



## Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Vergi Politikalarının Sürdürülebilirliği Üzerindeki Etkisi

Hünkar GÜLER<sup>1</sup>, Ekrem TOPARLAK<sup>2</sup>

### ÖZ

Çalışmada, Türkiye’de kayıtdışı ekonominin vergi politikasının sürdürülebilirliği üzerindeki etkisi tartışılmakta ve vergi politikasında yeni tasarımlar araştırılmaktadır. Kayıtdışı ekonomi iktisat politikalarının öngörülebilirliğini zayıflatmakta, vergi gelirlerini azaltmakta ve yasadışı faaliyetleri özendirilmektedir. Türkiye’de vergilendirmenin dolaylı vergiler ve ücretliler üzerinden kesilen gelir vergisine kayması vergi koridoru (vergi tuzağı) oluşturarak vergi politikasının sürdürülebilirliğini sınırlandırmaktadır. Çalışma neticesinde gelişmiş ülkelerde kayıtdışı ekonominin tahmini boyutunun gelişmekte olan ülkelere nispeten daha düşük olduğu gözlenmekte, dolaylı vergilerin kayıtdışılığı azalttığı tezi gerçeği yansıtmamakta ve vergi incelemeleri sonucunda yüksek oranda vergi geliri bütçeye kazandırılmaktadır. Türkiye’de tüketim üzerinden alınan vergilerde üst sınıra yaklaşılması bir vergi koridoru oluşturmakta ve vergi politikası esnekliğini kaybetmektedir. Mali disiplinin sürdürülmesi için kamu harcamalarında verimlilik artırılmalı ve kayıtdışı ekonomiyle ciddi bir şekilde mücadele edilmelidir.

**Anahtar kelimeler:** Kayıtdışı ekonomi, vergi politikası, optimal vergilendirme

### ABSTRACT

#### The Impact of Underground Economy on the Sustainability of Tax Policy in Turkey

This paper attempts to first evaluate the effects of underground economy on the sustainability of tax receipts, and then to search new approaches in tax policy. Underground economy reduces predictability in economic policy, decreases tax receipts, and encourages illegal activities. In Turkey, shifting taxation on indirect and labor-income taxes has created tax corridors (or tax traps), which makes the sustainability of tax receipts even more difficult. As a result, as put forward in this paper, underground economy in developed countries is lower than in developing countries. National trust in indirect taxes, which decrease the underground



DOI: 10.26650/ISTJCON405075

Bu çalışma; Belgrad Üniversitesi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Türk Tarih Kurumu ve The International Academic Forum (iafor) işbirliğinde Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi’nde 21-23 Eylül 2017 tarihlerinde düzenlenen I. Uluslararası İpekyolu Akademik Çalışmalar Sempozyumunda sunulan “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Vergi Politikalarının Tasarımı Üzerindeki Etkisi” isimli özet bildirinin gözden geçirilmiş, güncellenmiş ve genişletilmek makale haline getirilmiş halidir.

<sup>1</sup>Assist. Prof. Dr., Nigde Omer Halisdemir University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, Nigde, Turkey

<sup>2</sup>Research Assistant, Nigde Omer Halisdemir University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, Nigde, Turkey

#### Corresponding author/Sorumlu yazar:

Hünkar GÜLER,  
Nigde Omer Halisdemir University, Faculty of Economics and Administrative Sciences,  
Department of Public Finance, Nigde, Turkey  
E-mail/E-posta: gulerhunkar@gmail.com

**Date of receipt/Geliş tarihi:** 13.03.2018

**Date of acceptance/Kabul tarihi:** 10.04.2018

**Citation/Atf:** Güler, H. ve Toparlak, E. (2018). Türkiye’de kayıtdışı ekonominin vergi politikalarının sürdürülebilirliği üzerindeki etkisi. *Istanbul Journal of Economics*, 68, 161-179. <https://doi.org/10.26650/ISTJCON405075>

economy, is no longer accepted, and tax audiences in Turkey provide additional tax receipts for budgets. In Turkey, receipts from taxes on consumption have recently reached an upper limit, and this has created tax corridors, and thus tax policies have lost their elasticity. To maintain fiscal discipline, productivity

of public expenditures should be increased, and the problems associated with underground economy should be tackled.

**Keywords:** Underground economy, tax policy, optimal taxation

## EXTENDED ABSTRACT

The term “underground economy” is defined as a production of those goods and services that are not seen in official statistics. The term can also be referred to as “shadow economy,” “hidden economy,” “unregistered economy,” “illegal economy,” or “black economy.” Underground economy stems from heavy tax burdens and social security contributions, the expenses of registered economy, the quality of institutions, tax moral and tax audits. Underground economy exists in both developed and developing countries. It reduces tax revenues and motivates illegal activities. This study examines the impact of underground economy on the sustainability of tax policies in Turkey.

Because of easy implementation, growth-friendly structure and multiple-stage structure of value added tax (VAT), consumption taxes are better than income taxes when we analyze underground economies. However, the rise in tax burdens increases unregistered employment, and therefore it also reduces tax revenues. To compensate for the loss of tax receipts, governments raise tax rates. By doing so, governments reveal the feedback effect of underground economy. In this context, picking true tax policy tools reduce the feedback effect of underground economy.

Tax systems are affected by culture, technology, globalization, and the intensity of production factors. Those which are charged from income and wealth are direct taxes whereas those which are charged from expenditures are indirect taxes. Taxation in Turkey is made up of indirect taxes and labor-based income taxes. The Turkish tax system has an upper limit in indirect taxes, and does not apply direct taxes due to undercapitalization. This position of tax system is called a tax trap. The tax trap, in turn, reduces the elasticity of the Turkish tax system.

This paper investigates the impact of underground economy on the sustainability of Turkish tax policies by using data from the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), Eurostat, and Turkish tax revenue service. Underground economic activities in the European Union (EU) countries and Turkey have been significantly reduced since 2003. In 2016, an estimation on the underground economy in Turkey is 27.8 percent which is larger than the EU's average. According to the results of tax audits in 2016, tax base and tax revenue differences in Turkey were 60.1 percent and 32.8 percent respectively. As a conclusion, average tax rates in Turkey, when comparing tax revenue difference to tax base differences, is 54.6 percent. The result questions the overall credibility of tax audits.

Contrary to traditional belief, there exists no connection between tax systems and underground economy. It is not true that indirect taxes reduce the size of underground economy. It is claimed here that the link between population and underground economy is limited. In Turkey, the development of tax audits and technology provides more accurate data, and therefore, this position makes the underground economy smaller in size. Tax audits, which regain crucial amounts of tax revenue, mean that underground economies erode away from tax revenues.

Turkish tax system manages to levy a tax on consumption. Yet, this is not valid for income. Therefore, the situation creates tax traps which make tax designs even more complex. Technology, underground economy and public expenditures affect the sustainability of tax policies. Tax policies are expected to provide both regular and adequate tax revenues at the lowest cost, without breaking social justice and other balances of macroeconomic variables, such as employment, inflation, and growth. In this context, coping with underground economy is crucial in sustaining tax policies and to increase the efficiency of public expenditures.

