’nin FMOLS tahmini şu şekildedir;

$$\vartheta_{\text{FMOLS}} = (\sum_{t=1}^T z_t^2)^{-1} [\sum_{t=1}^T x_t^+ z_t] - T \hat{\delta}^+ \quad (4)$$

Burada $x_t^+ = x_t - \hat{\omega}_{12} \hat{\omega}_{22}^{-1} \Delta z_t$, $\hat{\delta}^+ = \hat{\lambda} \begin{bmatrix} 1 \\ -\hat{\omega}_{22}^{-1} \hat{\omega}_{21} \end{bmatrix}$, sapma düzeltme terimidir (Peia ve Roszbach, 2015). Aynı zamanda $\hat{\lambda} = \sum_{k=0}^{\infty} E(u_{20} u_k')$ ve uzun dönem varyans $\Omega = (\omega_{i,j})_{i,j=1,2}$. FMOLS’den elde edilen hatalara ADF testi uygulanarak, eşbütünleşme ilişkisinin olup olmadığı tespit edilmektedir. Aşağıdaki zaman serisi modeli, vergi aflarının Türkiye’deki vergi gelirleri üzerinde bir etkisinin olup olmadığını test etmek için tahmin edilmektedir:

$$\ln \text{taxrev}_t = \beta_0 + \beta_1 \ln \text{gdppc}_t + \beta_2 \ln \text{inf}_t + \beta_3 \ln \text{to}_t + \beta_4 \ln \text{fdi}_t + \beta_5 \ln \text{iq}_t + \beta_6 \text{taxins}_t + \beta_7 \text{dummy} + \varepsilon_t \quad (5)$$

Burada β_0 sabit terimi, $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5, \beta_6, \beta_7$ eğim katsayılarını, ε_t hata terimini, t ise zaman boyutunu ifade etmektedir.

7. Bulgular

Vergi affı ve vergi gelirlerinin uzun dönemli ilişkisini analiz etmek için öncelikle modelde yer alan değişkenlere uygulanan ADF ve PP birim kök testlerinin sonuçları Tablo 3’te yer almaktadır. İki birim kök testi de değişkenlerin tamamının sabitli & trendli modellerde düzey seviyede birim kök içerdiği bulgusuna ulaşmaktadır. Değişkenlerin birinci farklarında ise H_0 hipotezi reddedilmektedir, diğer bir ifadeyle seriler $I(1)$ sürecine sahiptir.

Tablo 3: Birim Kök Testleri Sonuçları

	ADF		PP	
	Seviye	Birinci Fark	Seviye	Birinci Fark
Intaxrev	-0.526 (0.974)	-4.208** (0.014)	-0.526 (0.974)	-4.210** (0.014)
Ingdppc	-2.469 (0.339)	-4.572*** (0.006)	-2.499 (0.325)	-4.572*** (0.006)
Ininf	-0.542 (0.974)	-4.784*** (0.004)	-0.504 (0.976)	-4.789*** (0.004)
Into	-1.587 (0.766)	-4.916*** (0.003)	-2.804 (0.208)	-5.334*** (0.001)
Infdi	-2.439 (0.352)	-5.526*** (0.000)	-2.431 (0.3569)	-5.662*** (0.000)
Iniq	-0.296 (0.986)	-5.048*** (0.002)	-0.277 (0.987)	-5.048*** (0.002)
Intaxins	-2.840 (0.197)	-6.406*** (0.000)	-2.798 (0.210)	-6.406*** (0.000)

Not: ***, ** ve * sırasıyla, H_0 hipotezinin %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeyinde reddedildiğini göstermektedir. Model seçimi, maksimum 2 gecikme kullanılarak Schwarz bilgi kriterine dayalıdır. Parantez içindeki sayılar olasılık değerleridir.

Modelde tüm değişkenler düzey seviyede birim kök içermekte, birinci farkları alındığında durağanlaştığından seriler arasında uzun dönemli bir ilişki olup olmadığını analiz etme aşamasına geçilmiştir. Bu doğrultuda tüm modellerde eşbütünlük ilişkisi olduğu tespit edilmiş⁵ ve Tablo 4’te tüm modellerin FMOLS tahmin sonuçları gösterilmiştir. Bununla birlikte modeller incelendiğinde, sadece 2010 ve 2015 yılı kukla değişkenlerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. 2010 yılı 2008 yılında çıkarılan 5811 sayılı kanunun af gelirlerinin vergi gelirlerini pozitif etkilediğini, 2015 yılı ise 2014 yılında çıkarılan 6552 sayılı kanunun vergi gelirlerini negatif etkilediğini kanıtlamaktadır. Diğer tüm vergi aflarının vergi gelirlerini arttırmakta herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bu sonuçlar, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde etkisi olmadığına ilişkin bulgular sunan Karagöz (2022), Güler (2020), Akbelen vd. (2018), Şanver (2018), Villalba (2017), Kaya (2014), Kara (2014), Kargı (2011) vs. çalışmalarlarıyla benzerlik göstermektedir.

⁵ Tablo 4’te yer alan ADF testi FMOLS hata terimlerine uygulanan birim kök testi bulgularını göstermektedir ve tüm modellerde eşbütünlük ilişkisi olduğunu doğrulamaktadır.

