

VERGİ AFLARI VERGİ GELİRLERİNİ ARTIRIYOR MU? TÜRKİYE İÇİN MÜDAHALE  
ANALİZİNDEN BULGULAR

Does Tax Amnesties Raise Tax Revenues? Evidence from Intervention Analysis for Turkey

## Atıf / Citation

Karagöz, K. (2022). "TVergi Afları Vergi Gelirlerini Artırıyor Mu? Türkiye İçin Müdahale Analizinden Bulgular". *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 37-56.

## Kadir KARAGÖZ

Doç. Dr.  
Manisa Celal Bayar Üniversitesi,  
İİBF,  
Ekonometri Bölümü,  
Manisa/Türkiye  
kadir.karagoz@cbu.edu.tr  
Orcid ID:0000-0002-4436-9235

## Araştırma &amp; Yayın Etiği

Bu makale en az iki hakem tarafından incelenmiş, iThenticate yazılımı ile taranmış, araştırma yayın ve etiğine aykırılık edilmemiştir.

## Research &amp; Publication Ethics

This article was reviewed by at least two referees, a similarity report was obtained using iThenticate, and compliance with research/publication ethics was confirmed.

## Copyright ©

Politik Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar  
Merkezi, Sakarya/TÜRKİYE

Center for Political, Economic and Social  
Research, Sakarya/TURKEY

## Makale Bilgisi

**Makale Türü:** Araştırma Makalesi  
**Article Type:** Research Article

## CC BY-NC 4.0

Bu makale Creative Commons Attribution-NonCommercial License altında lisanslanmıştır.

This paper is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial License

# Vergi Afları Vergi Gelirlerini Artırıyor Mu? Türkiye İçin Müdahale Analizinden Bulgular

## Özet

Geçmişi çok eskilere dayanmakla birlikte, özellikle son 50 yılda tüm dünyada sıklıkla başvurulanan vergi affı olgusu politik ve ekonomik açıdan yoğun tartişmalara konu olmaktadır. Vergi affının temel politik motivasyonunu seçmen tercihlerini etkilemek oluştururken, başlıca ekonomik gerekçesi ise vergi gelirlerini artırmaktır. Bir asra yaklaşan cumhuriyet tarihi boyunca Türkiye’de de değişik kapsamlarda çok sayıda vergi affı yürürlüğe girmiştir. Bu af uygulamalarının 1994 sonrası dönemde vergi gelirleri üzerinde beklenen yükseltici etkiyi sağlayıp sağlamadığının araştırıldığı bu çalışmada, müdahale analizinden elde edilen bulgular söz konusu pozitif etkinin ortaya çıkmadığına işaret etmektedir. Ancak bu sonuç, vergi aflarının etkili olmamasından ziyade sık uygulanan aflar nedeniyle etkinin ayrıştırılamamasından kaynaklanıyor gibi görünmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Affı, Vergi Geliri, Müdahale Analizi

**JEL kodları:** E62, E65, H20, K34

## Abstract

Although its history dates back to ancient times, the tax amnesty phenomenon, which has been frequently applied all over the world, especially in the last 50 years, has been the subject of intense political and economic debates. While the main political motivation of tax amnesty is to affect voter preferences, its main economic justification is to increase tax revenues. Throughout the history of the republic, which is approaching a century, many tax amnesties in different extents have been put into effect in Turkey. In this study, in which it was investigated whether these amnesty practices provided the expected enhancer effect on tax revenues in the post-1994 period, the findings obtained from the intervention analysis indicate that the said positive effect did not occur. However, it seems as if this result stemmed from the fact that the effect cannot be decomposed due to frequently applied amnesties, rather than the fact that tax amnesties are ineffective.

**Keywords:** Tax Amnesty, Tax Revenue, Intervention Analysis

**JEL codes:** E62, E65, H20, K34

## **Giriş**

Çok eski çağlardan bu yana yönetimler, toplumun ortak kullanımına yönelik hizmetlerin finansmanını karşılamak amacıyla aynî veya nakdî biçimde bir bedel tahsil etmişlerdir. Bazı toplumlarda dönem dönem görülen zorunlu çalışma uygulamaları da bu bağlamda değerlendirilebilir. Günümüzde “vergi” olarak adlandırılan bu bedel daha formel biçimde “devletin kamu giderlerini karşılamak için toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden iktisadî güçlerine göre karşılıksız ve zorunlu olarak kamuya aktardığı ekonomik birim veya değer” (Pehlivan, 1998) şeklinde tanımlanabilir.

Verginin meşruiyeti ve gereği konusunda, yukarıdaki tanımda da izleri bulunabilecek, iki yaklaşım öne çıkmaktadır: yararlanma ve iktidar teorileri (Kayan, 2000; Yolal, 2017). Yararlanma teorisine göre, başta savunma, ulaşım, eğitim, sağlık gibi alanlar başta olmak üzere kamunun ortak kullanımına sunulan hizmetlerin finansmanı için yine kamunun maddi desteği gerekmektedir. Çünkü devlet/hükümetin bu denli büyük bir yükümlülüğü karşılıksız olarak üstlenmesi neredeyse hiçbir zaman mümkün değildir. Bu nedenle sözkonusu hizmetlerin maliyeti kısmen veya tamamen bu hizmetlerden yararlananlara yüklenmektedir. Diğer taraftan vergi bir iktidar ve hükümlanlık göstergesidir. Devletin tebaası üzerindeki hakimiyetinin bir nişanesi olarak vergi toplama hakkı çok eski toplumlardan beri tanınmaktadır. Kısacası ister ilkel ister gelişmiş, ister monarşik ister cumhuriyet olsun tüm toplumlarda vergi kamu maliyesinin temel unsurlarından birini oluşturmaktadır. Bununla birlikte, her ne kadar verginin temel işlevi kamu hizmetlerinin finansmanı olsa da zaman içinde verginin sosyal adaletin sağlanması, yatırım ve tasarrufların teşvik edilmesi, ekonomik ve siyasi amaçlarla vergi politikalarının kullanılması gibi farklı fonksiyonlarının da ortaya çıktığı görülmektedir (Yolal, 2017).