## **1. Giriş**

Kayıtdışı ekonomi, mal ve hizmet üretiminin resmi istatistiklerde görünmemesi olarak tanımlanmaktadır. Eski komünist rejimlerin çökmesinden ve ekonomik

faaliyetlerin serbestleşmesinden sonra kayıtdışı ekonominin boyutunda önemli bir artış gerçekleşmiştir. "Bilinmeyeni bilmek" (knowing the unknown) gibi bir çaba olan kayıtdışı ekonomi, kapsamının genişliğinden dolayı, gölge ekonomi (shadow economy), yapılandırılmamış sektör (non-structured sector), gizli ekonomi (hidden economy), yeraltı ekonomisi (underground economy), yasadışı ekonomi (illegal economy), kayıtdışı ekonomi (unrecorded economy) ve siyah ekonomi (black economy) olarak da adlandırılmaktadır. Kayıtdışı ekonomi kapalı bir yapı olmamakla birlikte, kayıtdışı ekonomiyle ilgili çalışmaların tüm bileşenleri kapsayan genel denge modeliyle yapılması gerekmektedir. Bunun nedeni, vergi ve sigorta primlerinin kayıtdışı istihdamı teşvik ettiği gibi kayıtlı istihdamı da teşvik ederek iki yönlü çalışmasıdır.

Literatür incelendiğinde, kayıtdışı ekonominin vergiler ve sosyal güvenlik katkılarında kaynaklandığı yönünde önemli oranda ampirik çalışma bulunmakta ve vergilerin kayıtdışılık üzerindeki etkisi araştırılmaktadır. Bununla birlikte, kayıtdışılığın –her ne sebepten kaynaklanırsa kaynaklansın- gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde değişen oranlarda varlığını koruduğu gözlenmektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi politikasının sürdürülebilirliği iç ve dış birçok değişkenden etkilenmekte ve iktisat politikasının en çetrefilli alanını oluşturmaktadır. Türkiye'de vergilendirmenin dolaylı vergiler ve ücretlilerden kesilen gelir vergisine dayanması bir vergi koridoru (vergi tuzağı) oluşturmakta ve kamu harcamaları dizginlenemediği takdirde –ki gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamalarının sınırlandırılması oldukça güçtür- vergi politikasının sürdürülebilirliği zorlaşmaktadır. Bundan dolayı çalışma, vergilerin kayıtdışı ekonomi üzerindeki etkisinden ziyade kayıtdışı ekonominin vergi politikasının sürdürülebilirliği üzerindeki etkisine odaklanmaktadır.

Bu çalışma, kayıtdışı ekonominin vergi politikasının sürdürülebilirliği üzerindeki etkisini tartışmakta ve Türkiye için yeni vergi politikası tasarımları oluşturmaya çalışmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde kayıtdışı ekonominin tanımı, kapsamı ve nedenleri üzerinde durulmakta, ikinci bölümde vergiler ve kayıtdışı ekonomi arasındaki geri besleme etkisi tartışılmakta, üçüncü bölümde Türk vergi sisteminin yapısı incelenmekte ve vergi koridoru (vergi tuzağı) anlatılmakta, dördüncü

bölümde Türkiye ve Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde kayıtdışı ekonominin tahmini sonuçları karşılaştırılmakta ve Türkiye'de kayıtdışı ekonominin vergi politikasının sürdürülebilirliği üzerindeki etkisi değerlendirilmektedir. Çalışma sonuç ve politika önerileriyle tamamlanmaktadır.

## 2. Kayıtdışı Ekonominin Tanımı ve Kapsamı

Albu (1995, s. 27), Birinci Dünya Savaşına kadar piyasaya görünmez elin (invisible hand) ve Jandarma Devlet anlayışının hakim olduğunu ve kamu harcamalarının GSYİH içindeki payının yüzde 10'un altında kaldığını, İkinci Dünya Savaşından sonra kamu harcamalarında bir sıçrama olduğunu ve kamu harcamalarının 1920'lerdeki yüzde 15'lik düzeyinden 1950'lerde yüzde 30-35'lere tırmandığını belirtmektedir. Araştırmacıların bir kısmının, bu etkinin Keynesyen teoriden kaynaklandığını savunmalarına karşın, Keynes'in kendisi dahi kamunun ekonomi içindeki payının en çok yüzde 25 olması gerektiğini belirtmektedir. Schneider ve Buehn (2012, s. 2) kayıtdışı ekonomiyle ilgili teorik düzeydeki tartışmaların Allingham ve Sandmo'nun (1972) gelir vergisi kaçakçılığı üzerine yazdıkları makaleyle başladığını belirtmektedir.

Fleming, Roman ve Farrel (2000, s. 389) kayıtdışı ekonomiyi tanımlamak için iki yaklaşım kullanmaktadır. Bu yaklaşımlardan ilki kayıtlı olmayan iktisadi faaliyetleri dikkate alan tanımsal yaklaşımken (definitional approach), diğeri iktisadi faaliyetlerin davranışsal yönünü dikkate alan ve teorik bir arka plan sağlayan davranışsal yaklaşım (behavioral approach)'dır. Bu iki yaklaşım birbiriyle yakın ilişkili olmamakla birlikte kayıtdışı ekonomiyi dört bölümde incelemektedir. Bunlardan ilki uyuşturucu üretimi ve ticaretiyle mal ve hizmetlerin yasadışı yollardan üretimini ifade eden suç ekonomisi (criminal sector), ikincisi yasal olarak üretilen mal ve hizmetlerin vergi kaçakçılığında olduğu gibi yasal sürece sokulmamasıdır ki düzensiz ekonomi (irregular sector), üçüncüsü hanehalkının öz tüketim için ürettiği hanehalkı üretimi (household sector) ve sonuncusu yasa ve düzenlemelerin avantaj ve dezavantajını dikkate almayan gayr-ı resmi sektör (informal sector)'dür. Aşağıda, Tablo 1'de, kayıtdışı ekonomik faaliyetler sınıflandırılmaktadır.

**Tablo 1. Kayıtdışı Ekonomik Faaliyetlerin Sınıflandırılması**

	<b>Parasal İşlemler (Nakdi)</b>	<b>Parasal Olmayan İşlemler (Ayni)</b>
<b>Yasadışı Faaliyetler</b>	Çalıntı Malların Ticareti Uyuşturucu Madde Üretimi ve Satışı Kumar ve Haraç Fuhuş Kalpazanlık Kaçakçılık Dolandırıcılık	Uyuşturucu Mübadelesi Hırsızlık Kendi Kullanımı İçin Uyuşturucu Üretimi
<b>Yasal Faaliyetler</b>	<b>Vergi Kaçakçılığı</b> Beyan Edilmeyen Gelir Kayıtdışı İstihdam Faturayı Düşük Gösterme <b>Vergiden Kaçınma</b> İşçi İndirimi Ek Ücret (Promosyon)	<b>Vergi Kaçakçılığı</b> Yasal Mal ve Hizmetlerin Mübadelesi  <b>Vergiden Kaçınma</b> Hanehalkının Öz Tüketim İçin Üretimi Hayırseverlik

Kaynak: Schneider ve Enste, 2000, s. 79.

Kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı sıklıkla karıştırılmaktadır. Bu iki kavram aynı şeyi ifade etmemekle birlikte; kayıtdışı ekonomideki faaliyetler -dolaylı ve dolaysız vergi matrahlarını aşındırarak- vergi kaçakçılığına hizmet etmekte ve vergi kaçakçılığına hizmet eden faktörler de kayıtdışı ekonomiyi beslemektedir. Fleming ve arkadaşları (2000, s. 395) çalışmalarında kayıtdışı ekonominin arzulan bir durum olup olmadığını sorgulamışlar ve geçiş ekonomilerinde -malyetleri dikkate alındığında- kayıtdışı ekonominin bir süre tolere edilmesinin yerinde olduğunu belirtmişlerdir. Bunun dışında, kayıtdışı istihdam ve yasadışı sektörlerden elde edilen gelirler her ne kadar satın alma gücü oluştursa da hukuki ve sosyal açıdan ciddi maliyetleri göze almak gerekmektedir. Kayıtdışı ekonomiden dolayı ortaya çıkan bir diğer önemli sorun da kayıtdışı çalışan firmaların büyüme potansiyelleri varken resmi işlemlerin maliyetlerinden dolayı kayıt altına girmemeleridir.

