

Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi

Measuring the Effect of Tax Amnesties on Tax Receipts in Turkey By Means of Event Study

Hünkar GÜLER*

Öz

Bu çalışma, 2010 sonrasında Türkiye’de çıkarılan vergi af kanunlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini, aylık tahsil/tahakkuk verilerini kullanarak, olay analiziyle (event study) değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Türkiye, tasarruf yetersizliği ve ekonomik ve politik maliyetlerinin düşük olmasından dolayı sıklıkla vergi aflarına başvurmakta ve vergi afları vergi politikasının bir aracı haline gelmiştir. Türkiye, 1980 sonrasında çıkarılan vergi aflarının bir kısmından kısa zamanda yüksek gelirler elde etmesine karşın 2003 sonrasında çıkarılan vergi aflarından istediği geliri elde edememiştir. Bu dönemde vergi tahsil/tahakkuk oranlarında da ciddi bir düşüş yaşanmaktadır. Tahsil/tahakkuk oranı 2006 yılında yüzde 92.2 iken, 2018 yılında yüzde 81.4 olarak gerçekleşmiştir. Bu çalışma, Türkiye’de 2010 yılından sonra çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini, aylık tahsil/tahakkuk oranları temel alınarak 6 ve 12 aylık etkileri itibarıyla olay analiziyle (bağımlı örneklem t testi) incelemektedir. Bu bağlamda, çalışma ampirik olarak alandaki önemli bir boşluğu doldurduğu gibi finans alanında kullanılan bir yöntem maliye alanına da kazandırılmış olmaktadır. 2010 sonrasında çıkarılan vergi afları, 6 ve 12 aylık etkileri dikkate alındığında, vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Vergi aflarının başarılı olabilmesi için affın bir vergi reformunun parçası olarak ortaya çıkması, vergi aflarına sıklıkla başvurulmaması ve vergi aflarına ekonomik kriz veya doğal afetler gibi olaylardan sonra başvurulması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Optimal Vergilendirme, Vergi Affı, Olay Analizi

Abstract

This paper is to evaluate the effects of tax amnesty laws which enacted in Turkey after 2010 on tax receipts by means of event study by employing monthly tax collection/tax accrual ratios. Turkey often introduces the tax amnesty laws because of lack of savings and lower economic and political costs and tax amnesties become the basic policy instrument of tax policy. Turkey hasn’t received expected amount of tax revenues from tax amnesties since 2003 even though it got great amount of tax revenues from some of these amnesties in the short term after 1980. In this period, the ratio of tax collection/tax accrual has seriously declined from 92.2 percent in 2006 to 81.4 percent in 2018. This paper examines the impacts of tax amnesties employed in Turkey after 2010 on tax receipts by means of event study (paired samples t test) by benefiting from monthly tax collection/tax accrual ratios. In this regard, this paper covers the important gap in Turkish literature as well as implementing accomplishedly in public finance area as it were in finance area. It’s observed that tax amnesties enacted after 2010 have statistically no effect on tax receipts when considering the 6 and 12 months impacts. Tax amnesties should be appeared as a part of tax reforms, introduced after economic crisis and natural disasters and shouldn’t be frequently applied for the achievement of these programmes.

Keywords: Optimal Taxation, Tax Amnesty, Event Study

Giriş

Türk vergi sistemi, cumhuriyetin ilk yıllarından bugüne, hem dolaylı hem de dolaysız vergiler alanında önemli bir modernleşme süreci geçirmiş dinamik bir yapıdır. Ekonominin yapısal sorunları, mali krizler ve uluslararası finansal piyasalarla bütünleşme çabası vergi sisteminin sürekli bir reforma tabi tutulmasını gerekli kılmaktadır. Türkiye’deki tasarruf açığı ve kamu kesimi finansmanına bağlı olarak faizlerin yüksek olması, vergi mükelleflerini vergilerini zamanında ödemek yerine ucuz kredi olarak kullanmaya teşvik etmektedir. Bu durum, Türkiye’de vergi aflarını vergi politikasının temel bir politika aracı haline getirmiştir. Türkiye’de çıkarılan vergi af kanunları vergilerle sınırlı kalmamış; varlık barışını, sigorta prim alacaklarını, öğrenim kredisi alacaklarını ve elektrik, su ve atık su bedeli alacaklarını da kapsayan mali af şeklinde uygulanmıştır.

* Dr. Öğr. Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, gulerhunkar@ohu.edu.tr

Güler, H. (2020). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(1), 256-273, Submission Date: 04-09-2019, Acceptance Date: 25-01-2020.

Araştırma Makalesi.

Literatürde vergi afları vergiye gönüllü uyum ve vergi gelirleri üzerindeki etkileri bağlamında çalışılmıştır. Bununla birlikte, optimal vergilendirme açısından dikkate alındığında vergi afları vergilendirmede etkinlik ve adalet dengesini bozmaktadır. Vergi afları, vergi borcunu zamanında ödeyen sorumlu mükelleflerin aleyhine işlediği gibi vergi gelirlerinde beklenen artışı da sağlamamaktadır. Türkiye’de, birkaç yılı dışarıda bırakacak olursak, vergi aflarından istenilen gelirler elde edilememiştir. Türkiye’de vergi afları vergiye gönüllü uyum bağlamında çalışılmakla birlikte ancak son dönemde vergi gelirleri üzerindeki etkisi ampirik olarak incelenebilmektedir. Bu bağlamda, çalışma ampirik olarak alandaki önemli bir boşluğu doldurduğu gibi finans alanında kullanılan bir yöntem maliye alanına da kazandırılmış olmaktadır.

Bu çalışma, 2010 sonrasında, Türkiye’de çıkarılan vergi af kanunlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini -vergilerin aylık tahsil/tahakkuk oranlarını kullanarak ve 6 ve 12 aylık etkileri itibariyle- olay analiziyle (bağımlı örneklem t testi) değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın giriş bölümünden sonraki ilk bölümünde vergi affı kavramı, kapsamı ve uygulaması açıklanmaktadır. İkinci bölüm, vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini Türkiye ve dünyadaki ampirik örnekleriyle ortaya koymaya çalışmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümü, dünden bugüne, Türkiye’de vergi aflarının gelişimini göstermektedir. Çalışmanın dördüncü bölümü Türkiye’deki vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini olay analiziyle incelemekte ve çalışma sonuç ve politika önerileriyle nihayete ermektedir.

Vergi Affı Kavramı, Kapsamı ve Uygulanması

Kamu harcamalarının temel finansman kaynağı vergilerdir. Vergiler, örgütlü kamu yönetimleri var olduğu sürece var olmuştur. İncil’de, ruhban sınıfına destek olmak amacıyla, mahsulün onda birinin (öşür) bir kenara ayrılması gerektiği belirtilmiştir. Ortaçağ’da ise, salınan aynı vergiler dolayısıyla, kişiler derebeyinin izni olmaksızın yaşadıkları yeri terk edememişlerdir (Stiglitz, 1994, s. 474). Vergiler –başlangıçta- kabile reisi, derebeyi ve krallara ahlaki-dini nedenlerle gönüllü olarak verilen ödemelerden (hediye) oluşmaktaydı. Zamanla devlet egemenliğini elinde bulunduranlar, bazı sosyal sınıflara başvurarak kendilerinden mali yardım talep etme gereğini duymuşlar ve vergilendirme bir yetki olarak hediye verenden hediye alana geçmiştir. Merkezi devletlerin gelişmesi ve kamu hizmetlerinin artmasına bağlı olarak hediye ve yardımlar ile mülk gelirleri yetersiz kalmış ve vergiler şeklen ve maddeten zora dayanan sürekli ödemeler haline dönüşmüştür (Turhan, 1998, s. 1).

Tarafsız devlet anlayışını benimseyen Klasik iktisatçılar, devlet bütçesinin mümkün olduğu kadar küçük olması gerektiğini ve kamu harcamaları ve vergilerin piyasanın etkinliğini bozmaması gerektiğini belirtmişlerdir. Klasikler, vergilerin, kamu harcamalarının finansmanı dışında ekonomik ve sosyal amaçlar için kullanılmasına sıcak bakmamakta ve “tarafsız vergi” anlayışını benimsemekteydiler. Bununla birlikte Adam Smith, arazi vergisinin, amaca uygun bir şekilde düzenlendiğinde, tarımı teşvik edeceğine ve John Stuart Mill ise veraset vergisinin, servet farklılıklarını kısmen gidererek, girişimciler arasında rekabet şartlarını eşitleyeceğine inanmaktaydı (Smith ve Mill’den aktaran Turhan, 1998, s. 26). 1929 Büyük Buhranını tecrübe eden Keynes ve takipçileri ise talep yetersizliğinin bertaraf edilmesinde vergilerden ziyade kamu harcamalarına ağırlık vermişlerdir.