Devletle halk arasındaki etkileşimin en önemli noktalarından biri olan vergi olgusu, değişik yönleriyle geçmişten bugüne birçok tartışma ve hatta çatışmaya yol açmıştır (Adams, 2001). Vergi konusu etrafında gelişen tartışmaların önemli bir kısmını da vergi afları oluşturmaktadır. Tarihsel olarak vergi kavramının kendisi kadar gerilere uzanan vergi afları ister malî ister siyasî sebeplerden kaynaklansınlar, toplumun bir kesimi tarafından memnuniyetle karşılanırken diğer bir kesimin ise olumsuz tepkisine hedef olmaktadır. Tartışmaların temelinde affın vergi adaleti, vergiye uyum ve vergiden kaçınma davranışı üzerindeki etkileri yatmaktadır. Bu bakımdan, özellikle son yüzyılda birçok ülkede bir maliye politikası enstrümanı olarak başvurulan vergi aflarının çok boyutlu etkilerinin derinlemesine araştırılması önem taşımaktadır. Bu bağlamda, afların kamu maliyesine etkilerini belirlemeye yönelik ampirik araştırmaların konunun daha sağlıklı bir şekilde tartışılmasına önemli bir destek sağlaması beklenebilir.

Cumhuriyet tarihi boyunca birçok vergi affının yürürlüğe girdiği Türkiye’de de afların gelir ve vergi ahlâkı açısından etkileri gerek ekonomik gerekse siyasî açıdan teorik düzlemde yoğun tartışmalara neden olmuştur. Ancak konunun ampirik açıdan yeterince incelendiğini söylemek zordur. Son yıllarda yürütülen az sayıdaki ampirik analizde konunun ele alınışında teknik olarak bazı eksikliklerin gözlenmesi hâlihazırdaki

çalışmanın temel motivasyonunu oluşturmaktadır. Vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı bu çalışmanın öncekilerden üç temel noktada ayrıştığı söylenebilir: i. Önceki çalışmalar yıllık verilere dayanırken bu çalışmada daha yüksek frekanslı (aylık) veriler kullanılmıştır. Böylelikle daha zengin bir veri seti kullanarak afların etkisini daha sağlıklı bir şekilde belirleme imkânı elde edilmiş olmaktadır. ii. Çok-değişkenli ekonometrik modellerin kullanıldığı önceki çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada tek değişkenli zaman serisi modeline dayalı bir yaklaşım izlenmiştir. Bu şekilde olası bir spesifikasyon hatasının yol açacağı çıkarsama hatalarının etkisini bir ölçüde azaltmak mümkün olacaktır. iii. Mevcut çalışmalar incelendiğinde nitel bir etki belirten vergi aflarının etkisinin kukla değişken yoluyla ifade edilmesinde hatalı bir yaklaşım izlendiği gözlenmiştir. Bu çalışmada, aylık veri kullanmanın sağladığı imkândan yararlanılarak daha doğru bir modellemeye başvurulduğu söylenebilir.

### 1. Vergi Affi: Teorik Arkaplan

Vergi affi olgusu tartışmalı bir konu olagelmıştır. Vergi affını savunanlar affın, bir sebeple zamanında tahsil edilememiş vergi alacaklarının ödenmesini kolaylaştırarak ve teşvik ederek kamu gelirlerinin artmasına hizmet edeceğini öne sürmektedirler. Bunun dışında yönetim maliyetlerinde ve yargı yükünde azalma, af sonrası devreye girecek güçlü vergi uygulamaları sayesinde gönüllü vergi uyumunda gelişme sağlanması da mümkündür (Savaşan, 2006).

Buna karşılık vergi affının aleyhinde güçlü argümanlar da mevcuttur. Bu görüşü savunanlara göre afların vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisi ya yoktur ya da kısa dönemli ve küçük ölçeklidir. Dahası, aflar vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerde güvensizliğe ve bir ölçüde vergiden kaçınmaya (tax evasion) neden olacaktır. Bu durum orta ve uzun dönemde, affın kısa dönemde sağlayacağı olumlu katkıyı da aşabilecek bir olumsuzluğa neden olabilme potansiyeline sahiptir. Özellikle vergi affına ekonomik veya siyasî sebeplerle bir maliye politikası aracı olarak sık sık başvurulması hem vergiden kaçınmayı alışkanlık hâline getirmiş olan hem de dürüst mükelleflerde af beklentisini yüksek tutarak vergiden kaçınmayı teşvik edebilecektir. Bu nedendir ki, teorik araştırmaların geçmişine bakıldığında vergi affı ve vergiden kaçınma konularındaki araştırmaların paralel bir seyir izlediği görülmektedir. Vergiden kaçınan mükellef gelecekte bir vergi affının gerçekleşeceği bilgisine sahip olduğunda veya af beklentisi taşıdığı anda vergiden kaçınma düzeyini düşürmeyecektir (Malik ve Schwab, 1991).

Vergi affından gelir artırıcı etkinin ortaya çıkmamasının teorik olarak çeşitli nedenleri olabilir: i. Aftan yararlanması beklenen mükellef sayısının veya hedeflenen tahsilatın toplam içinde çok düşük bir paya sahip olması, ii. Afla sağlanan ödeme kolaylığının vergi borcunu ödemeyi teşvik edici düzeyde olmaması, iii. Af kapsamında yapılandırılan/taksitlendirilen vergi borcunun tümüyle ödenmemesi.

Bir vergi affının uygulamaya koyulmasının arkasında bir veya birkaç neden bulunabilir. Af hükümetin isteğiyle meclis tarafından çıkarılmaktadır ve nihayetinde siyasî bir

karardır. Hükümetlerin siyasî (yaklaşan seçimler öncesi seçmenin gönlünü kazanmak gibi) ve/veya ekonomik (yaşanan bir krizin etkisini hafifletmek gibi) mülhazalarla vergi affına başvurdukları sıkça görülmektedir. Bunlar dışında çeşitli mali ve sosyal nedenlerden de söz edilebilir. ABD’de eyalet düzeyinde veriler kullanılarak, vergi aflarına başvurulmasının arkasında yatan en önemli itici faktörleri belirlemek amacıyla yürütülen iki çalışmada farklı sonuçlar bulunmuştur. Le Borgne (2005), 1977 – 1998 dönemi için vergi aflarının ekonomik ve politik belirleyicileri üzerine yaptığı çalışmada seçim dönemlerinde vergi affı çıkma olasılığının arttığını bulurken, Bayer vd. (2014) 1981 – 2011 yılları arasını dikkat aldıkları araştırmada temel faktörlerin hükümetlerin mali ihtiyaçları ve mükelleflerin af beklentisi olduğunu ortaya koymuştur. Benzer amaçla, Ekinci vd. (2019) Türkiye’de 1987 – 2018 arasında çıkarılan afları incelemişler, genel seçimlerin etkisinin anlamlı, yerel seçimler ve ekonomik-mali krizlerden doğan gerekçelerin etkisinin ise anlamsız olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

## **2. Dünyada ve Türkiye’de Vergi Afları**

1798 yılında Mısır’da keşfedilen ünlü Rosetta Taşı’ndan anlaşıldığına göre, Mısır’ın Yunan egemenliği altında bulunduğu M.Ö. 200 yılı dolaylarında patlak veren iç savaşta tansiyonu düşürmek ve toplumsal barışı sağlamak amacıyla, kral V. Ptolemy (Epiphanes) bir ferman çıkararak diğer bazı cezalarla birlikte vergi borcu olanlara verilen hapis cezalarını da bağışlamıştır. Ayrıca tapınakların ekinlerinden ve bağlarından elde ettikleri gelirlere vergi muafiyeti getirilmiştir (Adams, 1993). Bu olay, tarihte bilinen ilk vergi affı olarak kabul edilmektedir.