Schneider, Buehn ve Montenegro (2010, s. 5) kayıtdışı ekonominin nedenlerini vergi ve sosyal güvenlik katkılarının oluşturduğu yükler, yasal düzenlemelerin

çokluğu, kamusal mal ve hizmetler ve kayıtlı ekonominin maliyetleri olarak sıralamaktadır. Schneider ve Buehn (2012, s. 5) yukarıdaki nedenlere üç neden daha eklemektedir. Bunlar; kurumların kalitesi, vergi ahlakı (tax morale) ve vergi denetimleri (caydırma, deterrence)'dir. Yolsuzluğun yüksek olduğu bürokratik bir yapı kayıtdışıya sürüklerken, mülkiyet haklarını ve sözleşmeleri koruyan hukuk kurallarının iyi bir şekilde uygulanması firmaları kayıt altına itmektedir. Piyasanın iyi bir şekilde işlemesi ve kamusal hizmetlerin etkili bir şekilde sunumu da firmaları kayıtlı ekonomi yönünde teşvik etmektedir. Ayrıca, kamu hizmetlerinin etkili bir şekilde işlemesi vergi ahlakını yükselterek kayıtdışı ekonominin daralmasına neden olmaktadır. Vergi mükellefleri, kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde sunulduğunu ve/veya vergi kesintilerinin gelir dağılımı amacına hizmet ettiğini anladıkları takdirde vergi ahlakı iyileşmekte ve kayıtdışılık azalmaktadır. Genel kanaat ceza ve denetimlerin caydırıcılığı yönünde olmakla birlikte bu alanda bilgi sunan ampirik çalışmalar pek azdır ve sonuçlar genellikle belirsizdir. Granger nedensellik testi caydırıcılığın kayıtdışılığı azaltmak yerine kayıtdışı ekonominin büyüklüğünün caydırıcılığı etkilediğini göstermektedir.

### **3. Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi Arasındaki Geri Besleme Etkisi**

Vergilendirme kamu harcamalarının finansmanında olağan yol olduğu gibi kamusal malların sunumu ve gelirin yeniden dağılımını da belirlemektedir. Kamu harcamalarının marjinal maliyeti kamu hizmetlerinin marjinal faydasına eşit oluncaya kadar arttırılabilmektedir. Bird ve Wilkie (2012, s. 2) mükelleflerin vergi ödemek istememekle birlikte devletin vergi koymaması sonucunda uzun dönem maliyetlerin daha ağır olacağını belirtmekte ve vergilendirmenin yönetsel olarak uygulanabilir, iktisadi olarak sürdürülebilir ve siyasi olarak kabul edilebilir olması gerektiğini belirtmektedir. Yazarlar, hangi vergi sisteminin hangi ülkede ne zaman uygulanacağını hükümetlerin ne kadar ve nereye harcama yaptıklarına -öncelikli sosyal, politik ve iktisadi tercihler- bağlı olduğunu belirtmektedir.

Spiro (2005, s. 182) kayıtdışı ekonominin varlığı durumunda optimal vergi politikasının ne olması gerektiğini sorgulamış ve gelir ve tüketim vergilerinin bileşimi gibi vergi bileşimlerine (tax mix) işaret etmiştir. Tüketim vergileri gelir

vergilerine göre kayıtdışı ekonomiyi daha az özendirmektedir. Bunun nedeni, tüketim vergilerinin gelir vergisine göre iki önemli üstünlüğünün bulunmasıdır. Bunlar, tüketim vergilerinin büyümeyi baskılamaması ve kolay uygulanabilmesidir. Tüketim vergileri içinde KDV (multi-stage tax) ve perakende satış vergileri (single-stage tax) karşılaştırıldığında KDV'nin aşamalı yapısından dolayı vergi kaçakçılığının daha sınırlı olduğu gözlenmektedir.

Vergi ve sosyal güvenlik katkılarının oluşturduğu yükler hemen hemen kayıtdışıyla ilgili çalışmaların tamamında yer almaktadır. Vergiler, çalışma ve dinlenme tercihlerini etkilemekte ve kayıtdışı sektördeki işgücü arzını teşvik etmektedir. Vergi öncesi ve vergi sonrası ücret arasındaki fark (tax wedge) ne kadar büyük olursa kayıtdışı sektöre kayma o derece yoğun olmaktadır. Birçok çalışma kayıtdışı ekonomi ile vergilendirme arasında anlamlı bir ilişki bulmaktadır. Schneider ve Williams (2013, s. 21) vergi yükü arttığı zaman kayıtdışı istihdamın arttığını ve vergi gelirlerinin azaldığını; netice itibarıyla hükümetin gelirini arttırmak için vergi oranlarını yükselttiğini ve bu durumun ikinci bir etkiyle kayıtdışı ekonominin büyümesine yol açtığını belirtmektedir. Yazarlar, doğru iktisat ve vergi politikaları takip edildiğinde bu geri besleme etkisinin tersine döneceğini ifade etmektedir.

Kamu harcamaları ve kayıtdışı ekonominin büyümesi -kamu gelirlerini azaltarak- kamu hizmetlerinin kalitesinin ve sayısının azalmasına neden olmaktadır. Bu durumda, kayıtlı sektörün üzerindeki vergi oranları arttırılırken kamu hizmetleri aynı oranda arttırılamamakta ve bu durum kayıtlı sektörün de kayıtdışına geçmesine neden olmaktadır. Geçiş ekonomilerinde yasal düzenlemelere sıklıkla başvurulması, yüksek vergi oranları ve düzenlemeler kayıtdışılığı arttıran faktörlerdir. Spiro (2005, s. 179) kayıtdışı ekonomideki artışın önemli politika sorunlarına yol açtığını belirtmektedir. Bu politika sorunları; i) yüksek vergi oranlarının neden olduğu vergi kaçakçılığı vergi gelirlerini azaltmakta ve vergi kaçakçılığının düşük olduğu alanlara daha yüksek vergi oranları uygulanmaktadır. Vergi kaçakçılığı hem vergi oranlarından hem de uygulamadan etkilendiği için vergi politikası ve uygulamalar arasında paralellik olmalıdır, ii) kayıtdışı ekonomi düşük verimlilikte çalışan firmalar için "ikame" bir alan oluşturmaktadır, iii) kayıtdışı



ekonomi, ekonomik büyümeyle ilgili resmi istatistiklerin güvenilirliğini zedelemekte ve yanlış bilgiler yanlış iktisat politikası uygulanmasına yol açmaktadır ve iv) kayıtdışı ekonominin olumlu tarafı ise kamu harcamalarının verimliliğini arttırmasıdır ki düşük kamu harcamaları düşük vergi oranı anlamına gelmektedir.