Tablo 4: FMOLS Tahmin Sonuçları

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
Ingdppc	2.326*** (0.134)	2.279*** (0.145)	2.280*** (0.147)	2.324*** (0.143)	2.291*** (0.141)	2.250*** (0.160)	2.312*** (0.135)	2.263*** (0.155)	2.303*** (0.138)
Ininf	-0.070** (0.032)	-0.072** (0.034)	-0.075** (0.029)	-0.059* (0.033)	-0.068* (0.033)	-0.087* (0.042)	-0.057* (0.031)	-0.068* (0.033)	-0.064* (0.032)
Into	-0.573*** (0.144)	-0.455*** (0.145)	-0.499*** (0.121)	-0.527*** (0.135)	-0.511 (0.131)	-0.468*** (0.146)	-0.498*** (0.126)	-0.485*** (0.138)	-0.524*** (0.127)
Infdi	0.002 (0.024)	-0.001 (0.026)	-0.001 (0.030)	0.007 (0.026)	-0.000 (0.026)	-0.015 (0.030)	0.007 (0.025)	0.003 (0.026)	0.003 (0.024)
Ingov	2.019*** (0.210)	2.062*** (0.215)	1.977*** (0.203)	2.060*** (0.215)	2.029*** (0.210)	1.982*** (0.233)	1.999*** (0.205)	2.066*** (0.215)	2.014*** (0.219)
Intaxins	-0.074*** (0.025)	-0.075** (0.026)	-0.064** (0.025)	-0.080*** (0.027)	-0.073** (0.026)	-0.062* (0.029)	-0.060** (0.025)	-0.095** (0.038)	-0.070** (0.025)
constant	-21.72*** (1.914)	-21.92*** (1.980)	-21.39*** (1.944)	-22.09*** (1.981)	-21.69*** (1.942)	-21.21*** (2.177)	-21.80*** (1.881)	-21.76*** (0.000)	-21.68*** (1.988)
D1997	0.055 (0.063)								
D1998		0.066 (0.063)							
D2001			-0.004 (0.069)						
D2002				0.055 (0.058)					
D2003					-0.025 (0.055)				
D2004						-0.072 (0.079)			
D2010							0.163*** (0.052)		
D2011								-0.066 (0.081)	
D2012									0.037 (0.054)
R ²	0.985	0.985	0.985	0.985	0.985	0.985	0.987	0.985	0.985
Adj. R ²	0.979	0.979	0.979	0.979	0.979	0.979	0.982	0.979	0.979
ADF test	-4.08** [0.01]	-3.94** [0.02]	-3.89 [0.02]	-4.14 [0.01]	-4.10 [0.01]	-4.43 [0.00]	-4.75 [0.00]	-4.13 [0.01]	-3.98 [0.02]
	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)
Ingdppc	2.289*** (0.156)	2.372*** (0.151)	2.397*** (0.141)	-2.319*** (0.139)	2.306*** (0.144)	2.319*** (0.143)	2.307*** (0.137)	2.303*** (0.147)	2.312*** (0.143)
Infl	-0.067* (0.034)	-0.055 (0.033)	-0.052 (0.032)	-0.053 (0.03)	-0.063** (0.033)	-0.061* (0.033)	-0.066* (0.031)	-0.066* (0.035)	-0.061* (0.033)
Into	-0.517*** (0.134)	-0.515*** (0.130)	-0.581*** (0.133)	-0.45*** (0.144)	-0.510*** (0.135)	-0.510*** (0.134)	-0.508*** (0.130)	-0.510*** (0.136)	-0.502*** (0.138)
Infdi	0.001 (0.027)	-0.007 (0.026)	0.002 (0.025)	-0.003 (0.025)	-0.000 (0.026)	-0.003 (0.026)	-0.001 (0.025)	-0.001 (0.026)	0.001 (0.026)
Ingov	2.016*** (0.239)	2.149*** (0.232)	2.125*** (0.209)	2.135*** (0.230)	2.058*** (0.218)	2.087*** (0.218)	2.016*** (0.208)	2.031*** (0.234)	2.042*** (0.216)
Intaxins	-0.074** (0.027)	-0.068** (0.026)	-0.070** (0.025)	-0.072** (0.025)	-0.074** (0.026)	-0.073** (0.026)	-0.075*** (0.025)	-0.074** (0.026)	-0.073** (0.026)
constant	-21.61*** (2.209)	-22.89*** (2.152)	-22.76*** (1.937)	-22.63*** (2.064)	-21.96*** (1.997)	-22.18*** (1.989)	-21.80*** (1.912)	-21.82*** (2.090)	-21.98*** (2.005)
D2013	0.012 (0.060)								
D2014		-0.058 (0.058)							
D2015			-0.123** (0.054)						
D2016				0.078 (0.062)					
D2017					0.002 (0.055)				
D2018						0.052 (0.378)			

D2019								-0.062 (0.055)	
D2020									-0.020 (0.062)
D2021									-0.001 (0.064)
R ²	0.985	0.985	0.986	0.986	0.985	0.985	0.985	0.985	0.985
Adj. R ²	0.978	0.979	0.981	0.981	0.979	0.979	0.979	0.979	0.979
ADF test	-3.94 [0.02]	-4.01 [0.02]	-4.26 [0.01]	-3.73 [0.03]	-4.18 [0.01]	-4.03 [0.02]	-4.01 [0.02]	-4.11 [0.01]	-4.02 [0.02]

Not: ***, ** ve * sırasıyla %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeyinde sıfır hipotezinin reddedildiğini göstermektedir. Parantez içindeki rakamlar standart hatalardır. ADF, FMOLS artıklarında bir birim kökün sıfır değeri altında Artırılmış Dickey-Fuller testidir. Parantez içindeki rakamlar olasılıklardır.