Vergi afları tüm dünyada yaygın olarak başvuru bir maliye politikası aracıdır. Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede çeşitli sıklıklarla vergi affı yoluna gidilmiştir. ABD’de birçok eyalette ve federal düzeyde özellikle 1980’lerden itibaren; İtalya ve Fransa’da, geçmiş 19. yüzyıla kadar gitmekle birlikte özellikle 1950’lerden itibaren; İsviçre’de 1940’lardan itibaren; İrlanda, Belçika, Almanya ve Avusturya’da 1980’lerden bu yana vergi afları uygulanmıştır. Bunlardan başka, bazılarında sık bazılarında seyrek olmak üzere, Hindistan, Filipinler, Pakistan, Malezya, Endonezya, Brezilya, Şili, Arjantin, Kolombiya gibi gelişmekte olan ülkelerde de vergi aflarına başvurulmuştur (Uchitelle, 1989; Dönmez, 1990).

Türkiye’de ilk vergi affı uygulaması, “yol vergisi” mükellefiyeti ile ilişkili olarak kesilen cezaların affına dair 1906 yılında çıkarılan padişah iradesidir (Dönmez, 1990). Cumhuriyet tarihi içinde ise 1924 yılında yürürlüğe giren ilk af kanunundan bu yana yaklaşık 40 defa vergi affı olarak değerlendirilebilecek uygulama gerçekleşmiştir. Affa başvurulmayan en uzun dönem 1947 – 1960 arasında yaşanırken, bazı yıllar birden fazla af kanununun yayımlandığı görülmektedir. Af kanunları ve tarihleri incelendiğinde daha çok malî, ekonomik ve siyasî gerekçelerin öne çıktığı söylenebilir. Zaman içinde af kanunlarının başlıklarında da bir değişim gözlenmektedir. İlk kanunlarda “terkin, tasfiye,

af” sözcüklerine yer verilirken son dönemde çıkan af kanunlarının “varlık barışı, alacakların yeniden yapılandırılması” şeklinde ifadeler içerdiği görülmektedir<sup>1</sup>.

**Tablo 1: Türkiye’de 1994 – 2019 Döneminde Yürürlüğe Giren Vergi Afları**

| Tarih      | Kanun / Tebliğ   |
|------------|--|
| 05.09.1997 | 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği  |
| 22.07.1998 | 4369 Sayılı Yasa   |
| 06.02.2001 | 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği  |
| 07.03.2002 | 4746 Sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi               |
| 27.02.2003 | 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu  |
| 22.11.2008 | 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun |
| 13.02.2011 | 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun       |
| 10.09.2014 | 6552 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun         |
| 19.08.2016 | 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun              |
| 18.05.2017 | 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun         |
| 11.05.2018 | 7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun       |

Çıkarılan af kanunları kapsamında yapılan tahsilatların toplam değerlerine bakıldığında aslında bu yolla önemli miktarda gelir elde edildiği söylenebilir. Tablo 2’de verilen değerlere göre son beş af kanunu ile 31.07.2022 itibariyle toplamda yaklaşık olarak 180 milyar TL tutarında çeşitli türlerde vergi borcu/kamu alacağı tahsil edilmiştir. Bunun 2021 toplam vergi gelirlerinin %15,41’ine denk geldiği görülmektedir<sup>2</sup>. Diğer faktörler bir yana, her bir af kanununun kapsamı ve konusu aynı olmadığından tahsilat miktarları da farklılık gösterebilmektedir.

**Tablo 2: Son Yıllardaki Aflar Kapsamında Gerçekleşen Tahsilat (31.07.2022 itibariyle, milyon TL)**

| Yayın tarihi | Kanun No. | Toplam tahsilat | 2021 yılı vergi gelirlerine oran (%) |
|--------------|-----------|-----------------|--------------------------------------|
| 19.08.2016   | 6736      | 44.642          | 3,83                                 |
| 18.05.2017   | 7020      | 5.994           | 0,51                                 |
| 11.05.2018   | 7143      | 27.795          | 2,39                                 |
| 17.11.2020   | 7256      | 27.464          | 2,36                                 |
| 09.06.2021   | 7326      | 73.589          | 6,32                                 |
| Toplam       |           | 179.484         | 15,41                                |

<sup>1</sup> Bu değişimde, dildeki evrilmeden ziyade “vergi affı” ifadesinin zihinlerde oluşturabileceği olumsuz imalardan kaçınma gayretinin etkili olduğu söylenebilir.

<sup>2</sup> Son yıllardaki vergi aflarının öngördüğü ödeme süresi 36 aya kadar uzadığı için tahsilat miktarının hangi yılın vergi gelirlerine oranlanması gerektiği açık değildir. Bu nedenle son tamamlanmış mali yıl olan 2021 yılı seçilmiştir. Enflasyon oranı dikkate alındığında reel tahsilat miktarı ve buna bağlı olarak vergi gelirlerine oranın daha yüksek olduğu düşünülebilir.

**Kaynak:** Muhasebat ve Mali Kontrol Genel M¼d¼rl¼ę¼ verilerinden yararlanarak oluşturulmuştur.

### **3. Ampirik Literat¼r**

1980'lerden bu yana vergi aflarının d¼nya genelinde yaygınlık g¼stermesi ile birlikte afların vergi gelirlerine etkisini gerek teorik gerekse ampirik açıdan ele alan çalışmaların da çoğaldığı g¼zlenmektedir. Ancak mevcut ampirik çalışmaların ¼nemli bir kısmı ABD için eyalet d¼zeyinde y¼r¼t¼len araştırmalardan oluşmakta (birçokları arasında bkz. Fisher vd., 1989; Alm ve Beck, 1991; Alm vd., 1990; Dubin vd., 1992; Alm ve Beck, 1993; Luitel ve Sobel, 2007), bunlar dışında Hindistan (Das Gupta vd., 1995), İşpanya (Lopez-Laborda ve Rodrigo, 2003), Rusya (Alm vd., 2009), Kenya (Kilonzo, 2012), Arjantin (Sanchez Villalba, 2017), Nijerya (Oladele vd., 2021), Endonezya (Hajawiyah vd., 2021) ve T¼rkiye gibi az sayıda diğer ¼lkeler için y¼r¼t¼lm¼ř çalışmalara da rastlanmaktadır.