#### 4. Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Vergi Koridoru (Vergi Tuzağı)

Bir ülkedeki vergi sistemi iktisadi faktörlerle (parasal ekonomi, dışa açıklık) birlikte gelenek, demografik yapı, sosyal ve politik faktörlere (üretim faktörleri) bağlı olarak değişmektedir. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergilerken; harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergileri oluşturmaktadır. Vergi sistemleri Anglo-Sakson ve Kuzey Amerika ülkelerinin dolaysız vergilere ağırlık verdiği sistem ve Kıta Avrupası ülkelerinin dolaylı vergilere ağırlık verdikleri sistemler olarak ikiye ayrılmaktadır. Dolaylı (objektif) ve dolaysız (subjektif) vergileri belirleyen en önemli ilke vergi yüklerinin yansıtılıp yansıtılmadığı olmakla birlikte ödeme gücü ve belirlilik ilkeleri de kullanılmaktadır. Dolaylı vergilere yöneltilen en önemli eleştiri vergilendirmede adaleti tesis edemedikleri yönünde olmakla birlikte; bu durum ülkelerin üretim yapısı, kişi başına geliri ve tüketim alışkanlıklarına bağlı olarak değişmektedir. Dolaylı vergilerde, vergi oranları düzleşme eğilimi göstermekle birlikte; temel ve lüks malların vergilendirilmesinde oranlar farklılaşmaktadır. Bununla birlikte, dolaylı vergilerin fiskal yönünün güçlü ve yönetim maliyetlerinin düşük olması ülkelere avantaj sağlamaktadır. Türkiye ve AB ülkelerinde dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payları 2000-2016 yılları itibarıyla aşağıda, Tablo 2'de, yer almaktadır. Dolaylı vergiler son dönemde AB üyesi olan veya aday ülke konumunda olan gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde ağırlık taşımaktadır. Dolaylı vergiler, bu ülkelerden Hırvatistan'da yüzde 76,2, Bulgaristan'da yüzde 73, Macaristan'da 70,7, Türkiye'de 67,2 ve Estonya'da yüzde 66,1'dir. Dolaysız vergilerin vergi sistemleri içinde ağırlık taşıdığı AB ülkeleri ise Danimarka yüzde 64,7, Belçika yüzde 56,5, Lüksemburg 56,5, İrlanda yüzde 55,6 ve Almanya yüzde 54,7'dir.

Gelişmiş ülkeler 1980'li yıllarda gelir vergisi dilimlerinde önemli düzenlemeler yapmışlardır. Bu düzenlemeler sonucunda marjinal gelir vergisi oranlarında düşüşler

gözlenmiş ve birçok OECD ülkesinde yüzde 65'in üzerinde olan oran 2011 yılında ortalama yüzde 41,5 düzeyine gerilemiştir (Brys, 2011, s. 3). OECD ülkelerinde 1980 sonrasında gelir vergisiyle ilgili iki eğilim gözlenir: Vergi dilimlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması. 1981 yılına ait OECD verileri, tek bir vergi oranına sahip OECD ülkesi olmadığını ve bu ülkelerin en az 10 dilimli vergi tarifesine sahip olduğunu göstermektedir. Bu ülkeler ve gelir vergilerindeki dilim sayısı İtalya (32), İspanya (30), Meksika (27), Belçika (24), Lüksemburg (21), Japonya (19), İsveç (18), Amerika (16), Yunanistan (15), Kanada (13), Fransa (12), Portekiz (12), Avusturya (11) ve Hollanda (10)'dır. Bu dönemde OECD ülkelerinin dilim ortalaması ondörtken, 1990'a doğru bu ortalama altıya düşmüştür. 2010 yılında 34 OECD ülkesinden sadece Lüksemburg (16) ve İsviçre (10)'de 10 ve üzeri vergi dilimi bulunurken; Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Slovakya gelir vergisi için tek bir oran kullanmaktadır (Torres, Mellbye ve Brys, 2012, s. 3). 2000 yılından sonra vergi dilimlerindeki azalmaya paralel olarak yasal vergi oranlarında da azalma görülmektedir.<sup>5</sup>

Türk vergi sisteminin yapısı 1985-2016 yılları için aşağıda, Tablo 3'de, gösterilmektedir. Türk vergi sisteminin genel eğilimi vergilendirmenin dolaylı vergilere kayması ve dolaysız vergilerin ücretliler üzerinden kesilen gelir vergisine dayanmasıdır. 1985 yılında dolaylı vergilerin vergi gelirlerinden aldığı pay yüzde 52,3 iken, 2016 yılında bu oran yüzde 67,2'ye yükselmiştir. Bu dönem içerisinde gelir ve kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki paylarında önemli azalmalar yaşanmaktayken, vergi sistemi içinde önemsiz bir yeri olan servet vergilerinin ve ekseri lüks mallardan alınan özel tüketim vergisinin payında artış gözlenmektedir. Bu durum, Türk vergi sisteminin dolaylı vergileri vergilendirebilirken, dolaysız vergileri vergilendiremediği anlamına gelmektedir. Farklı bir anlatımla, Türk vergi sistemi dolaylı vergiler noktasında üst sınıra yaklaşmakta; fakat dolaysız vergileri -cari açık ve iktisadi büyüme kaygısıyla- vergilendiremediğinden vergi koridoruna (vergi tuzağı) düşmektedir. Ayrıca, Türkiye'de alt gelir gruplarında asgari geçim indirimi ve üst gelir gruplarında matrah farklılaştırmasıyla ayırma prensibi uygulanarak vergilendirmede adalet tesis edilmeye çalışılmaktadır.

---

<sup>5</sup> Konunun ayrıntılı bir tartışması için Hünkar Güler'in "Gelirin Optimal Vergilendirilmesi: Teori ve Politika" isimli çalışmasına bakılabilir.