Açıklayıcı değişkenler bakımından değerlendirildiğinde, tüm modellerde kişi başına düşen milli gelirin istatistiksel olarak anlamlı ve vergi gelirlerini önemli ölçüde arttıran etkiye sahip olduğu gözlenmektedir. Benzer şekilde, tüm modellerde kurumsal kalite değişkeninin katsayısı istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bulunmakta, kişi başına düşen milli gelirden sonra vergi gelirlerini en fazla etkileyen değişken olduğu da görülmektedir. Bu bulgular teoriyle uyumlu, beklenen sonuçlardır. Vergi denetim oranı değişkeni incelendiğinde ise tüm modellerde katsayısının istatistiksel olarak anlamlı ve negatif olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu bulgu, ülkemizde vergi denetim oranının düşük olmasının, vergi gelirlerini azaltan bir etkisi olduğu şeklinde yorumlanabilir. Literatürde, vergi denetim oranı değişkenini kullanan çok fazla çalışma olmamakla birlikte, Akbey (2014) denetim yapısının değişmesi dolayısıyla denetim oranı ve kalitesinde beklenen artışın vergi gelirlerine yansımadağı sonucuna varmaktadır. Doğrudan yabancı yatırımlar incelendiğinde, tüm modellerde katsayısının istatistiksel olarak anlamsız bulunduğu görülmektedir. Bunun önemli ölçüde doğrudan yabancı yatırımlar değişkeninin volatilitésinin yüksek olmasından kaynaklanmış olabileceği ifade edilebilir. Son olarak enflasyon oranı değişkeninin katsayısı sadece model 11 ve model 12 için anlamsız bulunmakta, diğer tüm modellerde vergi gelirlerini negatif etkilediği sonucuna ulaşılmaktadır. Örneğin, model 1 enflasyon oranındaki %1’lik bir değişimin, vergi gelirlerini %0,07 oranında azalttığını göstermektedir. Bu sonuç ise enflasyon sebebiyle vergi gelirlerindeki aşınmanın Oliviera-Tanzi etkisiyle açıklanabileceğine dair bir kanıt sunmaktadır.

8. Sonuç

Kamu kesimi için vergiler en önemli kamu gelir kaynağını oluşturmaktadır. Devletin kamu harcamalarını finanse etmek için kullanacağı vergi gelirleri, sadece mali amaçla değil, mali olmayan (ekonomik ve sosyal) amaçlarla da kullanılmaktadır. Bu bakımdan maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan vergi gelirleri ve belirleyicilerinin araştırılmasına yönelik çalışmaların bulguları politika yapıcılar için de önem taşımaktadır.

Vergi aflarına yönelik literatürde iki farklı görüş bulunmaktadır. Vergi aflarını savunan yaklaşım, kayıt dışı olan mükelleflerin temiz bir sayfa açmasına ve kayıt içine alınmasıyla hem af dolayısıyla ilgili yılda hem de gelecek yıllarda devletin ihtiyaç duyduğu vergi gelirlerinde artışı beraberinde getireceğini ifade etmektedir. Karşıt görüş ise temelde, vergi aflarının gelecekte af beklentisini arttırması, mükelleflerin vergiye uyumunu zedelemesi noktasında eleştirmektedir. Bu kapsamda Türkiye’de vergi affı sebebiyle vergi gelirlerinde ortaya çıkan etkinin araştırılması ayrı bir önem taşımaktadır. Çalışmada, Türkiye’de vergi gelirleri ile vergi



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

afları arasındaki ilişki 1996-2021 dönemi için araştırılmaktadır. Bulgular vergi gelirlerinin belirleyicileri içinde en büyük etkiye sahip iki değişkenin gelir ve kurumsal kalite olduğunu göstermektedir. Vergi aflarının ise vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olmadığı gözlenmektedir. Dolayısıyla çok sık başvurulan af müessesesinin mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilediği ifade edilebilir. Aynı zamanda, vergi afları ile vergi gelirleri arasındaki bu ilişki kırık camlar kuramının Türkiye için geçerliliğine yönelik dikkate değer bir kanıt olarak da değerlendirilebilir. Bu noktada, vergi aflarının kısa vadeli politikaların etkisiyle kullanılması, uzun dönemde politik miyopluk olarak da ifade edebileceğimiz devlet başarısızlığına neden olabileceği unutulmamalıdır. Politika yapıcıların vergi aflarına başvurmak yerine, caydırıcı cezalarla vergi kaybını önlemeye ve vergiye gönüllü uyumu arttırmaya yönelik dürüst mükelleflerin ödüllendirilmesi gibi çalışmalara odaklanmaları daha uygun bir politik yaklaşım olacaktır.