Alm ve Beck (1991) 1982-1988 yıllarında 28 ABD eyaletinde vergi aflarının etkilerini inceledikleri çalışmalarında, vergi ¼demeye zorlayıcı uygulamalar ile desteklenen vergi aflarının, vergi afları sebebiyle oluşan vergi gelirlerini artırdığı bulgusuna ulaşmışlardır. Alm vd. (2009) Rusya ¼rneęinde vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi araştırmışlar ve afların gelir etkisinin kısa ve uzun d¼nemde oldukça zayıf olduğunu belirlemişlerdir. Bu durum afların bir politika aracı olarak kullanışlılığını tartışmalı hale getirmektedir. Buna karşılık Fox ve Murray (2011), panel veri analizi yoluyla ABD de Alaska eyaleti hariç diğer eyaletlerde vergi aflarının vergi gelirleri ¼zerindeki etkisini incelemişler ve afların ilk başta hem vergi gelirleri hem de vergi beyanı oranı ¼zerinde olumlu bir etki yarattığı, ancak sonraki vergi aflarında uygulanan afların etkilerinin giderek azaldığı sonucuna ulaşmışlardır. Kahraman ve Yalaman (2021) ise y¼r¼tt¼kleri analiz sonucunda T¼rkiye'de afların dolaysız vergi hasılatını pozitif etkilediğini, dolaylı vergi gelirleri ¼zerinde ise etkide bulunmadığına belirtmektedir.

T¼rkiye'de vergi aflarına ilişkin ampirik literat¼rde konunun temelde iki d¼zeyde ele alındığı g¼r¼lmektedir. oğunluğu oluşturan birinci grupta, anket verilerine dayalı olarak vergi aflarının vergi uyumuna (tax compliance) etkisi araştırılmaktadır. Çelikkaya ve G¼rb¼z (2006) Eskişehir; iek (2006) İşstanbul; Erol vd. (2009) Diyarbakır; İpek ve Kaynar (2009) Çanakkale; etin (2007), Kovancılar ve Demirdizen (2010) ve Gerger (2012) Manisa; Altuğ vd. (2010) İşstanbul; Mutlu ve Taşçı (2013) Malatya; Organ ve Yegen (2013) Adana; Yardımcıoğlu vd. (2014) Kahramanmaraş; Atçeken vd. (2018) Kocaeli ¼rneęinde; Tuay ve G¼ven (2007), iek vd. (2008), İpek vd. (2012) farklı b¼lgeler veya bir grup il için y¼r¼tt¼kleri çalışmalarında, vergi affı ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmalarda elde edilen ortak bulgu, m¼kelleflerin ¼zellikle sıklıkla başvurulduğunda, vergi aflarının vergi ¼deme isteğini olumsuz etkilediğini d¼ř¼nd¼ę¼n¼ ortaya koymaktadır. Adı geçen çalışmaların vardıkları bu bulgu, halihazırdaki çalışmada y¼r¼t¼len analizden elde edilen bulgulara da ışık tutacak niteliktedir.

Türkiye’de vergi aflarının uzun geçmişi olsa da afların vergi gelirlerine etkisi konusunda yürütülmüş az sayıda ampirik çalışma mevcuttur. Bu çalışmaların bir kısmı mikro verilere dayalı istatistiksel araştırmalardan oluşmaktadır (bkz. Berksoy ve Kırççek, 2018). Konuyu makroekonometrik yöntemlerle araştıran çalışmaların nispeten yakın tarihli ve az sayıda oldukları göze çarpmaktadır<sup>3</sup>.

Bu konuda makro düzeyli verilere dayalı olarak yürütülen çalışmaların bir kısmında VAR analizi kullanılmıştır. Bu gruptaki ilk çalışmalardan birinde Kaya (2014) yapısal VAR (SVAR) yöntemiyle afların vergi gelirleri ile ilişkisini araştırmıştır. Etki – tepki fonksiyonu ve öntahmin hata varyansı ayrıştırması analizlerinden elde edilen bulgular afların vergi gelirlerine etkisinin zayıf olduğunu, öyle ki seçim dönemlerinin etkisinin gerisinde kaldığını göstermektedir. Bozdoğan ve Şimşek (2018) ise yine yıllık verilerle 1980 – 2014 döneminde vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini VAR modeli yaklaşımıyla incelemişlerdir. Etki-tepki fonksiyonu afların vergi gelirleri üzerinde kısa dönemli olarak pozitif etkide bulunduğunu, öntahmin hata varyansı ayrıştırması analizi de afların vergi gelirlerindeki değişimin çok küçük bir kısmını açıklayabildiğini göstermektedir. Her iki analizin ortak sonucu, vergi aflarının beklenen vergi geliri artışını sağlamak konusunda uygun bir araç olmaktan uzak olduğunu ortaya koymaktadır. Gözen (2018), yine bir VAR modeli çerçevesinde 1980 – 2016 arasındaki afların vergi gelirlerine etkisini araştırmış, afların vergi gelirleri üzerinde zayıf kabul edilebilecek bir etkiye sahip olduğu bilgisine ulaşmıştır. Daha yakın tarihli bir çalışmada ise Kahraman ve Yalaman (2021) daha geniş bir dönemde (1950 – 2017) çıkarılan vergi aflarının vergi ahlakı, kayıt dışı ekonomi, gelir dağılımı, dolaylı ve dolaysız vergi hasılatı üzerindeki etkilerini iki değişkenli VAR modeli yaklaşımıyla incelemişler, etki-tepki analizi bulgularına göre vergi aflarının vergi ahlakı, kayıt dışı ekonomi ve dolaylı vergi hasılatı üzerinde azaltıcı bir etkisi olduğunu, gelir dağılımındaki adaletsizliği ve dolaysız vergi hasılatını artırıcı bir etkiye sahip olduğunu belirlemişlerdir.