**Tablo 2. Türkiye ve AB Ülkelerinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (% , 2000-2016)**

Ülkeler	2000		2005		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız	Dolaylı	Dolaysız
Almanya	45,1	54,9	48,7	51,3	49,8	50,2	49,3	50,7	48,1	51,9	46,9	53,1	46,7	53,3	46,4	53,6	45,3	54,7
Avusturya	52,6	47,4	53,0	47,0	53,2	46,8	52,9	47,1	52,7	47,3	51,5	48,5	50,9	49,1	50,0	50,0	52,5	47,5
Belçika	42,4	57,6	42,5	57,5	44,1	55,9	43,6	56,4	43,5	56,5	42,4	57,6	42,3	57,7	42,4	57,6	43,5	56,5
Bulgaristan	66,6	33,4	77,2	22,8	74,4	25,6	73,6	26,4	75,1	24,9	74,1	25,9	72,3	27,7	73,2	26,8	73,0	27,0
Çek Cum.	57,7	42,3	55,3	44,7	61,4	38,6	63,0	37,0	64,0	36,0	64,0	36,0	61,8	38,2	62,9	37,1	62,8	37,2
Danimarka	35,8	64,2	35,7	64,3	35,9	64,1	36,2	63,8	35,7	64,3	35,1	64,9	32,8	67,2	34,7	65,3	35,3	64,7
Estonya	61,4	38,6	65,1	34,9	67,3	32,7	68,2	31,8	67,6	32,4	65,0	35,0	65,0	35,0	64,6	35,4	66,1	33,9
Finlandiya	38,6	61,4	43,7	56,3	45,2	54,8	46,2	53,8	47,0	53,0	46,6	53,4	46,3	53,7	45,6	54,4	46,1	53,9
Fransa	54,9	45,1	56,6	43,4	57,6	42,4	55,6	44,4	54,5	45,5	54,0	46,0	54,5	45,5	54,8	45,2	55,2	44,8
Hırvatistan	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	73,8	26,2	73,8	26,2	75,0	25,0	75,0	25,0	75,4	24,6	76,6	23,4	76,2	23,8
Hollanda	49,5	50,5	51,5	48,5	49,8	50,2	49,8	50,2	50,5	49,5	51,3	48,7	50,9	49,1	48,8	51,2	49,4	50,6
İngiltere	44,3	55,7	43,5	56,5	44,7	55,3	45,4	54,6	46,7	53,3	47,0	53,0	47,7	52,3	47,5	52,5	47,1	52,9
İrlanda	49,2	50,8	52,2	47,8	51,6	48,4	45,7	54,3	44,8	55,2	45,4	54,6	45,6	54,4	44,3	55,7	44,4	55,6
İspanya	51,7	48,3	51,9	48,1	51,2	48,8	50,1	49,9	49,6	50,4	51,1	48,9	51,8	48,2	52,5	47,5	52,4	47,6
İsveç	41,3	58,7	42,6	57,4	48,2	51,8	55,4	44,6	56,0	44,0	55,5	44,5	55,1	44,9	54,3	45,7	55,1	44,9
İtalya	50,3	49,7	51,4	48,6	48,5	51,5	49,7	50,3	50,6	49,4	49,5	50,5	51,0	49,0	50,6	49,4	48,8	51,2
Kıbrıs	52,2	47,8	61,5	38,5	58,2	41,8	57,4	42,6	58,4	41,6	56,9	43,1	58,9	41,1	59,6	40,4	60,9	39,1
Letonya	62,9	37,1	61,0	39,0	60,5	39,5	61,5	38,5	61,1	38,9	61,3	38,7	61,9	38,1	61,9	38,1	61,3	38,7
Litvanya	59,8	40,2	55,1	44,9	71,9	28,1	72,7	27,3	69,8	30,2	69,1	30,9	69,1	30,9	68,4	31,6	67,6	32,4
Lüksemburg	47,3	52,7	49,0	51,0	44,9	55,1	46,7	53,3	47,1	52,9	47,2	52,8	48,7	51,3	45,1	54,9	43,5	56,5
Macaristan	62,7	37,3	63,0	37,0	66,5	33,5	73,3	26,7	73,1	26,9	73,5	26,5	73,0	27,0	72,7	27,3	70,7	29,3
Malta	57,2	42,8	55,5	44,5	50,4	49,6	51,5	48,5	49,6	50,4	48,2	51,8	48,5	51,5	48,6	51,4	47,4	52,6
Polonya	63,7	36,3	66,1	33,9	66,1	33,9	67,3	32,7	65,1	34,9	65,7	34,3	65,4	34,6	64,9	35,1	65,2	34,8
Portekiz	57,5	42,5	63,7	36,3	59,9	40,1	59,4	40,6	60,2	39,8	54,6	45,4	56,4	43,6	57,4	42,6	58,8	41,2
Romanya	63,5	36,5	70,8	29,2	66,3	33,7	68,3	31,7	69,3	30,7	68,3	31,7	67,2	32,8	66,8	33,2	63,6	36,4
Slovak Cum.	62,6	37,4	67,3	32,7	65,4	34,6	64,5	35,5	62,9	37,1	61,8	38,2	60,7	39,3	59,5	40,5	58,1	41,9
Slovenya	68,1	31,9	64,0	36,0	63,3	36,7	64,1	35,9	65,7	34,3	68,0	32,0	67,4	32,6	67,1	32,9	66,2	33,8
<b>Türkiye</b>	<b>66,4</b>	<b>33,6</b>	<b>67,2</b>	<b>32,8</b>	<b>68,4</b>	<b>31,6</b>	<b>67,7</b>	<b>32,3</b>	<b>66,8</b>	<b>33,2</b>	<b>69,2</b>	<b>30,8</b>	<b>67,5</b>	<b>32,5</b>	<b>68,5</b>	<b>31,5</b>	<b>67,2</b>	<b>32,8</b>
Yunanistan	57,7	42,3	57,3	42,7	60,6	39,4	59,1	40,9	55,5	44,5	57,1	42,9	61,2	38,8	62,1	37,9	62,1	37,9
AB-28	48,3	51,7	50,0	50,0	50,7	49,3	50,9	49,1	50,8	49,2	50,3	49,7	50,5	49,5	50,4	49,6	50,2	49,8

Kaynak: Government Finance Statistics, 1/2017, Eurostat ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Not: v.y.: Veri yok.

**Tablo 3. Türk Vergi Sisteminin Yapısı (% , 1985-2016)**

Yıllar	Dolaysız Vergiler			Toplam	Dolaylı Vergiler			Toplam
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Servet Vergisi		Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Vergiler	
1985	34,6	11,7	1,4	47,7	24,8	•	27,5	52,3
1986	35,2	15,9	0,9	52,0	26,3	•	21,7	48,0
1987	34,2	14,7	0,8	49,7	28,4	•	21,9	50,3
1988	33,7	14,9	1,0	49,6	29,3	•	21,1	50,4
1989	38,6	14,1	0,7	53,4	25,3	•	21,3	46,6
1990	41,0	10,2	0,9	52,1	27,2	•	20,7	47,9
1991	42,4	9,0	0,9	52,3	29,0	•	18,7	47,7
1992	42,4	7,1	0,9	50,4	29,7	•	19,9	49,6
1993	40,4	7,2	1,0	48,6	31,0	•	20,4	51,4
1994	30,9	7,5	0,9	39,3	30,1	•	30,6	60,7
1995	30,4	9,5	0,8	40,7	32,7	•	22,6	59,3
1996	30,1	8,3	0,8	39,2	33,1	•	27,7	60,8
1997	31,6	8,3	0,7	40,6	32,9	•	26,5	59,4
1998	37,7	8,1	0,8	46,6	29,5	•	24,9	53,4
1999	33,5	10,7	1,2	45,4	28,1	•	26,5	54,6
2000	23,8	9,6	1,1	34,5	30,0	17,7	17,8	65,5
2001	29,2	9,3	1,1	39,6	28,5	18,0	13,9	60,4
2002	23,0	9,4	1,3	33,7	30,7	24,2	11,4	66,3
2003	20,2	10,3	2,7	33,2	28,4	27,4	11,0	66,8
2004	21,2	10,5	1,6	33,3	30,5	26,5	9,7	66,7
2005	20,5	10,1	2,2	32,8	28,7	27,9	10,6	67,2
2006	21,1	8,1	2,3	31,5	30,1	26,9	11,5	68,5
2007	22,5	9,0	2,4	33,9	28,3	25,6	12,2	66,1
2008	22,6	10,1	2,4	35,1	27,8	24,9	12,2	64,9
2009	22,3	10,5	2,7	35,5	27,2	25,3	12,0	64,5
2010	19,2	9,9	2,5	31,6	29,7	27,2	11,5	68,4
2011	19,2	10,6	2,5	32,3	31,0	25,3	11,4	67,7
2012	20,3	10,4	2,5	33,2	29,2	25,7	11,9	66,8
2013	19,5	8,9	2,4	30,8	30,9	26,2	12,1	69,2
2014	21,0	9,2	2,3	32,5	29,1	25,8	12,6	67,5
2015	21,0	8,2	2,3	31,5	29,7	26,0	12,8	68,5
2016	21,1	9,4	2,3	32,8	28,5	26,2	12,5	67,2

Kaynak: [www.muhasabat.gov.tr](http://www.muhasabat.gov.tr) (Muhasebat Genel Müdürlüğü) ve [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (Gelir İdaresi Başkanlığı).

Not: Özel Tüketim Vergisi 4760 sayılı kanunla 2002 yılında yürürlüğe girmiş olmakla birlikte, tabloda yer alan 2000 ve 2001 yıllarına ilişkin veriler Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmıştır.