Bugün vergi politikasının temel amacı düşük maliyetle kamu harcamalarını finanse etmek ve ekonomik istikrarı bozmadan gelirin yeniden dağılımını sağlamaktır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için tahakkuk eden vergi borçlarının zamanında tahsil edilmesi gerekmektedir. Vergi borcu, vergi mükellef veya sorumlularının kanunların öngördüğü şekilde vergi borçlarını ödemeleriyle son bulmaktadır. Vergi mükellefinin zamanında vergi borcunu ödemesi dışında zamanaşımı, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve

terkin yollarıyla da vergi borcu nihayete erebilmektedir. Vergi borçlarının ortadan kalkmasında bir üçüncü yol ise vergi aflarıdır.

Vergi politikasının bir aracı haline gelen vergi aflarını Kaya (2014, s. 185), vergi mükelleflerinin ödenmemiş vergilerine ilişkin parasal ve cezai kovuşturmalardan kısmen veya tamamen kurtulmaları vaadi ile yapılan ödeme çağrısı şeklinde tanımlamaktadır. Edizdoğan ve Gümüş (2013, s. 99) ise vergi affını, devletin hükümlerine dayanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için vatandaşlarından topladığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesi şeklinde tanımlamaktadır. Şenyurt (2008) vergi affının vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması olduğunu belirtmekte ve vergi affının özelliklerini i) yasayla çıkarılması, ii) devletin alacağı vergi gelirlerinden vazgeçmesi, iii) kanunun geçmişe yürütülmesi ve iv) cezalandırma yetkisinden vazgeçilmesi şeklinde sıralamaktadır.

Erol (2011, s. 142) vergi aflarının düzeltme affı (revision amnesty), inceleme affı (investigation amnesty) ve kovuşturma affı (prosecution amnesty) olarak üç başlık altında incelenebileceğini belirtmektedir. Düzeltme affı, mükelleflerin hesaplarını gözden geçirerek gizli tuttukları veya eksik beyan ettikleri yerleri cezasız olarak düzelterek yeniden beyan etmelerine imkân tanımaktadır. İnceleme affında devlet, af anlaşması yaptığı mükelleflerinin matrahlarını belirli koşullar altında düzeltmelerine izin verir ve bu süre zarfında da inceleme hakkından vazgeçer. Kovuşturma affında ise devlet, takibe düşen veya kronikleşmiş alacaklarını, başlamış hukuki süreçleri sonlandırarak, mükelleflerden tahsile çalışmaktadır.

Edizdoğan ve Gümüş (2013, s. 104) vergi affına başvurulmasını gerekli kılan nedenleri; i) siyasi ve ekonomik kriz dönemlerinden sonra sosyal çöküntünün azaltılması ve iktisadi iyileşmenin hızlandırılması, ii) vergi ile ilgili mevzuatın karmaşıklığı, iii) vergi suçunun nispeten daha az tehlikeli oluşu, iv) vergi kaçakçılığını azaltma, v) vergi yönetimi ve yargısının iş yükünü azaltma, vi) hızlı bir gelir kaynağı olması, vii) gelir yönetiminin bir aracı olarak kullanılması, viii) vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve ix) vergi ahlakının güçlendirilmesi şeklinde sıralamaktadır. Yazarlar (2013, s. 108) vergi affına karşı olanların savlarını ise i) vergi adaletini bozması, ii) vergi mevzuatına uyumu azaltması, iii) vergi kaçakçılığının planlı bir şekilde gerçekleştirilmesi, iv) vergi denetiminin etkinliğini azaltması ve v) uzlaşma kurumunun işleyişini olumsuz yönde etkilemesi olarak belirtmektedir.

Savaşan (2006, ss. 55-56) vergi aflarının seçmenleri etkileme amacı taşıdığını, vergi affı karşısında muhalefet partilerinin de direnemediğini ve ister sağ kanat ister sol kanat siyasetçiler olsun vergi affına başvurulduğunu belirtmektedir. Bayer, Oberhofer ve Winner (2015, s. 81) hükümetlerin vergi affına başvurularının mali ihtiyaçlardan ve vergi mükelleflerinin gelecek vergi affı beklentilerinden kaynaklandığını belirtmektedir. Yazarlar, ayrıca, vergi affının ekonomik ve politik maliyetlerinin düşük olmasının da vergi aflarına başvurmada etkili olduğunu; fakat vergi yükünün vergi aflarına başvurmada ciddi bir etkisi olmadığını söylemektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler vergi aflarına sıklıkla başvurmakla birlikte af kanunu çıkarılırken hedef kitle, kapsam, süre ve uygulama yönteminin doğru belirlenmesi vergi affının başarısında büyük rol oynamaktadır. Aşağıda, **Tablo 1**'de, vergi af kanunları çıkartılırken ve uygulanırken nasıl bir yol takip edilmesi gerektiği gösterilmektedir.

Tablo 1: Vergi affının kavramsal çerçevesi

Hedef	Kapsam
Hedef Kitle	Kayıtlı Olmayan Mükellefler
	Beyanname Vermeyen Mükellefler
	Kurallara Uymayan Mükellefler
	Vergi Kaçıranlar
Kapsam	Kişisel Gelir Vergisi
	Kurumlar Vergisi
	Emlak Vergisi
Neden Vazgeçiliyor?	Faiz ve Vergi Cezalarından
	Ceza Davası
	Vergi Yükümlülükleri (Miktar Olarak)
Nasıl Uygulanacak?	Artan Yaptırımlar
	Artan Denetimler
	Vergi Reformu
Süre	Bir Defa veya Sürekli
	Yasal veya İdari Olarak Karar Alınacak
Varlık Barışı Programı	Ülkeye dönen varlıklar kara parayla ve terörizm ile mücadele eden finansal kurumlara yatırılmalıdır.
	Yapılacak düzenlemeler ile ülkeye dönen varlıkların meşruluğu gösterilmelidir.

Kaynak: Sumanjaya ve Waluyo (2019, s. 137), Baer ve Le Borgne (2008) ve Martin (2017)'den yararlanarak düzenlemiştir.

Türkiye ve Dünyada Vergi Aflarıyla İlgili Kısa Bir Ampirik Literatür

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler küreselleşme ve iktisadi bütünleşmelere bağlı olarak hem vergi sistemlerinde reformlar yapmakta hem de vergi uyumlaştırmasına gitmektedir. Vergi sistemlerinde reform gerçekleştiren ülkeler, mevzuatın yenilenme aşamasında, vergi afları çıkartarak vergi uyumunu sağlamayı ve buna bağlı olarak vergi gelirlerini arttırmayı amaçlamaktadır. Literatürde, vergi aflarıyla ilgili ampirik çalışmalar vergi aflarının vergi uyumu ve vergi gelirleri üzerindeki etkilerine odaklanmaktadır. Alm ve Beck (1990, s. 433) 1981-1990 yılları arasında ABD'nin 28 eyaletinde vergi af yasalarının çıkartıldığını ve bu eyaletlerin bir kısmında (California, Illinois, Michigan, Massachusetts) önemli vergi gelirleri elde edilirken; bir kısmında ise (North Dakota, Idaho, Texas, Kansas ve Missouri) herhangi bir başarı elde edilemediğini belirtmekte ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini belirsiz ve tartışmalı olarak tanımlamaktadır.

Alm ve Beck (1990, s. 434) vergi aflarının vergi uyumu ve vergi gelirleri üzerinde etki oluşturması için etkin bir vergi yönetiminin olması, vergi mükelleflerinin daha iyi eğitilmesi, uygulamanın başarısı için daha fazla zaman ve para harcanması, ileride daha iyi bir vergi affı beklentisinin oluşmaması ve vergi kaçakçılarına yönelik daha güçlü yaptırımların olması gerektiğini belirtmektedir. Yazarlar, vergi affına yönelik eleştirileri ise elde edilen gelirin çok düşük olduğu ve eyalet gelir vergisinin yüzde 2'sini geçmediği ve vergilemede adalet sorunu oluşturduğu şeklinde açıklamaktadır.