Gelecek çalışmaların vergi aflarının etkilerini belirleyebilmek için af kanunları kapsamında elde edilen gelirlerin zaman serisi şeklinde kullanılmasıyla kukla değişkenle ölçülmeye çalışılan etkide, af dışındaki etkilerin de (siyasi, finansal, ekonomik, toplumsal krizler vs.) yer alması karmaşıklığını gidermeye yönelik katkısı olacaktır. Ayrıca, kurumsal kalite indeksi içinde yer alan alt bileşenlerin etkilerini ayrı ayrı değerlendirmeye yönelik analizler de konunun detayları hakkında daha fazla bilgi sunabilecektir.

Kaynakça

- Abdurrahmani, E. & Doğan, Z. (2019). The Social, Economic and Fiscal Effects of Tax Amnesty the Evidence from Kosovo. *International Journal of Management Excellence*, 13(2), 1910-1921.
- Akbelen, Z., Aydın, Z. B. & Polat, O. (2018). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(64), 255-270.
- Akbelen, Z. & Aydın, Z. B. (2019). Vergi Afları ve Vergilemede Adalet Algısının Vergi Uyumuna Etkisi: Bursa İli Örneği. *International Journal of Social Inquiry*, 12(2), 409-437.
- Akbey, F. (2014). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(1), 63-103.
- Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Alm, J. & Beck, W. (1990). Tax Amnesties and Tax Revenues. *Public Finance Quarterly*, 18(4), 433-453.
- Alm, J., McKee, M. & Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Alm, J. & Beck, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.
- Alm, J. (1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty. *Andrew Young School of Policy Studies, International Studies Program, Working Paper 98-6, October*.



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. & Wallace, S. (2009). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties during the Transition in the Russian Federation. *Economic Analysis & Policy*, 39(2), 235-253.
- Alm, J. & Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101, 635-651.
- Andreoni, J. (1991). The Desirability of a Permanent Tax Amnesty. *Journal of Public Economics*, 45, 143-159.
- Asteriou, D. & Hall, S. G. (2021). *Applied Econometrics*. Bloomsbury Publishing.
- Baer, K. & Le Borgne, E. (2008). *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*. International Monetary Fund.
- Bayer, R-C, Oberhofer, H. & Winner, H. (2015). The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence. *Journal of Public Economics*, 125, 70-82.
- Berksoy, T. & Kırççek, G. E. (2018). Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası. *Journal of Life Economics*, 5(3), 137-152.
- Bozdoğan, D. & Şimşek, T. (2018). An Empirical Analysis of the Impact of Tax Amnesties on Tax Incomes Between 1980-2014 in Turkey. *International Journal of Eurasia Social Sciences*, 9(32), 1036-1046.
- Bose, P. & Jetter, M. (2012). Liberalization and Tax Amnesty in a Developing Economy. *Economic Modelling*, 29(3), 761-765.
- Çelikay, F. & Doğankollu, A. (2023). Türkiye’de Mali Af Programlarının Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 69, 71-98.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 171-187.
- Çetin Gerger, G. (2012). Tax Amnesties and Tax Compliance in Turkey. *International Journal of Multidisciplinary Thought*, 2(3), 107-113.
- Çiftçi, T. E. & Akçay, F. (2021). Kırık Camlar Kuramı Bağlamında Türkiye’de Vergi Afları. *Vergi Raporu*, 258, 139-159.
- Das-Gupta, A. & Mookherjee, D. (1996). Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices. *Journal of Law, Economics, & Organization*, 12(2), 408-431.
- Demir, M., Demirgil, B., Mazman İtik, Ü. & Deniz, Y. (2016). Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(2), 275-302.
- Dixon, D. (1998). Broken Windows, Zero Tolerance, and the New York Miracle. *Current Issues in Criminal Justice*, 10(1), 96-106.
- Dubin, J. A., Graetz, M. & Wilde, L. L. (1992). State Income Tax Amnesties: Causes. *Quarterly Journal of Economics*, 107, 1057-1070.