## 5. Kayıtdışı Ekonominin Vergi Politikalarının Sürdürülebilirliği Üzerindeki Etkisi

Vergi politikasının birçok çatışan amacı aynı anda bir araya getirmek gibi bir görevi bulunmakla birlikte iç ve dış etkenlerden de fazlasıyla etkilenmektedir. Akademik yazın vergi politikasının hem düzenli ve yeterli bir geliri toplumsal adalet duygusunu zedelemekten en düşük maliyetle gerçekleştirmesini beklemekte hem de istihdam, enflasyon ve büyüme gibi makroekonomik değişkenleri dengede tutmasını istemektedir. Ayrıca, vergi politikasından geleneksel mali amacının yanında mali olmayan amaçları da gerçekleştirmesi beklenmektedir. Kurumsal yapının oturmadığı ve tasarruf açığı bulunan gelişmekte olan ülkelerde siyaset, demokrasi ve vergilendirme üçgeninde bürokratlar vergi gelirlerini temin etme noktasında ciddi sıkıntılar yaşamaktadır. Bird ve Wilkie (2012, s. 25) vergi politikasında her ülkenin kendi asgari amaçları olmakla birlikte uluslararasılaşma ve küreselleşmenin de vergi politikalarının tasarımını etkilediğini belirtmektedir. Yazarlar, Kanada'nın 1970'li yılların başında ABD'nin ihracat destekleri karşısında hızlandırılmış amortisman yöntemini uygulamasını ve son zamanlarda ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını düşürmelerini buna bağlamaktadır. Teknolojinin gelişmesiyle internet üzerinden yapılan alışverişlerin yaygınlaşması da güçlü bir teknolojik alt yapıyı gerektirmektedir.

Kayıtdışı ekonomiyi kayıt altına alacak vergi politikasını belirlemek her zaman için kolay bir iş değildir ve OECD ülkelerinde kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele iktisat politikasının önemli alanlarından birini oluşturmaktadır. Politika yapımcılarının kayıtdışı ekonomiyi kontrol altında tutmak ve kayıtdışı istihdamı kayıt altına almak gibi iki önemli amacı bulunmaktadır. Russell (2010, s. 13–14) kayıtdışı ekonomiyle mücadelede ülkelerin şu yollara başvurduğunu belirtmektedir: i. kayıtdışılık açısından yüksek risk taşıyan sanayilerde stopaj/raporlama uygulamalarının artırılması (OECD tarafından güçlü bir şekilde desteklenen bu politika Kanada, İsveç, İngiltere, Amerika tarafından uygulanmaktadır), ii. dikkat çeken yüksek harcamaların izlenmesi (Avustralya), iii. büyük vergi kaçakçılarının isimlerinin yayınlanması (Kore ve İngiltere), iv. kayıtdışılıkta yüksek risk taşıyan sanayilerde girdi-çıkıtı mukayesesi şeklinde çapraz

denetim yapmak (Avusturalya), v. bilinen vergi kaçakçıları için raporlama zorunluluklarını arttırmak, vi. restaurant gibi yüksek risk taşıyan sektörlerde sertifikalı yazar kasaların zorunlu tutulması ve denetlenmesi (İsveç, Kanada, Yunanistan), vii. restaurant ve kuaför gibi kayıtdışı istihdamın yüksek olduğu alanlarda zorunlu çalışan kaydı (İsveç), viii. bildirimde bulunmayan kayıtdışılığı tescilli mükelleflere yönelik yeni cezalar getirmek (İngiltere) ve ix. denetimden geçen mükelleflerle iletişimi devam ettirmek ve ihtiyaç duymaları halinde mali ve bürokratik alanlarda yardımda bulunmak (Avusturalya).

Türkiye ve AB ülkelerinde kayıtdışı ekonominin tahmini büyüklüğü 2003-2015 yılları için aşağıda, Tablo 4'de, gösterilmektedir. 2003-2015 yılları arasındaki trende bakıldığında kayıtdışı ekonominin tahmini büyüklüğünde önemli bir azalış gözlenmektedir. AB ülkelerinde 2003 yılında kayıtdışı ekonominin ortalama tahmini yüzde 22,6 iken, 2016 yılında yüzde 18,3 olarak gerçekleşmiştir. 2016 yılı itibariyle kayıtdışı ekonominin en düşük olduğu ülkeler sırasıyla Avusturya yüzde 8,2, Lüksemburg yüzde 8,3, Hollanda yüzde 9, İngiltere yüzde 9,4 ve İrlanda yüzde 11,3'tür. Kayıtdışı ekonominin 2016 yılı itibariyle en yüksek olduğu ülkeler sırasıyla Bulgaristan yüzde 30,6, Romanya yüzde 28, Türkiye yüzde 27,8, Hırvatistan yüzde 27,7 ve Estonya yüzde 26,2'dir. Tablo 2 ve Tablo 4 birlikte incelendiğinde iki önemli sonuç ortaya çıkmaktadır. Öncelikle, gelişmiş ülkelerde kayıtdışı ekonominin tahmini boyutunun gelişmekte olan ülkelere nispeten daha düşük olduğu gözlenmektedir. İkincisi, geleneksel inanın aksine vergi sistemleri (dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında) ile kayıtdışılık arasında herhangi bir bağlantı görülmemektedir. Farklı bir anlatımla, dolaylı vergilerin kayıtdışılığı azalttığı tezi gerçeği yansıtmamaktadır. Üçüncüsü, ülke nüfuslarıyla kayıtdışı ekonomi arasındaki bağlantının ılımlı ve sınırlı olduğu belirtilmelidir. Dördüncüsü, AB'ye son dönemde üye olan ülkelerin kayıtdışılık oranının AB ortalamasının çok üzerinde olduğu dikkat çekmektedir. Son olarak, Türkiye'nin 2016 yılındaki kayıtdışılık oranı yüzde 27,8 ile AB ortalamasının çok üzerinde olmasına karşılık son dönemde AB'ye üye olan ülkelere yakındır.

**Tablo 4. Türkiye ve AB Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonomi, 2003-2015 (%)**

YIL/ÜLKE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	17.1	16.1	15.4	15.0	14.7	14.2	14.6	13.9	13.2	12.9	12.4	12.2	12.2
Avusturya	10.8	11.0	10.3	9.7	9.4	8.1	8.5	8.2	7.9	7.6	7.5	7.8	8.2
Belçika	21.4	20.7	20.1	19.2	18.3	17.5	17.8	17.4	17.1	16.8	16.4	16.1	16.2
Bulgaristan	35.9	35.3	34.4	34.0	32.7	32.1	32.5	32.6	32.3	31.9	31.2	31.0	30.6
Çek Cumhuriyeti	19.5	19.1	18.5	18.1	17.0	16.6	16.9	16.7	16.4	16.0	15.5	15.3	15.1
Danimarka	17.4	17.1	16.5	15.4	14.8	13.9	14.3	14.0	13.8	13.4	13.0	12.8	12.0
Estonya	30.7	30.8	30.2	29.6	29.5	29.0	29.6	29.3	28.6	28.2	27.6	27.1	26.2
Finlandiya	17.6	17.2	16.6	15.3	14.5	13.8	14.2	14.0	13.7	13.3	13.0	12.9	12.4
Fransa	14.7	14.3	13.8	12.4	11.8	11.1	11.6	11.3	11.0	10.8	9.9	10.8	12.3
Güney Kıbrıs	28.7	28.3	28.1	27.9	26.5	26.0	26.5	26.2	26.0	25.6	25.2	25.7	24.8
Hırvatistan	32.3	32.3	31.5	31.2	30.4	29.6	30.1	29.8	29.5	29.0	28.4	28.0	27.7
Hollanda	12.7	12.5	12.0	10.9	10.1	9.6	10.2	10.0	9.8	9.5	9.1	9.2	9.0
İngiltere	12.2	12.3	12.0	11.1	10.6	10.1	10.9	10.7	10.5	10.1	9.7	9.6	9.4
İtalya	26.1	25.2	24.4	23.2	22.3	21.4	22.0	21.8	21.2	21.6	21.1	20.8	20.6
İrlanda	15.4	15.2	14.8	13.4	12.7	12.2	13.1	13.0	12.8	12.7	12.2	11.8	11.3
İspanya	22.2	21.9	21.3	20.2	19.3	18.4	19.5	19.4	19.2	19.2	18.6	18.5	18.2
İsveç	18.6	18.1	17.5	16.2	15.6	14.9	15.4	15.0	14.7	14.3	13.9	13.6	13.2
Letonya	30.4	30.0	29.5	29.0	27.5	26.5	27.1	27.3	26.5	26.1	25.5	24.7	23.6
Litvanya	32.0	31.7	31.1	30.6	29.7	29.1	29.6	29.7	29.0	28.5	28.0	27.1	25.8
Lüksemburg	9.8	9.8	9.9	10.0	9.4	8.5	8.8	8.4	8.2	8.2	8.0	8.1	8.3
Macaristan	25.0	24.7	24.5	24.4	23.7	23.0	23.5	23.3	22.8	22.5	22.1	21.6	21.9
Malta	26.7	26.7	26.9	27.2	26.4	25.8	25.9	26.0	25.8	25.3	24.3	24.0	24.3
Polonya	27.7	27.4	27.1	26.8	26.0	25.3	25.9	25.4	25.0	24.4	23.8	23.5	23.3
Portekiz	22.2	21.7	21.2	20.1	19.2	18.7	19.5	19.2	19.4	19.4	19.0	18.7	17.6
Romanya	33.6	32.5	32.2	31.4	30.2	29.4	29.4	29.8	29.6	29.1	28.4	28.1	28.0
Slovak Cumhuriyeti	18.4	18.2	17.6	17.3	16.8	16.0	16.8	16.4	16.0	15.5	15.0	14.6	14.1
Slovenya	26.7	26.5	26.0	25.8	24.7	24.0	24.6	24.3	24.1	23.6	23.1	23.5	23.3
Türkiye	32.2	31.5	30.7	30.4	29.1	28.4	28.9	28.3	27.7	27.2	26.5	27.2	27.8
Yunanistan	28.2	28.1	27.6	26.2	25.1	24.3	25.0	25.4	24.3	24.0	23.6	23.3	22.4
28 AB Ülkesi Ort.	22.6	22.3	21.8	21.1	20.3	19.6	20.1	19.9	19.6	19.3	18.8	18.6	18.3