Alm ve Beck (1993, s. 58) 1985 yılında Colorado eyaletinde çıkarılan vergi affının uzun dönem etkisini zaman serisi analiziyle test etmişlerdir. Yazarlar, vergi affının uzun dönemde vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Bu durum, vergi aflarına sıklıkla başvurulmasından ve neticede vergi uyumunun sağlanamamasından kaynaklanmaktadır. Alm (1998, s. 7) hem kendi ülkesindeki hem de Arjantin, Hindistan, İrlanda, Kolombiya ve Fransa gibi ülkelerdeki vergi aflarını inceleyerek şu bulgulara ulaşmıştır: i) Vergi aflarından -büyük vergi kaçakçılarından ziyade- düşük vergi borcu olanların yararlanması kısa vadede beklenen geliri azaltmaktadır. ii) Gerçek kişi ve kurumlar vergi afları vergi reformuyla birlikte geldiğinde artan yararlanmayı daha çok

istemektedir. iii) Vatandaşların vergi affının bir defaya mahsus olduğuna inanmaları halinde vergi affından yararlanma arzuları artmaktadır.

Le Borgne (2006, ss . 9-10) 1977-1998 yılları arasında ABD'deki eyaletlerde çıkarılan vergi aflarının nedenlerini panel veri analiziyle test etmiştir. Yazar, vergi aflarının politik nedenlerden mi yoksa ekonomik nedenlerden mi kaynaklandığını araştırmaktadır. Çalışmanın sonuçları vergi oranlarının ve borçluluğun yüksek olduğu eyaletlerde vergi aflarına daha sık başvurulduğunu göstermektedir. Ayrıca, seçimlerde yarışan adaylardan vergi affı getireceğini vaat edenin seçimi kaybettiğini çünkü vatandaşların vergi aflarını adil bulmadığını belirtmektedir. Alm, Jorge ve Wallace (2009, s. 249) 1990'lı yıllarda bir geçiş ekonomisi olan Rusya'da çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini zaman serisi analiziyle incelemiş ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde kısa ve uzun vadede ciddi olumlu veya olumsuz etkisi olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Villalba (2017, s. 24) ise Arjantin'in Tucuman eyaletinde 1978-1999 yılları arasında çıkarılan vergi aflarını ampirik olarak analiz etmiştir. Yazar, yenilenen vergi aflarının kısa vadede vergi gelirlerini arttırmadığını sadece vergi toplama hızını arttırdığını ve uzun vadede vergi gelirleri üzerinde hiçbir etkisi olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

İktisadi serbestleşme (liberalizasyon), mali krizler ve vergi afları arasında da önemli bir ilişki bulunmaktadır. Bose ve Jetter (2012, s. 762) ekonominin gelir getirme kabiliyeti ve verimliliği arttığında doğrudan yabancı yatırımlar, teknoloji transferi ve ticari açıklıktan kaynaklanan olumlu etkilerin kayıtdışı faaliyet gösteren firmaları kayıtlı çalışmaya özendirdiğini belirtmektedir. Kayıt altına giren firmalar ekonomi içerisinde daha görünür hale gelmekte ve vergi affı firmalar için geçiş sürecini daha az maliyetli hale getirmektedir. Bose ve Jetter (2012, s. 763) iktisadi serbestleşme sürecinde vergi aflarının hem vergi gelirlerinde hem de refahta bir artışa yol açtığı sonucuna ulaşmıştır.

Kaya (2014, s. 196) Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini 1980-2013 yılları için yapısal VAR analizini kullanarak test etmiştir. Modelin bağımlı değişkeni vergi gelirlerinden oluşmaktayken; bağımsız değişkenleri kamu kesimi borçlanma gereği, seçimler, vergi afları ve vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bulgular, vergi gelirlerindeki değişimin yüzde 21,3'ünün seçimlerden, yüzde 7,6'sının kamu kesimi borçlanma gereğinden ve sadece yüzde 8,5'lik kısmının vergi aflarından kaynaklandığını göstermektedir. Şanver (2018, s. 58) Türkiye'de 1980 sonrasında çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini regresyon analiziyle tahmin etmektedir. Şanver, 1981-2014 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının kısa ve uzun vadede vergi gelirleri üzerinde arttırıcı bir etki oluşturmadığını; fakat GSYİH artışlarının (vergi esneklikleri) daha belirleyici olduğunu belirtmektedir.

Akbelen, Aydın ve Polat (2018, s. 267) 1994-2016 yılları arasında Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini regresyon analiziyle tahmin etmiştir. Yazarlar, regresyon denkleminde bağımsız değişken olarak vergi affı, GSYİH ve enflasyon değişkenlerini eklemiştir. Çalışmanın bulguları, vergi aflarının vergi gelirlerini arttırmada etkili olmadığını ortaya koymaktadır. Yani, vergi aflarına mali nedenlerden ziyade siyasi nedenlerle başvurulmaktadır. Bozdoğan ve Şimşek (2018, s. 1045) Türkiye'de 1980-2014 yılları arasında çıkarılan vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini VAR analiziyle test etmiştir. Yazarlar, uzun dönemde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin azaldığını ve genel itibarıyla de olumsuz olduğunu; fakat GSYİH'daki artışların vergi gelirlerini daha çok artırdığı sonucuna ulaşmıştır.

Yücedoğru ve Sarısoy (2018, s. 11) Türkiye'deki en kapsamlı vergi af kanunu olan 6736 sayılı kanunun etkilerini dört farklı şehirde 1028 katılımcı üzerine uyguladıkları anketlerle tespit etmeye çalışmıştır. Araştırma, vergi mükelleflerinin vergi adaleti algılarının olumsuz olarak etkilenmekle birlikte vergi uyumuna olumlu yansımaları olduğunu ortaya

koymaktadır. Ayrıca, vergi aflarının sıklaşması vergi denetimlerinin etkinliğini azaltmaktadır. Volkan ve Coşkun Karadağ (2017) Türkiye’de yapılan vergi affı çalışmalarının ampirik (anket) sonuçlarını meta veri analiziyle değerlendirmiştir. Bu çalışmada, yirmi bir öncü çalışmanın sonuçları on dört farklı başlıkta değerlendirilmektedir. Bizim çalışmamızın konusuna yakınlığı açısından bu on dört başlıktan altısı alınarak Türkiye için bir değerlendirme yapılmaktadır. Aşağıda, Tablo 2’de, vergi aflarıyla ilgili bu altı başlığa verilen cevaplar yer almaktadır.

Meta analizde yer alan 21 çalışmadan 7’si “vergi affi vergilemede adaleti sağlamaya yardımcı olmaktadır” başlığına cevap vermiştir. Bu yedi çalışmanın tamamı bu başlığa katılmamakta ve reddetmektedir. 8 çalışma “vergi affi dürüst vergi mükellefini cezalandırmaktadır” başlığına net bir şekilde olumlu cevap vermektedir. Üçüncü başlık olan “vergi affından istenilen fayda elde edilmektedir” 10 çalışmada onaylanmaktadır. Dördüncü soru olan “vergi affi kayıtdışılığı azaltmaktadır” başlığına 4 çalışma olumlu yanıt vermekle birlikte bu çalışmalardaki olumsuz cevapların yüzde oranı da son derece yüksektir. 8 çalışma “vergi affi vergi uyumuna katkı sağlamaktadır” başlığına yüksek oranlarda olumsuz cevap vermektedir. Son başlık olan “vergi affi politik nedenlerden kaynaklanmaktadır” sadece bir çalışma tarafından onaylanmaktadır. Türkiye ve dünyada vergi afları üzerine yapılan çalışmaların bir kısmında vergi aflarının politik nedenlerden kaynaklandığı belirtilmesine rağmen meta analizde yer alan çalışmalardan sadece bir tanesinin bu konu üzerinde durması dikkate değerdir.

Türkiye ve dünyada yapılan ampirik çalışmalar vergi aflarının vergi uyumu ve vergi gelirleri üzerinde ciddi bir etkisi olmadığını ortaya koymaktadır. Bu alanda yapılan çalışmalar vergi affının vergi gelirleri üzerindeki etkisinden ziyade farklı kaygılardan kaynaklandığını belirtmektedir. Bu kaygıları i) ekonomik ve politik maliyetlerinin düşük olması, ii) ilk vergi affından sonra vergi mükelleflerinde vergi affı beklentisinin oluşması, iii) ekonominin yapısal sorunları ve liberalleşme, iv) ekonomik istikrar, v) mali krizler ve vergi reformları şeklinde sıralamak mümkündür.