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

- Edizdoğan, N. & Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Ekinci, F., Acar, Y. & Ekeryılmaz, Ş. (2019). Türkiye’de Vergi Aflarının Çıkarılmasının Altında Yatan Gerekçelerin Tespiti: Probit Model ile Analiz. *Sakarya İktisat Dergisi*, 8(2), 177-188.
- Elgin, C., Kose, M. A., Ohnsorge, F. & Yu, S. (2021). Understanding Informality, *CERP Discussion Paper 16497*, Centre for Economic Policy Research, London.
- Feld, L. P. & Frey, B. S. (2007). Tax Evasion, Tax Amnesties and the Psychological Tax Contract. *Andrew Young School of Policy Studies, International Studies Program, Working Paper 07-29*, December.
- Fisher, R. C., Goddeeris, J. H. & Young, J. C. (1989). Participation in Amnesties: The Individual Income Tax. *National Tax Journal*, 42, 15-27.
- Fox, W. F. & Murray, M. N. (2011). Bayesian Analysis of the Effect of Amnesties on Tax Revenues and Filing Rates Using a Longitudinal Data Model with Endogenous Switching. *Center for Business and Economic Research University of Tennessee, February*, 1-47.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023a). *Vergi Barışı Kanununa İlişkin İstatistikler*. <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/VBKII79.htm>, 5/3/2023
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023b). *Varlık Barışı Kanununa İlişkin İstatistikler*. <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/VBK5811.htm>, 05/03/2023
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023c). *Faaliyet Raporları (1996-2010)*. <https://vergidosyasi.com/faaliyet-raporlari/>, 7/3/2023.
- Göde, B. (2021). Türkiye Tarihinde Vergi Afları ve Vergi Aflarının Vergi Gayreti Üzerine Etkileri. *Fiscaeconomia*, 5(3), 824-844.
- Gözen, S. & Temür, Y. (2022). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi Üzerine Ampirik Bir İnceleme. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 7(2), 599-610.
- Graetz, M. & Wilde, L. (1993). The Decision by Strategic Nonfilers to Participate in Income Tax Amnesties. *International Review of Law and Economics*, 13, 271-283.
- Güler, Y. (2015). Vergi Aflarının Bütçe ve Genel Ekonomi Üzerine Etkileri. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 8-21.
- Güler, Y. (2020). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(1), 256-273.
- Harcourt, B. E. (1998). Critique of the Social Influence Conception of Deterrence, the Broken Windows Theory, and Order-Maintenance Policing New York Style. *Michigan Law Review*, 97(2), 291-389.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023a). *Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri*. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>, 5/3/2023.



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023b). 1994-2005 Bütçe İstatistikleri. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/1994-2005-butce-istatistikleri>, Erişim tarihi: 5/3/2023.
- Ibrahim, M.A., Myrna, R., Irawati, I. & Kristiadi, J. B. (2017). A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(3), 220-225.
- İpek, S., Aktaş, E. & Kaynar, İ. (2012a). Demografik Faktörlerin Vergi Affına Bakış Üzerindeki Etkileri: Trakya Bölgesinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 62(2), 79-98.
- İpek, S., Öksüz, M. & Özkaya, S. (2012b). Considerations of Taxpayers According to Situation of Benefiting From Tax Amnesty: An Empirical Research. *International Journal of Business and Social Science*, 3(13), 95-101.
- Kahraman, K. G. & Öz Yalaman, G. (2021). Türkiye’de Vergi Aflarının Etkileri: Ampirik Bir Uygulama. *Vergi Sorunları Dergisi*, 388, 59-69.
- Kara, H. (2014). *The Effects of Tax Amnesties on Tax Revenue and Shadow Economy in Turkey*. Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Science in the Department of Economics, Middle East Technical University, February.
- Karagöz, K. (2022). Vergi Afları Vergi Gelirlerini Artırıyor mu? Türkiye İçin Müdahale Analizinden Bulgular. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 37-56.
- Kargı, V. (2011). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kargı, V. & Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Yükümlüler Üzerine Etkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54. Seri, 23-44.
- Kaya, A. (2014). Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz. *Maliye Dergisi*, 167, 184-199.
- Kellner, M. (2004). Tax Amnesty 2004/2005- an Appropriate Revenue Tool?. *German Law Journal*, 5(4), 339-346.
- Keskin, E. & Mastar Özcan, P. (2021). Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 6(1), 137-158.
- Kilonzo, T. M. (2012). *The Effects of Tax Amnesty on Revenue Growth in Kenya*, A Research Project Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Award of the Degree of Master in Business Administration, University of Nairobi.
- Köktaş, A. M. & Gölçek, A. G. (2016). Geçmişten Günümüze Türkiye’de Vergi Algısı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, CİEP Özel Sayısı, 386-395.
- Kwatemba, B. (2016). *Impact of Tax Amnesty On Tax Revenues in Kenya*. A research paper submitted in partial fulfillment of the requirements for the award of the degree of Master of Arts in Economic Policy Management of the University of Nairobi, Kenya.



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscoeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