Kaynak: Schneider, 2015, s. 6

Türkiye'de vergi türleri itibariyle vergi incelemelerinin 2000-2016 yılları için yer aldığı Tablo 5, Türkiye'de kayıtdışılıkla ilgili önemli verileri göstermektedir. 2000-2016 yılları arasındaki trend incelendiğinde –teknolojinin ve denetim imkanlarının gelişmesine paralel olarak- hem daha sağlıklı verilerin toplandığı hem de kayıtdışılık oranında ciddi iyileşmelerin olduğu gözlenmektedir. Türkiye'de 2016 yılındaki matrah ve vergi farkları -2014 ve 2015 yıllarına göre yüksek olmakla birlikte- sırasıyla yüzde 60,1 ve yüzde 32,8'dir. Denetim sonuçlarından elde edilen öncelikli çıkarım kayıtdışılığı tahminin ve tespitin oldukça güç olduğudur. 2016 yılındaki vergi ve matrah farkları oranlandığı zaman ortalama vergi oranının yüzde 54,6 çıkması gerekmektedir. Bu sonucun, verilerin (denetimlerin) güvenilirliğini azaltmakla birlikte kurumlar vergisi ve gelir vergisinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Matrah ve vergi farklarının ÖTV'de düşük çıkmasının nedeni verginin kayıtlı ürünler üzerinden tahsil ediliyor olmasından kaynaklanmaktadır. Toplam matrah ve vergi farklarının önemli bir kısmı matrah büyüklüğünden dolayı KDV'den kaynaklandığı da belirtilmelidir. Vergi inceleme sonuçları, denetimler neticesinde, önemli oranda vergi gelirinin yeniden kazanıldığını ve kayıtdışı ekonominin vergi gelirlerini önemli ölçüde aşındırdığını göstermektedir.

**Tablo 5. Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları, 2000 – 2016 (%)**

Yıllar	Yüzde (%)	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi	Damga Vergisi	Geçici Vergi	Diğerleri	Toplam
2000	Matrah Fark	614.7	577.6	43.2	v.y.	430.8	25.8	32989	v.y.	1011.9	<b>54.9</b>
	Vergi Fark	295.3	122.9	220.3	96.2	0.4	102.4	0.5	57.4	96.1	<b>102.4</b>
2001	Matrah Fark	227.4	201.8	135.2	0.2	31.3	106.6	513.9	62.1	v.y.	<b>184.3</b>
	Vergi Fark	8.3	166.4	580.4	94.5	153.8	23.3	0.6	91.1	95.2	<b>413.2</b>
2002	Matrah Fark	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	<b>173.4</b>
	Vergi Fark	96.7	97.4	97.8	96.6	100	84	97.4	98.6	110	<b>210.6</b>
2003	Matrah Fark	763.8	339.2	37.3	210.8	80.4	46.8	292.6	491.5	v.y.	<b>12.6</b>
	Vergi Fark	30.6	376.6	307.3	13.80	439.2	154	21.1	164.4	103.7	<b>821.6</b>
2004	Matrah Fark	176.4	157.1	26.7	121.8	300.6	42.3	354.4	392	204.1	<b>84.6</b>
	Vergi Fark	23.2	287.3	241.2	61.1	60.6	102	94.3	770.1	138.3	<b>845.6</b>
2005	Matrah Fark	435.4	250.3	141.2	646.9	337.4	285.2	42	713.6	97.8	<b>310.1</b>
	Vergi Fark	113.6	865	-	88	164.3	72.2	178.1	642.5	790.8	<b>537.8</b>
2006	Matrah Fark	230.8	23.2	29	v.y.	205.6	130.1	5217.2	101.4	107.4	<b>188.4</b>
	Vergi Fark	2842.1	213.6	369.8	98.5	152	56.9	75.8	168.8	42.2	<b>118.9</b>
2007	Matrah Fark	754.5	745	37.4	v.y.	132.1	160.2	261	162	165	<b>299</b>
	Vergi Fark	0.8	334	993.0	97.9	261	54.8	53.6	247.7	761.2	<b>114.7</b>
2008	Matrah Fark	136	200	11	v.y.	210	744	172	492	88.1	<b>268</b>
	Vergi Fark	954	814	892	97.2	1141	44.9	180	367	299	<b>279</b>



2009	Matrah Fark	32.4	232.2	321.4	30.1	184.3	81.2	412.3	346.3	0.4	<b>755</b>
	Vergi Fark	106	660	631	12.2	24.7	55.4	730	584	111	<b>231</b>
2010	Matrah Fark	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	v.y.	<b>500.2</b>
	Vergi Fark	79.8	77.8	68.2	96.4	95.8	53.7	74.3	91.8	91.7	<b>84.8</b>
2011	Matrah Fark	0.1	0.1	0.4	v.y.	43.5	v.y.	10.4	63.6	74	<b>46</b>
	Vergi Fark	10.6	17	475	95.1	0.1	11.6	50.7	17.1	0.6	<b>66.3</b>
2012	Matrah Fark	26.6	67.7	0.7	14.5	92.8	v.y.	478	115.2	35.6	<b>12.3</b>
	Vergi Fark	13.7	0.8	225.3	0.6	0.1	49.2	20.6	100.6	0.5	<b>34.5</b>
2013	Matrah Fark	94.6	95.4	27.6	104.8	97.6	726.7	391.4	191.1	198.8	<b>87.5</b>
	Vergi Fark	0.8	0.7	108.1	12.6	0.05	0.8	0.4	11.5	11.5	<b>22.7</b>
2014	Matrah Fark	77.2	31.2	11.3	12	207.8	v.y.	18.6	161.2	91.4	<b>24</b>
	Vergi Fark	0.7	0.6	51.6	10.2	0.01	62.2	17.3	10.9	0.8	<b>14.4</b>
2015	Matrah Fark	92.5	72.8	37.8	22.4	62.2	v.y.	186.3	250.4	131.1	<b>58.1</b>
	Vergi Fark	15.3	16.5	123.4	0.03	0.03	51.6	15.6	26.2	0.4	<b>22.6</b>
2016	Matrah Fark	24.2	27.5	22	0	0	122	30	244.1	24.6	<b>60.1</b>
	Vergi Fark	10.2	18.6	25.3	0.1	0.1	1400.3	5.1	13.7	429.7	<b>32.8</b>

Kaynak: www.muhasabat.gov.tr (Muhasabat Genel Müdürlüğü) ve www.gib.gov.tr (Gelir İdaresi Başkanlığı). Not: v.y.: Veri yok.