Tablo 2: Türkiye'de yapılan vergi affı çalışmalarında kullanılan anketlerin sonuçları (%)

Çalışma	Saha	Yöntem	Vergi affı vergilendirmede adaleti sağlamaya yardımcı olmaktadır.		Vergi affı dürüst vergi mükellefini cezalandırmaktadır.		Vergi affından istenilen fayda elde edilememektedir.		Vergi affı kayıtdışlığı azaltmaktadır.		Vergi affı vergi uyumuna katkı sağlamaktadır.		Vergi affı politik nedenlerden kaynaklanmaktadır.		
			Olumlu	Olumsuz	Olumlu	Olumsuz	Olumlu	Olumsuz	Olumlu	Olumsuz	Olumlu	Olumsuz	Olumlu	Olumsuz	
Muter, Sakıncı ve Çelebi (1993)	Manisa	Rastgele Örneklem	*	*	*	*	24.8	*	*	*	*	*	*	*	
Yeniçeri (2004)	İstanbul	Kendall Korelasyon Analizi	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Yeniçeri (2005)	İstanbul	Çoklu Diskriminant Analizi	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Cansız (2006)	Afyon	Likert-SPSS	*	*	*	*	*	*	*	*	*	18.8	79.2	*	*
Çiçek (2006)	İstanbul	SPSS	*	20.9	47.8	*	85.8	9.4	*	*	*	*	*	*	
Çelikkaya ve Gürbüz (2006)	Eskişehir	Çoklu Uyum Analizi	*	*	*	*	47.5	*	45.0	35.0	22.1	64.6	*	*	
Tuay ve Güvenç (2007)	Türkiye	SPSS	*	*	73.7	7.4	*	*	*	*	*	*	*	*	
Çetin (2007)	Manisa	SPSS	*	22.9	52.4	*	52.8	*	*	*	23.3	*	*	*	
Çelikkaya ve Gürbüz (2008)	Eskişehir	SPSS	*	*	*	*	47.5	*	45.0	35.0	22.1	64.6	*	*	
Çiçek, Karakaş ve Yıldız (2008)	Güneydoğu	SPSS	*	25.6	44.9	*	80.5	13.5	*	*	*	*	*	*	
Erol, Çiçek ve Karakaş (2009)	Diyarbakır	SPSS	*	16.5	44.6	*	71.4	20.5	*	*	*	*	*	*	
İpek ve Kaynar (2009)	Çanakkale	Likert Toplama Ölçeği	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Kovaneilar ve Demirdizen (2010)	Manisa	Beşli Likert-Regresyon	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Altuğ, Çak, Şeker ve Bingöl (2010)	İstanbul	Belirtilmemiş	21.8	69.2	*	*	69.2	21.8	*	*	*	*	*	*	
İpek, Kaynar ve Öküz (2012)	Trakya	Likert Toplama Ölçeği	9.8	80.4	85.0	10.1	44.4	41.7	61.8	23.8	30.4	55.4	89.5	4.7	
Göksu ve Saruç (2012)	Alanında Uzmanlar	Mülakat	*	*	100.0	*	*	*	*	*	*	100.0	*	*	
Organ ve Yegen (2013)	Adana	Beşli Likert-Regresyon	*	*	87.0	7.0	*	*	*	*	*	*	*	*	
Sağlam (2013)	Çorum	SPSS	*	*	*	*	*	*	*	*	14.2	71.8	*	*	
Yardımcıoğlu, Akpınar ve Günay (2014)	Kahramanmaraş	Beşli Likert	*	*	*	*	*	*	*	*	27.0	54.6	*	*	
Cansız (2015)	Afyon	Beşli Likert	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Demir, Demirgöl, İtik ve Deniz (2016)	Sivas	SPSS	36.6	57.8	*	*	51.7	26.0	41.4	39.0	13.4	76.8	*	*	

Kaynak: Yurdadoğ ve Coşkun Karadağ, 2017, s. 161. **Not:** Olumlu: Katılıyorum ve Olumsuz: Katılmıyorum anlamında kullanılmaktadır.

Türkiye’de Vergi Aflarının Gelişimi

Türk vergi sistemi cumhuriyetin ilk yıllarından bugüne hem dolaylı hem de dolaysız vergiler alanında önemli bir modernleşme süreci geçirmiş dinamik bir yapıdır. Türk vergi sisteminin gelişmesine bağlı olarak 1924 yılında çıkarılan ilk vergi affından son vergi affına kadar birçok düzenleme yapılmıştır. İlk vergi affından 2018 yılındaki 7143 sayılı kanuna kadar 36 vergi af kanunu çıkarılmıştır. Türkiye’de ilk dönemde çıkarılan vergi afları vergi aslına ve yürürlükten kaldırılan vergi alacaklarına yönelik aflarken; 1980 yılından sonra çıkarılan vergi afları vergi cezaları ile gecikme zam ve faizleri ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) kapsamındaki asıl alacak ve fer’ilerine yöneliktir (Şanver, 2018, s. 46). Türkiye’de vergi barışı, mali barış, varlık barışı, ödeme kolaylığı, tahsilatın hızlandırılması, alacakların yeniden yapılandırılması, mali milat gibi isimler altında vergi af kanunları çıkartma geleneği devam etmektedir. Türkiye’de çıkarılan af kanunlarının vergilerle sınırlı kalmadığı sigorta prim alacakları, öğrenim kredisi alacakları, elektrik, su ve atık su bedeli alacakları gibi alacakların da af kapsamına girerek çoğu defa mali af şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir (Şenyüz, 2014, s. 91).

Kaya (2014, s. 191) Türkiye’nin 1980-2013 yılları arasında sıklıkla vergi aflarına başvurduğunu ve politika yapıcılarının hangi kanattan olduklarının vergi aflarına başvurma tasarrufları üzerinde belirleyici olmadığını söylemektedir. Kaya’ya göre vergi afları siyasi bir rant kazandırmaktadır ve buna karşı olmak Türkiye pratiğinde siyaseten mümkün değildir. Şenyüz (2014, s. 92) Türk vergi hukukunda vergilendirmede adaletin önündeki en büyük engelin sorumluluğunu yerine getirmeyen mükelleflerin lehine; fakat sorumluluklarını yerine getiren mükelleflerin aleyhine mali sonuçlar doğuran vergi afları olduğunu ve vergi aflarının oy endişesini içinde barındıran siyasi yaklaşımdan kaynaklandığını belirtmektedir.

Kargı (2011, s. 101) Türkiye’de vergi aflarının çıkartılmasında 1960-70’li yıllarda siyasi unsurların, 1980-90’lı yıllarda ise teknik ve ekonomik unsurların yanında kamuya ek kaynak yaratma anlayışının ağır bastığını ifade etmektedir. Aşağıda, Tablo 3’te, vergi af kanunları tarih ve kapsam itibariyle gösterilmektedir. 1980 yılından sonra ortalama 1,5 yılda bir vergi af kanunu çıkartılmıştır. Bu durum, 1980’lerden sonra ve özellikle 1989 yılından itibaren sadece finansal sistemimizin değil mali sistemimizin de uluslararası sisteme uyum sağlama çabasından kaynaklanmaktadır. Özellikle 1990’lı yıllardaki krizlerden ve 2000 Kasım/2001 Şubat krizlerinden hemen sonra vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir.

Türkiye’deki vergi aflarını politik kaygılara (oy maksimizasyonu) dayalı olarak açıklamak olayın yalnızca küçük bir kısmını aydınlatmaktadır. Türkiye’de vergi af kanunları çıkartılmasında şu etkenlerin güçlü payı olduğu düşünülmektedir: i) Vergi aflarının ekonomik ve politik maliyetlerinin düşük olması, ii) tasarruf yetersizliği ve yine buna bağlı olarak yüksek faizlerden dolayı vergi borçlarının vergi mükellefleri tarafından ödenmekten ziyade ucuz kredi olarak kullanılması, iii) mali sistemin yapısal sorunları, iv) ekonomik istikrar, v) iktisadi serbestleşme ve vergi uyumlaştırması ve vi) mali krizlerdir.