- Langenmayr, D. (2017). Voluntary Disclosure of Evaded Taxes-Increasing Revenue, or Increasing Incentives to Evade?. *Journal of Public Economics*, 151, 110-125.
- Le Borgne, E. (2006). Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States. *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 98, 443-449.
- Lopez-Laborda & Rodrigo (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.
- Luitel, H. S. & Sobel, R. S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting & Finance*, 27, 19-38.
- Luitel, H. S. & Mahar, G. J. (2013). Is a Tax Amnesty a Good Fiscal Policy? A Review of State Experience in the USA. *SSRN Working Paper*, March.
- Luitel, H. S. & Tosun, M. S. (2014). A Reexamination of State Fiscal Health and Amnesty Enactment. *International Tax and Public Finance*, 21(5), 874-893.
- Mahestyanti, P., Juanda, B. & Anggraeni, L. (2018). The Determinants of Tax Compliance in Tax Amnesty Programs Experimental Approach. *Etikonomi: Jurnal Ekonomi*, 17(1), 93-110. <https://doi.org/10.15408/etk.v17i1.6966>
- Malik, A. S. & Schwab, R. M. (1991). The Economics of Tax Amnesties. *Journal of Public Economics*, 46, 29-49.
- Mikesell, J. L. (1986). Amnesties for State Tax Evaders: The Nature of and Response to Recent Programs. *National Tax Journal*, 39(4), 507-525.
- Mikesell, J. L. & Ross J. M. (2012). Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems. *National Tax Journal*, 65(3), 529-562.
- Mujahid, A. & Siddiqui, D. A. (2019). The Effect of Tax Amnesties Programs on Tax Collection and Economic Performance: A Global Macro Economic Analysis. *International Journal of Social and Administrative Sciences*, 4(2), 108-128.
- Nar, M. (2015). The Effects of Behavioral Economics on Tax Amnesty. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(2), 580-589.
- OECD (2023). *Tax Revenue Data*. <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>, 7/3/2023.
- Öz, E. & Akçay, F. (2012). Uygulama Örnekleriyle Türk Vergi Hukukunda Gerçek ve Gerçek Olmayan Geriye Yürümler ve Hukuki Güvenlik İlkesine Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 288, 160-174.
- Parle, W. M. & Hirlinger, M. W. (1986). Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments. *Public Administration Review*, 46(3), 246-255.
- Peia, O. & Roszbach, K. (2015). Finance and Growth: Time Series Evidence on Causality. *Journal of Financial Stability*, 19, 105-118.
- Phillips, P. C. & Perron, P. (1988). Testing for a Unit Root in Time Series Regression. *Biometrika*, 75(2), 335-346.



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

- Ross, B. G. (1986). Federal Tax Amnesty: Reflecting on the States’ Experiences. *Tax Law*, 40, 145-184.
- Ross, J. (2012). Forgiveness is Divine, but is it Good Tax Policy?. *School of Public and Environmental Affairs-Indiana University*, October.
- Rymanov, A. (2017). Tax Amnesty in Transition Economy: Long-Term Trust or Short-Term Revenues?. *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, 7(1-2), 114-125.
- Said, E. W. (2017). Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of The Republic of Indonesia. *Laws*, 6(4), 1-9.
- Said, S. E. & Dickey, D. A. (1984). Testing for Unit Roots in Autoregressive-Moving Average Models of Unknown Order. *Biometrika*, 71(3), 599-607.
- Saraçoğlu, O. F. & Çaşkurlu, E. (2011). Tax Amnesty with Effects and Effecting Aspects: Tax Compliance, Tax Audits and Enforcements Around; The Turkish Case. *International Journal of Business and Social Science*, 2(7), 95-103.
- Savaşan, F. (2006a). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Savaşan, F. (2006b). Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(2), 149-171.
- Stella, P. (1991). An Economic Analysis of Tax Amnesties. *Journal of Public Economics*, 46, 383-400.
- Sudarma, I. M. & Darmayasa, I. N. (2017). Does Voluntary Tax Compliance Increase After Granting Tax Amnesty?. *Accounting and Finance Review*, 2(3), 11-17.
- Sunar, B. & Kırbaş, H. (2022). Vergi Affı Uygulamaları ile Makroekonomik Değişkenler Arasındaki İlişkinin Ampirik Bir Analizi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1729-1750.
- Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 35-63.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Thompson, J. P. (2015). Broken Policing: The Origins of the “Broken Windows” Policy. *New Labor Forum*, 24(2), 42-47.
- Torgler, B., Schaltegger, C. A. & Schaffner, M. (2003). Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties. *Swiss Journal of Economics and Statistics*, 139(3), 375-396
- Torgler, B. & Schaltegger, C. A. (2005). Tax Amnesties and Political Participation. *Public Finance Review*, 33(3), 403-431.



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

- Ünsal, H. & Ertürk, Y. (2020). Vergi Afları ve Seçimler Arasındaki İlişkinin Bütçe Değişkenleri Aracılığıyla Değerlendirilmesi: Etkileşimli VAR Yöntemi Uygulaması. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(3), 685-702.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2023). *Faaliyet Raporları (2012-2022)*. <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari,7/3/2023>
- Villalba, M. (2017). On the Effects of Repeated Tax Amnesties. *Journal of Economics and Political Economy*, 4(3), 286-301.
- Wang, Y. & Hsieh, W. (2015). Is Tax Amnesty Good for the Tax Evader?. *British Journal of Economics, Management & Trade*, 6(4), 308-322.
- Wilson, J. Q. & Kelling, G. E. (1982). Broken Windows: The Police and Neighborhood Safety. *Atlantic Monthly*, 29(March).
- World Bank. (2023a). *World Development Indicators*. <https://databank.worldbank.org/source/world-development-indicators,7/3/2023>
- World Bank. (2023b). *Worldwide Governance Indicators*. <https://databank.worldbank.org/source/worldwide-governance-indicators,7/3/2023>
- World Bank. (2023c). *Informal Economy Database*. <https://www.worldbank.org/en/research/brief/informal-economy-database,7/3/2023>
- Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 379, 175-187.
- Yeniçeri, H. & Avcı, O. (2021). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 12(29), 317-329.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 263-301.
- Yuesti, A. (2018). Taxpayer Compliance Analysis of Tax Amnesty Application as Effort Improvement of Increasing on Countryincomeand Development through Tax Sector. *International Journal of Business and Management*, 7(5), 29-36.
- Yurdadoğ, V. & Coşkun Karadağ, N. (2017). Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Eurasian Business and Economics Journal*, 8, 134-164.
- Yücedoğru, R. & Sarısoy, İ. (2020). Are Tax Amnesties Good for Us All? Understanding Influence of Tax Amnesties on Benefiters and Non-Benefiters. *CESifo Economic Studies*, 1-16. doi: 10.1093/cesifo/ifz020

Etik Beyanı: Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Fiscaeconomia Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazarına aittir.