Diğer bir grup çalışmada ise vergi gelirleri ile aflar arasındaki etkileşim çok değişkenli doğrusal regresyon modeli yardımıyla araştırılmıştır. GSYH ve enflasyon gibi kontrol değişkenleri de modelde yer almaktadır. Bu tür çalışmalardan birinde Kara (2014), 1985 – 2010 dönemi için yürüttüğü analizde vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini çok değişkenli regresyon yaklaşımıyla araştırmış, 1988 yılındaki af uygulamasının kısa dönemli pozitif etkisi dışında diğer af kanunlarının vergi gelirlerini anlamlı bir şekilde etkilemediği sonucuna ulaşmıştır. Akbelen vd. (2018), 1994 – 2016 dönemine ilişkin yıllık verileri kullanarak iki farklı doğrusal regresyon modeliyle GSYH, enflasyon ve vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştırmışlardır. İlk modelde değişkenlerin düzey değerleri, ikinci modelde ise değişimleri arasındaki ilişki dikkate alınmıştır. Bu bakımdan, çalışmada açıkça belirtilmemiş olsa da ilk modelin uzun dönem, ikinci modelin ise kısa dönem ilişkisini yansıttığı söylenebilir. Her iki modelin tahmininden elde edilen bulgular vergi aflarının vergi hasılatı üzerinde istatistiksel olarak

---

<sup>3</sup> Türkiye’de vergi aflarıyla ilgili olarak yürütülmüş olan ampirik çalışmalara dair bir değerlendirme için bkz. Yurdadoğ ve Coşkun-Karaca (2017).



anlamalı bir etkide bulunmadığına işaret etmektedir. Bununla birlikte, çalışmada değişkenlerin zaman serisi özelliklerinin araştırılmaması ve serilerin yapılarına ilişkin bilgilerin verilmemiş olması nedeniyle analiz sonuçlarına temkinle yaklaşmakta yarar vardır. Şanver (2018) de regresyon analizini kullandığı araştırmasında açıklayıcı değişken olarak 1981-2017 arasında uygulanan 14 af dönemi için oluşturulan kukla değişkenlerin yanı sıra GSYH'ye de yer vermiş, analiz sonucunda afların anlamsız, GSYH'nin ise anlamlı etkiye sahip olduğu bulgusuna ulaşmıştır.

Vergi aflarının beklenen vergi hasılatı artışını sağlayıp sağlayamadığını belirlemek için ekonometrik yöntemler dışında da kullanılabilir araçlar vardır. Bu tür bir çalışmada Güler (2020), olay (event) analizi yöntemiyle 2010 sonrası dönemde Türkiye'de çıkarılan vergi aflarının 6 ve 12 aylık pencereler itibarıyla vergi gelirleri üzerindeki (anormal) etkisini incelemiş ve herhangi bir anormal etkinin bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır.

#### 4. Ampirik Analiz

Literatürde vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalarda ağırlıklı olarak çok değişkenli regresyon analizi kullanılmaktadır. Afların vergi gelirlerine etkisini araştırmak amacıyla müdahale analizine başvuran az sayıda çalışmalardan birinde Alm ve Beck (1993), Colorado'da 1985 yılında uygulanan vergi affının vergi gelirlerine etkisini üç farklı müdahale etkisi kalıbına göre araştırmış, anlamlı bir etkinin varlığını destekleyen herhangi bir kanıta ulaşamamışlardır. İzleyen alt bölümlerde önce müdahale analizinin işleyişi hakkında genel bilgi verilmekte, daha sonra çalışmanın amacı doğrultusunda kurulan model ve bulgular sunulmaktadır.

##### 4.1. Yöntem ve Model

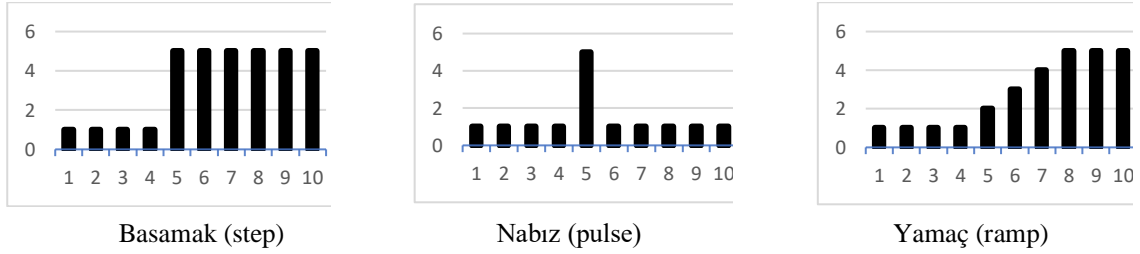
Çok-değişkenli ARIMA (MARIMA), kesintili (interrupted) zaman serisi modeli olarak da adlandırılan "müdahale analizi" (intervention analysis) yaklaşımı Box ve Tiao (1975) tarafından ortaya atılmış, zaman içinde yaygın bir kullanım alanı bulmuştur. Yaklaşımın temeli ARIMA modellemesine dayanmaktadır. Genel bir ARMA(p,q) müdahale modeli aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$Y_t = a_0 + A(L)Y_t + \gamma D_t + B(L)\varepsilon_t$$

Burada  $A(L)$  ve  $B(L)$  sırasıyla AR ve MA boyutuna ilişkin polinomlar,  $D_t$  ise müdahale kalıbına uygun olarak oluşturulan kukla değişkendir. Duruma göre modele uygun trend terimleri de eklenebilir.

Müdahale analizinde sözkonusu müdahalenin belirli bir zaman serisine etkisi basamak (step), nabız atışı (pulse) veya yamaç (ramp) biçiminde kendini gösterebilir. Şekil 1'de bu üç tür müdahale etkisi temsili olarak gösterilmiştir. Tabii ki, müdahalenin yol açacağı etki burada gösterildiği şekilde yukarı yönlü olabileceği gibi olgunun doğasına bağlı olarak ters yönde de olabilir. Ayrıca, bir müdahalenin  $Y_t$  değişkeni üzerindeki etkisi eşzamanlı olabileceği gibi belirli bir gecikmeden sonra da ortaya çıkabilir (Enders, 2015). Uygulanan vergi afları alacakların taksitlendirilerek ödenmesi esasına dayandığından, etkisinin kanunun yayınlanmasıyla başlayan ödeme tarihinin