Tablo 3: Türkiye'de çıkarılan vergi afları, 1924-2018

Sıra	Tarih	Kanun	Kapsam
1	17.05.1924	*	İlk vergi affıdır.
2	05.08.1928	*	Kars-Ardahan-Batum bölgesi için çıkarılmış bir vergi affıdır.
3	15.03.1934	4530	Varlık Vergisi Affı
4	04.07.1934	2566	Genel Vergi Affı
5	29.06.1938	3568	Arazi Vergisi Affı
6	13.06.1946	4920	Devlet Orman İşletmeleri Vergi Muafiyeti
7	21.01.1947	5050	Tarımsal Vergilerin Affı
8	26.10.1960	113	Genel Vergi Affı
9	28.12.1961	281	Vergi cezalarının gecikme zamlarına ilişkin bir vergi affıdır.
10	23.02.1963	218	Bazı Vergi Suç ve Cezalarının Affı
11	13.06.1963	252	Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarına Dair Af
12	05.09.1963	325	Devlete Ait İşletmelerin Vergi Borçlarının Affı
13	16.07.1965	691	Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı İşletmelerin Vergi Borçlarına Yönelik Af
14	03.08.1966	780	Bazı Vergi Suç ve Cezalarının Affı
15	28.02.1970	1319	Emlak Vergisi Kanunuyla Uygulanan Af
16	15.05.1974	1803	Bazı Vergi Suç ve Cezalarının Affı
17	20.03.1981	2431	Vergi Tahsilatının Hızlandırılması ve Beyan Dışında Kalan Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanı ile İlgili Yasa
18	02.03.1982	2431	2431 Sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801	Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Yolu ile Tahsil Edilmesi Hakkında Yasa
20	04.02.1985	3239	Bazı Vergi Kanunlarında Değişikliğe Dair 3239 sayılı Kanunun Geçici 4.Maddesi
21	03.12.1988	3505	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde).
22	28.12.1988	3512	3512 Sayılı Yasa.
23	15.12.1990	3689	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde).
24	21.02.1992	3787	Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması
25	05.09.1997	400 TGT	400 Numaralı Vergi Tahsilatının Kamuya Bildirimi
26	22.07.1998	4369	Vergi Oranlarında İndirim, Kayıt Dışı Ekonominin Kayıt Altına Alınması Konusunda Teşvik
27	06.02.2001	414 TGT	414 Numaralı Vergi Tahsilatının Kamuya Bildirimi
28	07.03.2002	4746	Emlak Vergisi Affı
29	27.02.2003	4811	Vergi Barışı; kayıtlarda yer aldığı halde işletmede mevcut olmayan malların kayıtlara alınması, faiz, zam ve cezalarının belirli bir kısmından vazgeçilmesidir.
30	22.11.2008	5811	Yurtdışındaki belirli varlıkların Türkiye'ye getirilerek ekonomiye kazandırılması, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtiçinde sahip oldukları varlıklarını işletmelerine sermaye olarak kullanmaları konusunda teşvik edilmektedirler.
31	25.02.2011	6111	Bazı kamu alacaklarının yapılandırılması, birikmiş borçlara ödeme kolaylığı, mükellef ile vergi idaresi arasındaki davaların sulh yoluyla çözümünü içermektedir.
32	29.05.2013	6486	Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Bazı Yasalarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, sigorta primlerinin ödenmesi hususunda teşvik edilmektedir.
33	10.09.2014	6552	Belirli kamu kredilerinin yeniden yapılandırılması, iş kanununda değişiklik ve bazı kanun ve ikincil kanunların değiştirilmesi, Motorlu Taşıtlar Vergisi borçlarının gecikme zammı ve faizlerinde yapılandırma, öğrenim ve katkı kredisi borçlarının yapılandırılmasını içermektedir.
34	19.08.2016	6736	Bazı kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması, 30.06.2016 tarihi itibarıyla gecikmiş vergi borçlarında Yİ-ÜFE oranında güncelleme, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve trafik para cezalarında önemli indirim, peşin ödemelerde Yİ-ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim ve varlık barışını içermektedir.
35	27.05.2017	7020	Vergi dairelerine ödenmesi gereken vergi ve diğer borçların gecikme zamları ve faizlerinde Yİ-ÜFE (Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi) oranında güncelleme yapılması, yapılandırılan tutarların ikişer aylık dönemler halinde 36 aya varan sürelerde taksitle ödenmesi, peşin ödemelerde Yİ-ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %50 indirim uygulanmasını içermektedir.
36	18.05.2018	7143	31.03.2018 tarihi itibarıyla gecikmiş vergi borçlarında Yİ-ÜFE oranında güncelleme, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde büyük oranda ödeme kolaylığı, trafik para cezaları ve diğer idari para cezalarında önemli indirim, peşin ödemelerde Yİ-ÜFE oranında hesaplanan tutardan ayrıca %90 indirimi kapsar.

Kaynak: www.gib.gov.tr (GİB)

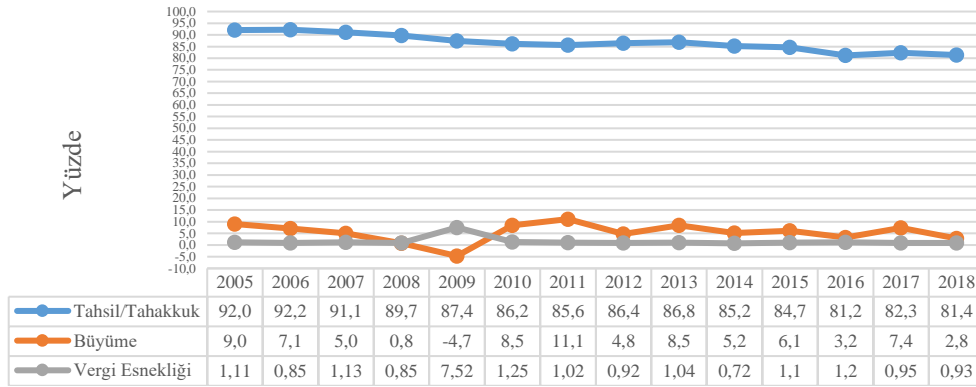
Aşağıda, Tablo 4'te, Türkiye'de vergi aflarından elde edilen gelirler ve bu gelirlerin toplam vergi gelirlerine oranı yer almaktadır. Daha önce Alm ve Beck (1990, s.434) tarafından da ifade edildiği üzere vergi aflarına yöneltilen en önemli eleştiri ciddi bir getirisinin olmamasıdır. Bununla birlikte, Türkiye'de vergi aflarından yüksek gelirlerin elde edildiği yıllar da olmuştur. 1988 yılında 3505 sayılı yasayla vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 10.8'i kadar vergi affından gelir elde edilmiştir. 1992 yılında 3787 sayılı yasayla vergi gelirlerinin yüzde 6.7'si, 1997 yılında 400 sayılı Tahsilat Genel Tebliğiyle (TGT) yüzde 6.3'ü, 2001 yılında 414 sayılı TGT ile yüzde 5'i ve 2003 yılında 4811 sayılı yasayla yüzde 5.6'sı kadar gelir elde edilmiştir. Tablo 4'ten de görüldüğü üzere Türkiye 1980 sonrası vergi aflarının bir kısmından kısa zamanda yüksek gelirler elde etmesine karşın 2003 sonrasında çıkarılan vergi aflarından istediği geliri elde edememiştir.

Tablo 4: Türkiye'de vergi aflarından elde edilen gelirler ve bunların vergi gelirlerine oranı, 1980-2018

Sıra	Tarih	Kanun No	Af Kapsamında Elde Edilen Gelir	Vergi Gelirleri	Af Kapsamında Elde Edilen Gelir/Toplam Vergi Gelirleri (%)
1	20.03.1981	2431	48.349	1.190.204	4.0
2	22.02.1983	2801	47.101	1.934.492	2.4
3	04.02.1985	3239	*	3.829.117	*
4	03.12.1988	3505	1.544.000	14.231.761	10.8
5	28.12.1988	3512	*	*	*
6	15.12.1990	3689	*	45.399.534	*
7	21.02.1992	3787	9.440.000	141.602.094	6.7
8	05.09.1997	400 TGT	300.000.000	4.745.484.021	6.3
9	22.07.1998	4369	*	9.228.596.187	*
10	06.02.2001	414 TGT	2.000.000.000	39.735.928.150	5.0
11	07.03.2002	4746	*	59.631.867.852	*
12	27.02.2003	4811	4.714.760.611	84.316.168.759	5.6
13	22.11.2008	5811	1.576.625.305	189.980.827.000	0.8
14	25.02.2011	6111	7.908.887.740	284.490.017.000	2.8
15	10.09.2014	6552	10.200.000.000	401.683.956.000	2.5
16	19.08.2016	6736	16.700.000.000	529.607.900.959	3.2
17	27.05.2017	7020	9.500.000.000	626.082.414.676	1.5
18	18.05.2018	7143	*	737.954.270.170	*

Kaynak: Şanver (2018, s. 50), tabloyu Aksümer (2014)'den alarak güncellemiş ve makalenin yazarı da tabloyu güncelleyerek genişletmiştir.

Aşağıda, Şekil 1'de, iktisadi büyüme, vergi esnekliği ve tahsil/tahakkuk oranları gösterilmektedir. Bu üç değişkenin de yıllar itibarıyla dalgalı bir seyir izlediği şekilden görülmektedir. Bununla birlikte, vergi esnekliği ve tahsil/tahakkuk oranları güçlü bir şekilde iktisadi büyümeden etkilenmelerine karşılık Türkiye'de bu durum belirsizliğini korumaktadır. Bu belirsizlik –muhakkak- tasarruf yetersizliği, mali krizler, iflaslar, kayıtdışılık, vergi afları ve kamuya güven gibi durumlardan kaynaklanmaktadır. Türkiye'de vergi tahsil/tahakkuk oranlarının 2005 yılından sonra -ki bu dönemde yedi mali af kanunu çıkartılmıştır- ciddi anlamda düşmeye başladığı Şekil 1'den görülmektedir. Tahsil/tahakkuk oranı 2006 yılında yüzde 92.2 iken, 2018 yılında yüzde 81.4 olarak gerçekleşmiştir.