Ethical Approval: The author declares that ethical rules are followed in all preparation processes of this study. In the case of a contrary situation, Fiscaeconomia has no responsibility, and all responsibility belongs to the study's author.



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscoeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

EK-1: 1996- 2022 Yıllarında Çıkarılan Af Kanunları Kapsamında Elde Edilen Gelirlerin Toplamı (Milyon TL)

Yıllar	Vergi gelirleri	Vergi cezaları	5/9/1997	22/07/1998	6/2/2001	7/3/2002	27/02/2003	22/11/2008	25/02/2011	10/9/2014	19/08/2016	27/05/2017	18/05/2018	17/11/2020	9/6/2021	Toplam af gelirleri	Af geliri / Vergi geliri
			400 TGT	4369	414 TGT	4746	4811	5811	6111	6552	6736	7020	7143	7256	7326		
1997	4.745	69	300													300	6.32%
1998	9.229	151		*												0	0.00%
1999	14.802	259														0	0.00%
2000	29.571	409														0	0.00%
2001	43.813	865			2.000											2.000	4.56%
2002	60.356	1.164				*										0	0.00%
2003	82.491	796					2.854									2.854	3.46%
2004	100.373	922					1.861									1.861	1.85%
2005	119.628	1.324														0	0.00%
2006	137.480	3.506														0	0.00%
2007	152.835	2.689														0	0.00%
2008	168.109	1.741														0	0.00%
2009	172.440	2.481														0	0.00%
2010	210.560	2.541						1.577								1.577	0.75%
2011	253.809	3.592							13.301							13.301	5.24%
2012	278.781	3.335							7.593							7.593	2.72%
2013	326.169	3.313							4.034							4.034	1.24%
2014	352.514	2.610							1.438							1.438	0.41%
2015	407.818	4.007								8.285						8.285	2.03%
2016	459.002	5.234									13.727					13.727	2.99%
2017	536.617	4.367									26.150	2.040				28.190	5.25%
2018	621.536	4.710									9.479	1.913	13.775			25.167	4.05%
2019	673.860	7.124									5.945	1.155	10.003			17.104	2.54%
2020	833.251	5.666									1.415	540	2.239			4.194	0.50%
2021	1.164.988	8.708									1.172	179	1.467	23.287	54.630	80.736	6.93%
2022	2.353.286	16.048									782	160	483	7.391	25.618	34.434	1.46%



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

The Relationship between Tax Amnesties and Tax Revenues in Türkiye: Empirical Evidence for Broken Windows Theory

Fatih Akçay

Extended Abstract

Taxes are the most important source of public income for the public sector. Economic, financial, political, social, cultural, psychological, and moral values determine the level of tax revenues. The tax revenues used by the state to finance public expenditures are used not only for fiscal purposes but also for extra-fiscal (economic and social) purposes. In this respect, the findings of the studies on tax revenues and the determinants of tax revenues, which are one of the most important tools of fiscal policy, are also important for policymakers. Tax is one of the most important components of the relationship between the individual and the state. It also shows the confidence between these two units.

Tax amnesties eliminate the legal and penal sanctions for all or some of the unpaid taxes. According to the broken windows idea, failure to control disorder enhances crime output. As a result, tolerating minor offenses and providing amnesty for minor crimes may pave the way for serious crimes. Thus, the first step in preventing serious crime is preventing minor offenses that create the appearance of disorder. In this regard, considering tax crimes as minor crimes that are not subject to sanctions and even forgiving those who commit tax crimes may lead to more serious tax crimes.

Tax amnesties are issued for political, financial, economic, and social reasons. In the current literature review, in the theoretical and empirical analyses of tax amnesties for different countries, researchers mostly investigate the relationship of tax amnesties with tax revenues, economic and political variables, justice, and tax compliance variables. The literature on tax amnesties contains two opposing viewpoints. According to the approach advocating tax amnesties, unregistered taxpayers will be able to join the database of taxpayers with a new beginning. In this instance, both incomes will be earned in the relevant year due to tax amnesty, and the increase in the number of taxpayers registered in subsequent years will result in a rise in the government’s essential tax revenue. In other words, it leads to an improvement in tax compliance. Tax amnesties have the potential to lessen the burden on the tax administration and the tax judiciary by removing difficulties (such as regulatory complexity) from the tax system. Furthermore, tax amnesties are frequently perceived as advantageous by policymakers. Implementing the legislation would effectively mitigate the reactions against the tax policy and minimize the potential loss of voter support resulting from the increased tax burden. On the other hand, tax amnesties may be considered useful for economic activity in general. There could be significant consequences for both the external balance (such as the balance of payments) and the internal balance (domestic investment, budget balance) as a result of repatriated foreign assets.