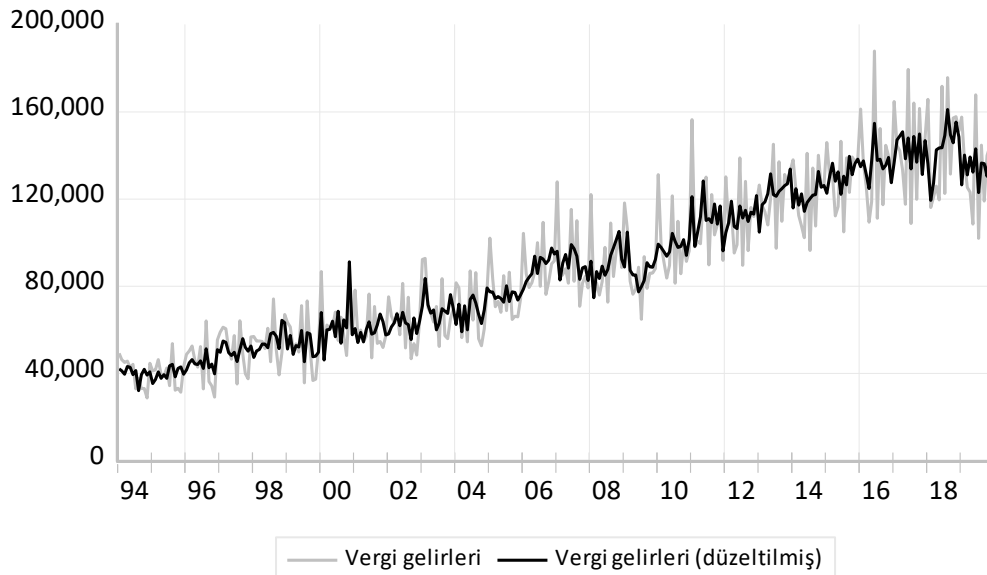
başlangıcından itibaren ortaya çıkararak taksitlendirme dönemi boyunca varlığını sürdürmesi, bundan dolayı da eşzamanlı ve basamak şeklinde olması beklenmektedir. Nitekim sonraki alt bölümde müdahale etkisini temsil eden kukla değişken de bu esasa göre oluşturulmuştur.



Şekil 1: Üç Farklı Müdahale Etkisi Biçimi.

#### 4.2. Veri, Değişkenler ve Model

ARIMA modelinin doğasına uygun olarak analizde toplam vergi gelirlerinden oluşan tek bir nicel değişken kullanılmıştır. Vergi gelirlerine ilişkin 1994 Ocak – 2019 Aralık dönemini kapsayan 312 aylık veriler Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde sunulan elektronik verilerden derlenmiştir. 2020 Mart ayından itibaren Türkiye'de etkisini göstermeye başlayan Covid-19 pandemisinin bozucu etkisi nedeniyle 2019 Aralık sonrası dönem örnekleme dâhil edilmemiştir. Nominal değerlerden oluşan veriler TCMB-EVDS'den elde edilen 2003 yılı bazlı TÜFE değerleri kullanılarak reel hale getirilmiştir, oynaklığı bir ölçüde azaltmak için de logaritmik dönüşüm uygulanmıştır. Mali takvime bağlı olarak mevsimsellik sergileyen seri değerleri, modellemeyi kolaylaştırmak amacıyla Tramo-Seats yöntemiyle mevsim etkisinden arındırılmıştır.



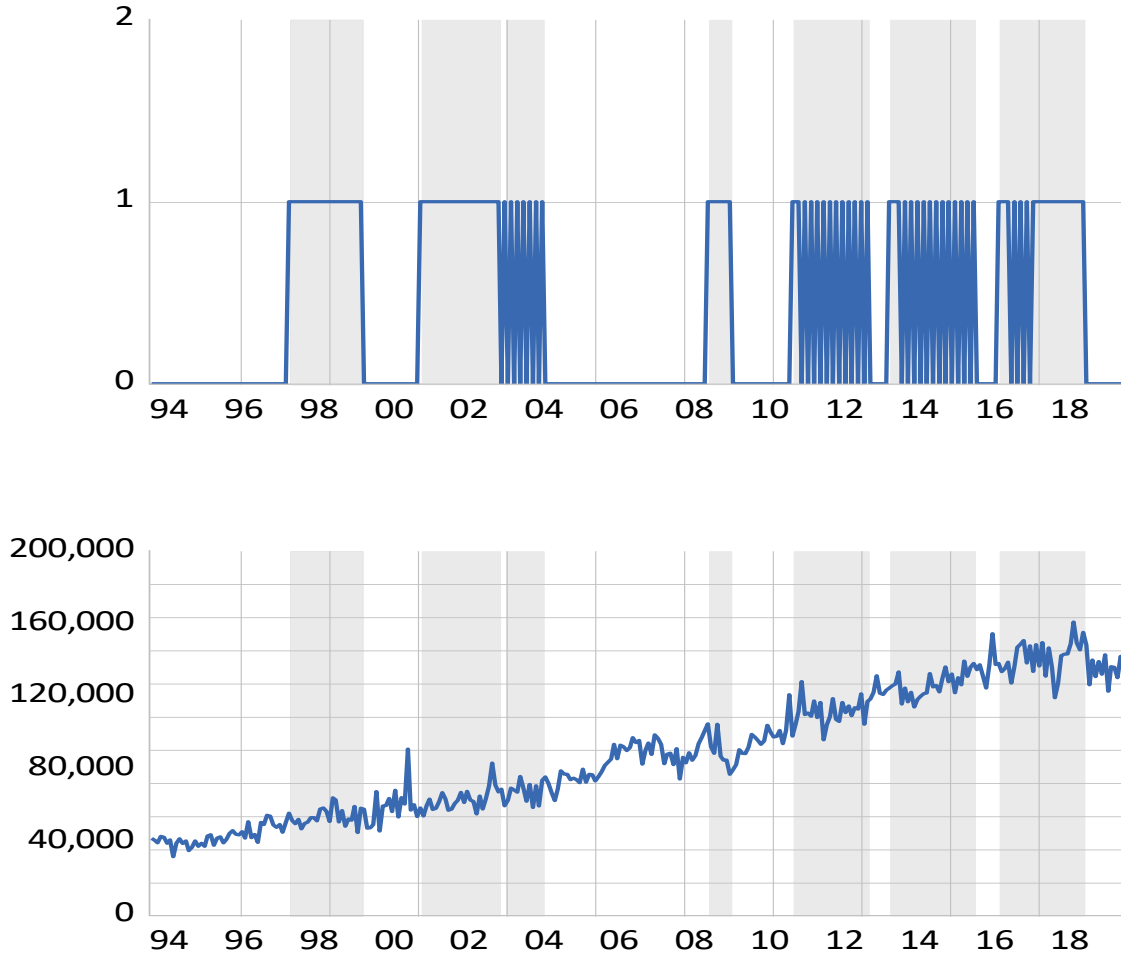
Şekil 2: Mevsim Etkisinden Arındırılmamış ve Arındırılmış (Düzeltilmiş) Vergi Gelirleri.