Şekil 1: Türkiye’de iktisadi büyüme, vergi esnekliği ve vergi tahsil/tahakkuk oranları, 2005-2018 (%)

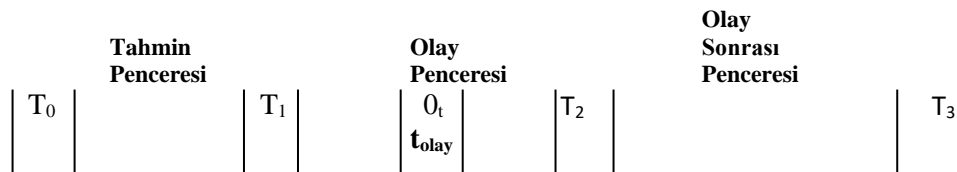
Kaynak: www.gib.gov.tr (GİB) ve www.tuik.gov.tr (TÜİK).

Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Değerlendirilmesi

İktisatçılar, özellikle finans, bankacılık ve muhasebe alanlarında, ekonomik olayların firma değerleri üzerindeki etkilerini ölçmek isterler. Firma birleşme ve bölünmeleri, borçlanma, hisse senedi ihraçları ve diğer makroekonomik olayların firma değerleri üzerindeki etkilerinin kısa zamanda tespit edilmesi önem taşımaktadır. Bunun için uzun bir geçmişe sahip olan Olay Analizi (Event Study) kullanılmaktadır. Olay Analizi, Anormal Verimlilik Ölçüm Testi (Abnormal Performance Index Tests) olarak da bilinmekte ve belirli bir olay veya politika ilanının hisse senedi hareketleri üzerindeki etkisini ölçmektedir (Bowman, 1983, s. 561).

Bu analiz ilk defa 1933 yılında James Dolley tarafından hisse senedi bölünmelerinin fiyat etkilerini araştırmak için kullanılmış ve analizin kullanımı, özellikle, 1930’ların başlarından 1960’ların sonlarına kadar ciddi bir artış göstermiştir (Campbell, Lo ve Mackinlay, 1997, s. 149). Brown ve Warner’in 1980 ve 1985’te yaptıkları çalışmalar olay analizinin günlük ve aylık veriler üzerinden de kullanılabilmesine imkân tanımıştır (Campbell, Lo ve Mackinlay, 1997, s. 150). Olay Analizi bir olaya (yapısal kırılma gibi) piyasanın nasıl tepki verdiğini ölçmek için kullanılmaktadır. Bu analizde, olayın olduğu zaman öncesi ve sonrası ikiye ayrılarak Anormal Getiriler (Abnormal Return, AR) “Bağımlı Örneklem t testi” (Paired Samples t Test) ile test edilmekte ve olayın iktisadi faaliyet üzerinde anlamlı bir etkisi olup olmadığı belirlenmektedir.

Campbell, Lo ve Mackinlay (1997, s. 150) olay analizinin 7 aşamalı olarak gerçekleştirilebileceğini belirtmekte ve bu aşamaları i) olayın tanımlanması ve olay zamanının olayın gerçekleştiği gün, hafta, ay şeklinde belirlenmesi ve öncesi ve sonrası olarak ikiye ayrıştırılarak incelenmesi (olay penceresi ve olay tahmin penceresi), ii) diğer olaylardan farklılaştıran kıstasların seçilmesi, iii) normal ve anormal getirilerin tespit edilmesi, iv) tahmin yöntemi/zaman aralığı belirlenmesi, v) normal dönem parametreleri belirlendikten sonra H_0 hipotezi seçilerek yöntemin test edilmesi, vi) ampirik bulgulara ulaşılması ve son olarak vii) bulguların yorumlanması ve sonuçların ortaya konulması şeklinde sıralamaktadır. Olay analizi için olay ve tahmin pencereleri aşağıda, Şekil 2’de, gösterilmektedir.



Şekil 2: Olay analizinde olay ve tahmin pencereleri

Kaynak: MacKinley, 1997, s. 20.

Tahmin penceresi ($T_0 - T_1$ dönemi) olayın ortaya çıkmadığı ve etkisinin görülmediği bir dönemdir. Olay penceresi ($T_1 - T_2$ dönemi) gerçekleşen getirilerden normal getirilerin çıkarılması ile Anormal Getiriler (AR) bulunmaktadır. Olay sonrası pencere ($T_2 - T_3$ dönemi) ise sonuçların sağlanması için kullanılabilir (Çelik ve Koç, 2019, s. 5). Anormal getiriler üç farklı şekilde hesaplanmaktadır. Bu yöntemler Ortalamaya Bağlı Getiriler (Mean-Adjusted Returns), Piyasa Odaklı Getiriler (Market-Adjusted Returns) ve Piyasa Modeli (Market Model) olarak bilinmektedir (Schweitzer, 1989, s. 25). Bu çalışmada, Türkiye’de 2010 yılından sonra çıkarılan vergi af kanunlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi, aylık tahsil/tahakkuk oranları temel alınarak 6 ve 12 aylık etkileri itibariyle Ortalamaya Bağlı Anormal Getiriler yöntemi kullanılarak incelenmektedir. Vergi afları için hesaplanacak anormal getiriler, gerçekleşen tahsil/tahakkuk oranlarından olay öncesi hesaplanan ortalama tahsil/tahakkuk oranları çıkartılarak elde edilmektedir. Aşağıda anormal getirinin matematiksel gösterimi yer almaktadır:

$$AR_{it} = R_{it} - \overline{R_{it}}$$

AR_{it} = $T_1 - T_2$ döneminde tahsil/tahakkuk oranlarının anormal getirisi

R_{it} = $T_1 - T_2$ döneminde gerçekleşen tahsil/tahakkuk oranları

$\overline{R_{it}}$ = $T_0 - T_1$ dönemi için tahsil/tahakkuk oranlarının ortalaması

şeklinde ifade edilmektedir.

25.02.2011 tarihli 6111 sayılı kanun, 10.09.2014 tarihli 6552 sayılı kanun, 19.08.2016 tarihli 6736 sayılı kanun, 27.05.2017 tarihli 7020 sayılı kanun ve 18.05.2018 tarihli 7143 sayılı kanunların vergi gelirleri üzerindeki etkilerinin analiz sonuçları aşağıda, Tablo 5’ten Tablo 14’e kadar, gösterilmektedir. Anormal tahsil/tahakkuk oranı; olay penceresinden önceki 24 ayın aritmetik ortalamasından olay penceresindeki gerçek değerlerin çıkarılmasıyla elde edilmekte ve elde edilen bulgular bağımlı örneklem t testi ile 6 aylık ve 12 aylık olay penceresi kullanılarak analize sokulmaktadır. Tabloların tamamı, 6 ve 12 aylık etkileri itibariyle incelendiğinde, vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 5: 25.02.2011 tarihli 6111 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 6 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	6	-0.0841653	0.1154127	0.2827021	-0.380843	0.2125124
1	6	0.0083826	0.0712524	0.1745319	-0.1747774	0.1915426
Birleşik	12	-0.0378914	0.0661498	0.2291496	-0.183486	0.1077033
Fark		-0.0925479	0.1356355		-0.3947626	0.2096667
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)						t = -0.6823
H ₀ : Fark= 0						Serbestlik Derecesi= 10
H _a : Fark<0						H _a : Fark>0
Pr(T<t)= 0.2553						Pr(T>t)= 0.7447
H _a : Fark!=0						Pr(T > t)= 0.5105

Tablo 6: 25.02.2011 tarihli 6111 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 12 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	12	-0.0227863	0.0582866	0.2019108	-0.1510743	0.1055017
1	12	-0.0144586	0.0680032	0.23557	-0.1641327	0.1352154
Birleşik	24	-0.0186225	0.0438064	0.2146068	-0.1092429	0.071998
Fark		-0.0083276	0.0895643		-0.1940727	0.1774174
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)						t = -0.0930
H ₀ : Fark= 0						Serbestlik Derecesi= 22
H _a : Fark<0						H _a : Fark>0
Pr(T<t)= 0.4634						Pr(T>t)= 0.5366
H _a : Fark!=0						Pr(T > t)= 0.9268