The opposing viewpoint suggests that tax amnesties are likely to decrease tax revenues. The implementation of tax amnesty legislation would probably strengthen the expectation of future tax amnesty laws, which could threaten taxpayers’ compliance with tax regulations. At the same time, the aforementioned application contains the potential to punish taxpayers who follow tax regulations in a straight manner, thereby affecting the fairness of the tax

system. This case is supposed to have an unfavorable effect on the relationship between the state and individuals. These approaches show that the impacts of tax amnesties on tax revenues are subject to various perspectives and arguments within academic discourse. It would be misleading to evaluate tax amnesty’s performance based solely on the amount of revenue collected. A successful tax amnesty should be implemented only once and not generate expectations for future amnesties. Following the implementation of tax amnesty, it is essential to increase the frequency and number of audits while focusing on any legislative gaps and complexities.

In econometric models, tax amnesties are used as a dummy variable to test the relationship between tax revenues and tax amnesties based on the existing literature. These dummy variables represent the year the tax amnesty law came into force, the previous year, or the following year. The time period of the study was determined to be 1996-2021 due to the time constraints of the variables used in the analysis. Therefore, it is necessary to consider the 12 amnesty laws enacted in Türkiye after 1996. Since an amnesty law is issued approximately every 2 years in a 26-year time period, it requires adding a dummy variable to each year. In order to eliminate the inconvenience of this situation, this study first calculates the revenue obtained annually from tax amnesties. The annual tax amnesty revenue as a percentage of total tax revenue is the second factor. The dependent variable is tax revenues, while the explanatory variables are GDP per capita, inflation rate, trade openness, net inflows of foreign direct investment, governance index, and tax inspection rate. In the study, Augmented Dickey-Fuller (ADF) and Phillips-Perron (PP) unit root tests are performed to determine the integration levels of the variables. The long-term link between the variables is defined after assessing the degree of integration of the variables. The FMOLS procedure is applied, which gives valid results even in the case of endogeneity and autocorrelation in the cointegration relationship. By examining the stationarity of the error terms obtained from FMOLS, it is determined whether the variables have a cointegration relationship.

According to both unit root tests, all of the variables contain a unit root at the level of the constant & trend models. The series becomes stationary at the first difference of the variables. The FMOLS estimator is employed when all variables are in a stationary state. The results of the ADF test indicate the presence of a cointegration relationship in all models, with the exception of the first two models. However, when the models are examined, only the 2010 and 2015 dummy variables are statistically significant. The empirical evidence from 2010 demonstrates a positive impact of the implementation of Law No. 5811, which was enacted in 2008, on the tax revenues derived from amnesty revenues. Conversely, the year 2015 provides evidence that the implementation of Law No. 6552, enacted in 2014, had a detrimental effect on tax revenues. All other tax amnesties have no effect on increasing tax revenues. The findings of this study align with existing literature, which supports the notion that tax amnesties do not have a significant impact on tax revenues.

According to an analysis of the explanatory factors, in all models, GDP per capita is statistically significant and has a positive impact on tax revenues. Similarly, the coefficient of the institutional quality variable is significant and positive in all models. Following GDP per capita, institutional quality is the variable with the second-largest impact on tax revenues. These results are in line with the theory’s expectations. The coefficient for the tax audit rate variable



Akçay, F. (2023). Türkiye’de Vergi Afları ile Vergi Gelirleri İlişkisi: Kırık Camlar Kuramı için Ampirik Kanıtlar. *Fiscaeconomia*, 7(Özel Sayı), 641-670. Doi: 10.25295/fsecon.1338322

is significant and negative in all models. Examining foreign direct investments reveals that the coefficient in all models is statistically insignificant. Finally, the coefficient of the inflation rate variable is insignificant only for models 11 and 12. In all other models, inflation affects tax revenues negatively. For example, model 1 shows that a 1% change in the inflation rate reduces tax revenues by 0.07%. This result also provides evidence that the erosion in tax revenues due to inflation can be explained by the Oliviera-Tanzi effect.

The investigation of the impact of tax amnesty on tax revenues in Türkiye holds great importance. This study aims to examine the relationship between tax revenues and tax amnesties in Türkiye during the period from 1996 to 2021. The findings indicate that income and institutional quality are the primary factors influencing tax revenues among the determinants examined in the model. The tax amnesties do not have a significant impact on tax revenues. Therefore, the frequent application of amnesty has a negative impact on the tax compliance of taxpayers. The results also provide additional proof for the validity of the broken windows theory regarding tax amnesties in Türkiye. Currently, the application of tax amnesties for short-term policies may result in the long-term failure of the state due to political myopia. Instead of relying on tax amnesties, it is advisable for policymakers to prioritize the prevention of tax loss through the implementation of deterrent penalties and the promotion of voluntary tax compliance. In this regard, to working on efforts like rewarding honest taxpayers would be a better choice.