Ekonometrik modellerde nitel faktörleri sayısallaştırarak bağımlı değişken üzerindeki etkilerini dikkate alabilmek amacıyla kukla (yapay) değişkenlere başvurulmaktadır. Vergi affının vergi gelirlerine etkisini belirlemek için de yapılması gereken, affın yürürlükte olduğu dönemlerde 1, diğer dönemlerde 0 değerini alan bir kukla değişken oluşturma<sup>4</sup>. Analizlerini yıllık verilerle yürüten Kaya (2014), Kara (2014), Akbelen vd. (2018), Bozdoğan ve şimşek (2018) vergi affının etkisini belirlemek için vergi affının yürürlüğe girdiği yıl için 1 diğer yıllar için 0 değerini alacak şekilde bir kukla değişken oluşturmuşlardır. Bu yaklaşımın nabız (pulse) türü tepkiler için uygun olduğu düşünülebilir. Oysa, 400 nolu tebliğ ve 4369 nolu kanunla uygulanan aflarda ödeme dönemi ardışık olarak 12 aya varan bir süreyi kapsarken daha sonraki af uygulamalarında taksitlendirilen ödemeler af kanununun yürürlüğe girmesini takip eden ayda başlamakta ve genellikle 18 ay sürmektedir. Ödemeler birer ay atlamalı olarak yapıldığından bu süre toplamda 36 aylık uzun bir dönemi kapsamaktadır. Dolayısıyla aftan kaynaklanan ilave vergi tahsilatı gelirlerinin etkisi de taksitlendirme sürecine yayılmış olmaktadır<sup>5</sup>. Buna göre, kukla değişken oluştururken bu ödeme planını göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bu nedenle bu çalışmada, her bir af kanunu ile belirlenen ödeme planı doğrultusunda ödeme yapılan aylar için 1, diğer aylar için 0 değerini alacak şekilde bir kukla değişken oluşturulmuştur. Doğal olarak bu durum, özellikle 2010'dan sonra birbiri ardına yürürlüğe koyulan afların etkisinin kaçınılmaz biçimde iç içe geçmesine neden olmaktadır.

---

<sup>4</sup> Yürürlüğe giren her bir af kanunu için ayrı bir kukla değişken de oluşturulabilir (bkz. şanver 2018). Ancak modeli karmaşık hale getireceği ve serbestlik derecesini düşüreceği için bunun yerine tüm af dönemlerini kapsayacak şekilde bir tek kukla değişken oluşturulmuştur.

<sup>5</sup> Bu bakımdan kukla değişkenlerle vergi aflarının yürürlüğe girişini izleyen yıllık dönemdeki etkilerini dikkate alan şanver'in (2018) daha isabetli bir yöntem izlediği söylenebilir.



Şekil 3: Vergi Affı Kukla Değişkeni (Üstte) ve Vergi Gelirlerinin (Altta) Zaman İçindeki Seyri.

#### 4.3. Bulgular ve Tartışma

Bir zaman serisinin ARMA(p,q) şeklinde modellenebilmesi için öncelikle durağanlık seviyesinin belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca müdahalenin etkisinin araştırıldığı değişkenin birim-kök içermesi müdahale etkisinin biçimine de tesir edebilmektedir (Enders, 2015). Bu amaçla, mevsim etkisinden arındırılmış reel vergi gelirleri serisi (LRVG) öncelikle Said ve Dickey (1984) tarafından önerilen Genişletilmiş Dickey-Fuller (ADF) ve Kwiatkowski vd. (1991) tarafından geliştirilen KPSS testlerine tâbi tutulmuştur. Her iki birim-kök testinden elde edilen sonuçlara göre vergi gelirlerinin düzey değerleri zaman içinde durağan olmayan bir seyir izlemektedir (Tablo 3). Ancak bu durağan-dışılığın Şekil 2’de de bariz olarak gözlenebilen deterministik doğrusal trendden kaynaklandığı görülmektedir. Bu tesbitten hareketle denkleme trend terimi eklendiğinde, ADF testine göre seri düzey değerleri itibariyle durağan hale gelirken KPSS testi hâlâ durağan-dışı davranışa işaret etmektedir. Bu durumun trenddeki kırılmadan kaynaklanabileceği düşüncesiyle sabit terim ve/veya trendde tek kırılmayı dikkate alan Perron (1989) testine başvurulmuş ve ADF testini destekleyen bir sonuca varılmıştır.

Buna göre *LRVG* serisinin deterministik trend etrafında düzeyde durağan olduğu kabul edilerek uygun ARMA modelinin belirlenmesine geçilmiştir.

**Tablo 3: Birim-Kök Testleri Sonuçları.**

|               | ADF                               |                                       | KPSS   |        | Perron (1989)                     |                                       |
|---------------|-----------------------------------|---------------------------------------|--------|--------|-----------------------------------|---------------------------------------|
|               | c                                 | c + t                                 | c      | c + t  | c                                 | c + t                                 |
| LRVG          | -1,1422<br>(0,6997)<br>-2,0851    | -4,5834<br>(p < 0,01)<br>-2,1301      | 2,0169 | 0,2225 | -2,7152<br>(0,8247)<br>-1,7126    | -<br>12,0585<br>(p < 0,01)<br>-2,0395 |
| $\Delta$ LRVG | -16,6797<br>(p < 0,01)<br>-2,0994 | -<br>11,2920<br>(p < 0,01)<br>-2,0651 | 0,1513 | 0,0948 | -31,8727<br>(p < 0,01)<br>-2,0190 | -<br>31,8439<br>(p < 0,01)<br>-2,0017 |

**Not:** *i.* *c* ve *c + t* sırasıyla sabit terimli ve sabit + trend terimli spesifikasyonu belirtmektedir. *ii.* ADF testi için son satırda verilen değerler SBC değeridir. Uygun gecikme derecesi de SBC dikkate alınarak belirlenmiştir. *iii.* KPSS testinde sabit terimli spesifikasyonda %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeyleri için kritik değerler sırasıyla 0.7390, 0.4630 ve 0,3470 şeklinindedir. Sabit ve trend terimli spesifikasyon için ise sırasıyla 0.2160, 0.1460 ve 0,1190 şeklinindedir.