## 6. Sonuç

Vergilendirme kamu harcamalarının finansmanında olağan yol olduğu gibi kamu hizmetlerinin sunumunu ve gelirin yeniden dağılımını belirlemektedir. Kamu harcamalarının marjinal maliyeti kamu hizmetlerinin marjinal faydasına eşit oluncaya kadar arttırılabilmektedir. Bununla birlikte, mükellefler vergi ödemek veya vergi oranlarını arttırmak istememektedir. Ancak, devletlerin vergilendirme yapmamasının uzun dönem maliyetleri daha ağır olmaktadır. Vergi politikasından hem düzenli ve yeterli bir geliri toplumsal adalet duygusunu zedelemeyen en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi beklenmekte hem de istihdam, enflasyon ve büyüme gibi makroekonomik değişkenleri dengede tutması istenmektedir.

Türkiye’de vergilendirmenin dolaylı vergiler ve ücretlilerden kesilen gelir vergisine dayanması bir vergi koridoru (vergi tuzağı) oluşturmakta ve kamu harcamaları dizginlenemediği takdirde –ki gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamalarının sınırlandırılması oldukça güçtür- vergi politikasının sürdürülebilirliği zorlaşmaktadır. Bundan dolayı çalışma, vergilerin kayıtdışı ekonomi üzerindeki etkisinden ziyade kayıtdışı ekonominin vergi politikasının sürdürülebilirliği üzerindeki etkisine odaklanmakta ve kayıtdışı ekonominin vergi politikasının

sürdürülebilirliği üzerindeki etkisini tartışmakta ve Türkiye için yeni vergi politikası tasarımları oluşturmaya çalışmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi vergi ve sosyal güvenlik katkılarından, yasal düzenlemelerin genişliğinden, kamusal mal ve hizmetler ile kayıtlı ekonominin maliyetlerinden, kurumların niteliğinden, vergi ahlakından ve vergi denetimlerinden kaynaklanmaktadır. Kayıtdışı ekonomideki artış önemli politika sorunlarına yol açmaktadır. Bu sorunlar şu şekilde özetlenmektedir: i) yüksek vergi oranlarının neden olduğu vergi kaçakçılığı vergi gelirlerini azaltmakta ve vergi kaçakçılığının düşük olduğu alanlara daha yüksek vergi oranları uygulanmaktadır, ii) kayıtdışı ekonomi düşük verimlilikte çalışan firmalar için “ikame” bir alan oluşturmaktadır, iii) kayıtdışı ekonomi, ekonomik büyümeyle ilgili resmi istatistiklerin güvenilirliğini zedelemekte ve yanlış bilgiler yanlış iktisat politikalarına neden olmaktadır.

Çalışma neticesinde gelişmiş ülkelerde kayıtdışı ekonominin tahmini boyutunun gelişmekte olan ülkelere nispeten daha düşük olduğu gözlenmektedir. İkincisi, geleneksel inanın aksine vergi sistemleri (dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında) ile kayıtdışılık arasında herhangi bir bağlantı görülmemektedir. Farklı bir anlatımla, dolaylı vergilerin kayıtdışılığı azalttığı tezi gerçeği yansıtmamaktadır. Üçüncüsü, ülke nüfusuyla kayıtdışı ekonomi arasındaki bağlantının ılımlı ve sınırlı olduğu belirtilmelidir. Dördüncüsü, AB’ye son dönemde üye olan ülkelerin kayıtdışılık oranı AB ortalamasının çok üzerindedir ve Türkiye’nin 2016 yılındaki kayıtdışılık oranı yüzde 27,8 ile AB ortalamasının üzerinde olmasına karşılık son dönemde AB’ye üye olan ülkelere yakındır.

Türkiye’de 2016 yılındaki vergi inceleme sonuçlarına göre matrah ve vergi farkı sırasıyla yüzde 60,1 ve yüzde 32,8’dir. 2016 yılındaki vergi ve matrah farkı oranlandığı zaman ortalama vergi oranı yüzde 54,6 çıkmaktadır. Bu sonuç, verilerin (denetimlerin) güvenilirliğini azaltmakla birlikte kurumlar vergisi ve gelir vergisinden kaynaklanmaktadır. KDV’nin toplam matrah ve vergi farklarını arttırıcı bir etkisi bulunmaktadır. Matrah ve vergi farklarının ÖTV’de düşük çıkması verginin kayıtlı ürünler üzerinden tahsiline bağlanmaktadır. Vergi incelemeleri sonucunda yüksek oranda vergi geliri bütçeye kazandırılmaktadır. Tüketim

üzerinden alınan vergilerde üst sınıra yaklaşılması bir vergi koridoru (vergi tuzağı) oluşturmakta ve vergi politikası esnekliğini kaybetmektedir. Mali disiplinin sürdürülmesi için kamu harcamalarında verimlilik arttırılmalı ve kayıtdışı ekonomiyle ciddi bir şekilde mücadele edilmelidir.

## Kaynaklar

- Albu, L. L. (1995). Underground Economy and Fiscal Policies Modeling. *European Commission's Phare Programme Working Paper*, 071202, 1–104.
- Bird, R. M., & Wilkie, J. S. (2012). Designing Tax Policy: Constraints and Objectives in an Open Economy. *International Center for Public Policy Working Paper Series*, 12, 1–40.
- Brys, B. (2011). Wage income tax reforms and changes in tax burdens: 2000-2009. *OECD Taxation Working Papers*, 10, 1–46.
- Fleming, M., Roman, J., & Farrel, G. (2000). *The shadow economy*. *Journal of International Affairs*, 53(2): 387–409.
- Russell, B. (2010). *Revenue administration: Managing the shadow economy*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*, 38, 77–114.
- Schneider, F., Buehn, A., & Montenegro, C. E. (2010). Shadow economies all over the world new estimates for 162 countries from 1999 to 2007. *The World Bank Policy Research Working Papers*, WPS5356, 1–52.
- Schneider, F., & A. Buehn (2012). Shadow economies in highly developed OECD Countries: What are the driving forces? *IZA Discussion Series*, 689, 1–32.
- Schneider, F., & Williams, C. C. (2013). *The shadow economy*. London, UK: The Institution of Economic Affairs.
- Schneider, F. (2015). Retrieved from <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf> 05.09.2017.
- Spiro, P. S. (2005). Tax policy and the underground economy. In C. Bajada & F. Schneider (Eds.), *Size, causes and consequences of the underground economy* (pp. 179 –201). Farnham, UK: Ashgate Publishing.
- Torres, C., Mellbye, K., & Brys, B. (2012). Trends in personal income tax and employee social security contribution schedules. *OECD Taxation Working Papers*, 12, 1–50.