Tablo 7: 10.09.2014 tarihli 6552 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 6 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	6	0.0454476	0.0212709	0.0521029	-0.009231	0.1001262
1	6	-0.0676774	0.1149236	0.2815042	-0.363098	0.2277431
Birleşik	12	-0.0111149	0.0582698	0.2018525	-0.1393659	0.117136
Fark		0.1131251	0.1168755		-0.1472899	0.37354
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)					t = 0.9679	
H ₀ : Fark= 0					Serbestlik Derecesi= 10	
H _a : Fark<0				H _a : Fark!=0	H _a : Fark>0	
Pr(T<t)= 0.8220				Pr(T > t)= 0.3559	Pr(T>t)= 0.1780	

Tablo 8: 10.09.2014 tarihli 6552 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 12 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	12	-0.0294223	0.0562206	0.1947539	-0.153163	0.0943185
1	12	-0.0294214	0.0589671	0.2042681	-0.1592071	0.1003644
Birleşik	24	-0.0294218	0.0398412	0.1951811	-0.1118396	0.0529959
Fark		-9.14E-07	0.0814732		-0.168966	0.1689641
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)					t = -0.0000	
H ₀ : Fark= 0					Serbestlik Derecesi= 22	
H _a : Fark<0				H _a : Fark!=0	H _a : Fark>0	
Pr(T<t)= 0.5000				Pr(T > t)= 1.0000	Pr(T>t)= 0.5000	

Tablo 9: 18.08.2016 tarihli 6736 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 6 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	6	0.0526297	0.0206029	0.0504667	-0.0003318	0.1055913
1	6	-0.1080778	0.1139609	0.2791461	-0.4010237	0.184868
Birleşik	12	-0.0277241	0.0602915	0.2088557	-0.1604246	0.1049765
Fark		0.1607075	0.1158083		-0.0973295	0.4187446
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)					t = 1.3877	
H ₀ : Fark= 0					Serbestlik Derecesi= 10	
H _a : Fark<0				H _a : Fark!=0	H _a : Fark>0	
Pr(T<t)= 0.9023				Pr(T > t)= 0.1954	Pr(T>t)= 0.0977	

Tablo 10: 18.08.2016 tarihli 6736 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 12 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	12	-0.0126235	0.0586195	0.2030639	-0.1416441	0.1163972
1	12	-0.03416	0.062507	0.2165306	-0.171737	0.1034169
Birleşik	24	-0.0233918	0.041965	0.2055859	-0.1102031	0.0634195
Fark		0.0215366	0.0856935		-0.1561808	0.1992539
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)					t = 0.2513	
H ₀ : Fark= 0					Serbestlik Derecesi= 22	
H _a : Fark<0				H _a : Fark!=0	H _a : Fark>0	
Pr(T<t)= 0.5981				Pr(T > t)= 0.8039	Pr(T>t)= 0.4019	

Tablo 11: 27.05.2017 tarihli 7020 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 6 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	6	-0.0941007	0.117485	0.2877784	-0.3961055	0.2079042
1	6	0.0888286	0.0199577	0.0488863	0.0375255	0.1401316
Birleşik	12	-0.002636	0.0631509	0.2187611	-0.1416302	0.1363581
Fark		-0.1829292	0.1191681		-0.4484524	0.0825939
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)					t = -1.5351	
H ₀ : Fark= 0					Serbestlik Derecesi= 10	
H _a : Fark<0					H _a : Fark>0	
Pr(T<t)= 0.0779					Pr(T>t)= 0.9221	
H _a : Fark!=0					Pr(T > t)= 0.1558	

Tablo 12: 27.05.2017 tarihli 7020 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 12 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	12	-0.0369187	0.0604939	0.2095569	-0.1700648	0.0962274
1	12	0.0080994	0.0633911	0.2195933	-0.1314236	0.1476223
Birleşik	24	-0.0144097	0.0431052	0.2111715	-0.1035796	0.0747602
Fark		-0.0450181	0.0876239		-0.2267389	0.1367027
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)					t = -0.5138	
H ₀ : Fark= 0					Serbestlik Derecesi= 22	
H _a : Fark<0					H _a : Fark>0	
Pr(T<t)= 0.3063					Pr(T>t)= 0.6937	
H _a : Fark!=0					Pr(T > t)= 0.6125	

Tablo 13: 18.05.2018 tarihli 7143 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 6 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	6	-0.0838519	0.119634	0.2930423	-0.3913809	0.2236771
1	6	0.0372137	0.0311502	0.0763021	-0.0428604	0.1172879
Birleşik	12	-0.0233191	0.0616963	0.2137223	-0.1591118	0.1124736
Fark		-0.1210656	0.1236229		-0.3965147	0.1543835
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)					t = -0.9793	
H ₀ : Fark= 0					Serbestlik Derecesi= 10	
H _a : Fark<0					H _a : Fark>0	
Pr(T<t)= 0.1753					Pr(T>t)= 0.8247	
H _a : Fark!=0					Pr(T > t)= 0.3505	

Tablo 14: 18.05.2018 tarihli 7143 sayılı kanunun etkileri bağımlı örneklem t testi, 12 aylık

Grup	Gözlem	Ortalama	Standart Hata	Standart Sapma	[%95 Güven Aralığı]	
0	12	0.0433189	0.0632675	0.2191649	-0.0959319	0.1825696
1	12	0.0086875	0.0635823	0.2202557	-0.1312563	0.1486313
Birleşik	24	0.0260032	0.0440109	0.2156083	-0.0650403	0.1170466
Fark		0.0346314	0.0896966		-0.151388	0.2206508
Fark= Ortalama (0) - Ortalama (1)					t = 0.3861	
H ₀ : Fark= 0					Serbestlik Derecesi= 22	
H _a : Fark<0					H _a : Fark>0	
Pr(T<t)= 0.6484					Pr(T>t)= 0.3516	
H _a : Fark!=0					Pr(T > t)= 0.7031	

Sonuç

Türk vergi sistemi, cumhuriyetin ilk yıllarından bugüne, hem dolaylı hem de dolaysız vergiler alanında önemli bir modernleşme süreci geçirmiş dinamik bir yapıdır. Türkiye’de; ülkenin kuruluş dönemi, ekonomideki yapısal kırılmalıkları, uluslararası finansal sistemle bütünleşme çabası, tasarruf yetersizliği ve mali krizler gibi nedenlerin teşvik ettiği 36 vergi (mali) af kanunu çıkartılmıştır. Vergi af kanunlarının 1980 yılından sonra sıklaştığı ve ortalama 1,5 yılda bir vergi af kanunu çıkartıldığı görülmektedir. Bu durum, 1980’lerden sonra ve özellikle 1989 yılından itibaren sadece finansal sistemimizin değil mali sistemimizin de uluslararası finansal sisteme uyum sağlama çabasından kaynaklanmaktadır. Özellikle 1990’lı yıllardaki krizlerden ve 2000 Kasım/2001 Şubat krizlerinden hemen sonra vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir. Türkiye’de vergi af kanunları çıkartılmasında vergi aflarının ekonomik ve politik maliyetlerinin düşük olması, tasarruf yetersizliği ve buna bağlı olarak mükelleflerin vergi borçlarını ödemekten ziyade ucuz kredi olarak kullanması, kısa dönemde yüksek gelir elde etme arzusu, mali sistemin yapısal sorunları, vergi uyumlaştırması ve mali krizler etkili olmuştur.

Literatürde vergi aflarına yöneltilen en önemli eleştiri affın getirisinin beklentinin altında son derece düşük olmasıdır. Bununla birlikte, Türkiye’de vergi aflarından yüksek gelirlerin elde edildiği yıllar da olmuştur. 1988 yılında 3505 sayılı yasayla vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 10.8’i kadar vergi affından gelir elde edilmiştir. 1992 yılında 3787 sayılı yasayla vergi gelirlerinin yüzde 6.7’si, 1997 yılında 400 sayılı TGT ile yüzde 6.3’ü, 2001 yılında 414 sayılı TGT ile yüzde 5’i ve 2003 yılında 4811 sayılı yasayla yüzde 5.6’sı kadar gelir elde edilmiştir. Türkiye 1980 sonrası vergi aflarının bir kısmından kısa zamanda yüksek gelirler elde etmesine karşın 2003 sonrasında çıkarılan vergi aflarından istediği geliri elde edememiştir. Bu dönemde vergi tahsil/tahakkuk oranlarında da ciddi bir düşüş yaşanmaktadır. Tahsil/tahakkuk oranı 2006 yılında yüzde 92.2 iken, 2018 yılında yüzde 81.4 olarak gerçekleşmiştir.

Türkiye’de 2010 yılından sonra çıkarılan vergi af kanunlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi, aylık tahsil/tahakkuk oranları temel alınarak 6 ve 12 aylık dönemler için, olay analizi yardımıyla incelenmiştir. 25.02.2011 tarihli 6111 sayılı kanun, 10.09.2014 tarihli 6552 sayılı kanun, 19.08.2016 tarihli 6736 sayılı kanun, 27.05.2017 tarihli 7020 sayılı kanun ve 18.05.2018 tarihli 7143 sayılı kanunların 6 ve 12 aylık etkileri vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığını göstermektedir. Vergi aflarından istenilen sonuçların alınabilmesi için affın bir vergi reformunun parçası olarak ortaya çıkması, vergi aflarına sıklıkla başvurulmaması ve vergi aflarına ekonomik kriz veya doğal afetler gibi olaylardan sonra başvurulması gerekmektedir.

Extended Abstract

This paper is to evaluate the effects of tax amnesty laws which enacted in Turkey after 2010 on tax receipts by means of event study by employing monthly tax collection/tax accrual ratios. The main purpose of tax policy is to finance public expenditures cost efficiently and insure income redistribution without breaking economic stability. To fulfill this purpose, accrual tax must be collected on time by government. Tax liability is removed if taxpayer pays taxes according to rules. Apart from paying taxes on time, tax liability is removed by means of prescription, conciliation, penitence and rectification, remission and cancellation. There is a third way for removing tax liability is tax amnesties. Turkish tax system which was modernized by years has a dynamic structure resulting from weak power of receipts, economic downturns, economic integration and striving for financial market harmonization. Tax amnesties in Turkey have been implementing for increasing the tax receipts and supporting the tax compliance as well as tax amnesties in other countries. Tax administrations

across the world take advantage of tax amnesty programs as an effective policy tool that has short and long run benefits. Tax amnesty programs are supposed to raise the tax base and also tax receipts in the short run whereas to make taxpayers comply with tax laws in the long run. In other words, tax amnesty programs are expected to improve tax compliance in the long run. However, countries that have bad times such as recession, economic crisis and so on practice tax amnesties to gain additional tax receipts. Alm and Beck published lots of papers on tax amnesties employed in USA shows that tax amnesties don't let government increase their tax receipts. Besides, tax amnesties create an obstacle in front of optimal taxation whereas its effect on tax receipts is ambiguous. As it is seen from this study and others, benefits of tax amnesties are sometimes overstated. It's obvious that tax amnesties in Turkey stem from economic reasons rather than political reasons. Turkey often introduces the tax amnesty laws because of lack of savings and lower economic and political costs and tax amnesties become the basic policy instrument of tax policy. Tax amnesty laws have been enacted every one and a half year since 1980. This position stems from Turkish fiscal system which is tried to comply with international financial system since 1980 but especially since 1989. It's observed that Turkish government carried out tax amnesties after economic crisis in 1990s and especially after November 2000/February 2001. Furthermore, it's crucial to state that tax amnesties in Turkey are employed as a fiscal amnesties including cash repatriation, insurance premium debts, education loan debts and also electricity and municipal water and other services debts. There had been many years Turkey got a great amount of tax receipts from tax amnesties. Turkey earned an extra revenues from tax amnesties which are about 10.8 percent of total tax receipts in 1988, 6.7 percent in 1992, 6.3 percent in 1997, 5 percent in 2001 and 5.6 percent in 2003. Turkey hasn't received expected amount of tax revenues from tax amnesties since 2003. In this period, the ratio of tax collection/tax accrual has seriously declined from 92.2 percent in 2006 to 81.4 percent in 2018. This paper examines the impacts of tax amnesties employed in Turkey after 2010 on tax receipts by means of event study (paired samples t test) by benefiting from monthly tax collection/tax accrual ratios. This analysis developed by James Dolley in 1933 and used for measuring the effects of any events on financial markets. In this regard, this paper covers the important gap in Turkish literature as well as implementing accomplishedly in public finance area as it were in finance area. It's observed that tax amnesties enacted after 2010 have statistically no effect on tax receipts when considering the 6 and 12 months impacts. Tax amnesties should be appeared as a part of tax reforms, introduced after economic crisis and natural disasters and shouldn't be frequently applied for the achievement of these programmes. This paper comprises of four sections. First section chasing the introduction explains the concept, scope and limitations of tax amnesty programs. Second section examines the effects of tax amnesties on tax receipts in Turkey and rest of the world. Third section have been analyzing the tax amnesties enacted in Turkey since 1920. Fourth section evaluates the effects of tax amnesties on tax receipts in Turkey by means of event study. This study finishes the last section where findings and policy recommendations are summarized.

Kaynakça

- Akbelen, Z., Aydın, Z. B. & O. Polat. (2018). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirleri üzerine etkisi: ampirik bir analiz, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 64, 255-270.
- Alm, J. & Beck, W. (1990). Tax amnesties and tax revenues, *Public Finance Quarterly*, 18(4), 433-453.
- 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, Georgia State University international studies program, *Working Paper 98-6*, 1-9.
- Alm, J., Jorge, M. V. & 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.
- Bayer, R. C., Oberhofer, H. & Winner, H. (2015). The occurrence of tax amnesties: theory and evidence, *Journal of Public Economics*, 125, 70-82.
- Bozdoğan, D. & Şimşek, T. (2018). An empirical analysis of the impact of tax amnesties on tax incomes between 1980-2014 in Turkey, *IJOESS*, 9(32), 1036-1046.
- Bose, P. & Jetter, M. (2012). Liberalization and tax amnesty in a developing economy, *Economic Modelling*, 29(3), 761-765.
- Bowman, R. G. (1983). Understanding and conducting event studies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 10(4), 561-584.
- Campbell, J. Y., Lo, A. W. & Mackinlay, A. C. (1997). *The Econometrics of Financial Markets*. New Jersey: Princeton University Press. Erişim Tarihi: 10.08.2019. https://epge.fgv.br/we/MD/EconometriaAplicadaFinancas/2009?action=AttachFile&do=get&target=Campbell_Lo_Mackinlay_The_Econometrics_of_Financial_Market.pdf
- Çelik, M. S. & Koç, R. (2019). Türkiye ve Rusya arasındaki uçak krizinin Borsa İstanbul (BİST) turizm ve enerji şirket hisselerine etkisi üzerine bir event study analizi, *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi S.B.E. Dergisi*, 1(1), 1-15.
- Edizdoğan, N. & Gümüş, E. (2013), Vergi afları ve Türkiye’de vergi aflarının değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Erol, A. (2011). *Vergi felsefesi (devlet ve vergi)*. İstanbul: İSMMM Yayınları 140.
- Kargı, V. (2011). Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 101-115.
- Kaya, A. (2014). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi: Türkiye üzerine ampirik bir analiz, *Maliye Dergisi*, 167, 184-199.
- Le Borgne, E. (2006). Economic and political determinants of tax amnesties in the US states, *IMF Working Paper*, WP/06/222.
- MacKinley, A. C. (1997). Event studies in economics and finance, *Journal of Economic Literature*, 35, 13-39.
- Savaşan, F. (2006). Vergi afları: teori ve Türkiye uygulamaları (“vergi barışı” uygulama sonuçları), *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 41-65.
- Schweitzer, R. (1989). How do stock returns react to special events? *Business Review*, 2, 17-29.
- Stiglitz, J. E. (1994). *Kamu kesimi ekonomisi*. (Ö. F. Batırel, Çev.) İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Sumanjaya, W. & Waluyo (2019). Tax amnesty policy analysis: concepts and applications in Indonesia, *International Journal of Education and Research*, 7(6), 133-144.
- Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 sonrası vergi afları ve kamu gelirleri açısından etkinliği, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 35-63.

-
- Şenyurt, İ. (2008). Türkiye’de vergi aflarının nedenleri ve sonuçları 1. *Vergi Dünyası Dergisi*, 319. Erişim Tarihi: 26.01.2020. <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4640>
- Şenyüz, D. (2014), Hukuk devleti perspektifinden adil vergileme ve vergi afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Turhan, S. (1998). *Vergi teorisi ve politikası*. Altıncı Basım, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Villalba, M. A. S. (2017). On the effects of repeated tax amnesties, *MPRA Paper*, No: 80936, 1-29.
- Yurdadoğ, V. & Neslihan, C. K. (2017). Türkiye’de yapılan ampirik çalışmalar ışığında vergi aflarının değerlendirilmesi, *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, 8, 134-164.
- Yücedoğru, R. & Sarısoy, İ. (2018). Is tax amnesties good for us all? understanding influence of tax amnesties on between benefiteres and non-benefiteres, *Cesifo Economic Studies Conference 2018*: 1-15.
-