Schwarz bilgi kriteri esas alınarak yapılan araştırma sonucunda en uygun modelin ARMA (1,1) olduğu belirlenmiş ve model en yüksek olabilirlik yöntemiyle tahmin edilmiştir. Tablo 4'te verilen tahmin sonuçlarına göre tüm katsayılar %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. İstatistiksel göstergeler, benimsenen ARMA(1,1) modelinin ARMA(0,0)'dan ARMA(4,4)'e kadar alternatiflerine göre daha kabul edilebilir olduğunu göstermektedir. Otoregresif bileşenin (AR teriminin) katsayısı bağımlı değişkenin yakınsak olduğuna işaret etmektedir. Birim-kök testleri ve korelogram incelemesine göre hata terimi durağan, otokorelasyonsuz ve sabit varyanslıdır<sup>6</sup>.

**Tablo 4: Müdahale Modeli Tahmin Sonuçları**

| Değişken    | Katsayı  | St. hata | t istatistiği | p değeri |
|-------------|----------|----------|---------------|----------|
| Sabit       | 10,6253  | 0,0306   | 347,7524      | < 0,01   |
| D           | 0,0078   | 0,0144   | 5,5448        | 0,5863   |
| T           | 0,0044   | 0,0002   | 22,6425       | < 0,01   |
| AR(1)       | 0,9017   | 0,0493   | 18,2825       | < 0,01   |
| MA(1)       | - 0,6525 | 0,0787   | - 8,2914      | < 0,01   |
| $\bar{R}^2$ | 0,9615   | SBC      | - 2,1115      |          |

**Not:** *D*, bir vergi affi kapsamında taksitlendirilen vergi borcunun ödeme dönemlerinde 1, diğer aylarda 0 değer alan bir kukla değişkeni, *T* ise oluşturulan doğrusal trend değişkenini göstermektedir.

Model tahmin sonuçlarına göre 1994 – 2019 döneminde uygulanan vergi afları reel vergi gelirleri üzerinde olumlu yönde çok zayıf bir etkide bulunmaktadır. Bir vergi affının

<sup>6</sup> Modelin iyiliği ve hata terimine ilişkin test sonuçları metni uzatmamak amacıyla raporlanmamıştır. Talep üzerine sunulabilir.

yürürlüğe girmesi vergi gelirlerini ortalama olarak %0,8 oranında yükseltmektedir. Ancak sözkonusu etki istatistiksel olarak anlamlı değildir. Buna göre, yürütülen müdahale analizinde vergi aflarının vergi gelirleri üzerinde pozitif bir etkisi bulunduğu yönünde ekonometrik olarak anlamlı/güçlü bir kanıt elde edilememiştir.

Bu sonucun ortaya çıkmasının birbirinden ayrı veya birlikte geçerli olabilecek iki açıklaması olduğu söylenebilir. Birinci açıklama biçimine göre; ilgili teorik ve ampirik literatürde yoğun bir şekilde dile getirildiği üzere, sıklıkla başvurulmuş af kurumunun hem borcunu zamanında ve düzenli olarak ödeyen dürüst mükelleflerde hem de daha önce aftan yararlanmış olan mükelleflerde vergi ödeme isteksizliğine neden olmasıdır. Bu isteksizlik doğal olarak vergiye uyumda ve vergi tahsilatında düşüşe neden olacaktır. Bir yanda af ile vergi alacaklarının bir kısmı tahsil edilirken diğer yandan bu ters yönlü, nötrleştirici hareketin bir sonucu olarak vergi affının sağladığı tahsilat artışının etkisinin hissedilmesi güçleşecektir<sup>7</sup>. Tabii ki bahsedilen düşüşün aftan sağlanan tahsilat/gelir artışı ile eşzamanlı olması gerekmez. Ancak, vergi aflarına sık başvurulduğunda sözü edilen ters yönlü etkilerin çakışması daha olası hâle gelecektir.

İkinci açıklama biçimi ise tamamen veri yapısına dayanmaktadır. Af kanunlarının yayınlanma sıklığı ve taksitlendirme döneminin uzunluğu (bkz. Şekil 2 ve 3) dikkate alındığında çoğu zaman normal dönem ile af dönemini birbirinden ayırmak güçleşmektedir. Özellikle son af uygulamalarında birer ay atlamalı 18 taksite kadar varan ödeme planı nedeniyle bir af uygulamasının vergi tahsilatına etkisi 36 aylık (3 yıl) bir döneme yayılmış olmaktadır. Oysa örneklem dönemindeki af kanunlarının yayınlanma tarihlerine bakıldığında (Tablo 1) neredeyse her yıl bir af kanununun yürürlüğe girdiği görülmektedir. Bu durumda ödeme dönemlerinin üst üste binmesinden dolayı bir af uygulamasının gelir etkisini normal dönemden, hatta bir sonraki uygulamanın etkisinden ayırt etmek imkânsız hâle gelmektedir. Bu da bir ekonometrik model yoluyla affın gelir artırıcı etkisini belirlemeyi güçleştirmektedir, çünkü tahmin sürecinin bir etkinin anlamlılığını belirleyebilmesi için etkinin belirli ölçüde belirgin ve ayırt edilebilir olması gerekmektedir.

#### 4.4. Dirençlilik Kontrolü

Afların etkisinin iç içe geçmesinin doğuracağı modelleme sorunundan kurtulmak ve önceki analizde elde edilen bulgunun dirençliliğini (robustness) araştırmak amacıyla 1997 Eylül ayında yayınlanan 400 sayılı tebliğle yürürlüğe giren vergi affı mercek altına alınmıştır. Bu af başka bir afa çakışmadığı ve ödeme dönemi ardışık aylardan oluştuğu için sözü edilen iç içe geçen etki durumunun geçerli olmaması beklenebilir. Böylelikle affın vergi gelirlerine olası olumlu etkisini belirlemek için daha sağlıklı bir analiz yürütme imkânı elde edilebilecektir. Bu amaçla öncelikle en basit araç olarak trend analizine başvurulmuş,  $RVG_t = \beta_0 + \beta_1 T_t + \varepsilon_t$  şeklindeki doğrusal deterministik trend modeli

<sup>7</sup> Tablo 2’de görüldüğü gibi aslında vergi afları yoluyla kayda değer bir tahsilat yapılmaktadır. Bu durumda analizde neden bu tahsilat artışının anlamlı bulunmadığı sorusu önem kazanmaktadır.

tahmin edilmiştir. Burada  $T_t$  ( $t = 1, 2, \dots, 68$ ) doğrusal trend değişkenini,  $\varepsilon_t$  ise hata terimini göstermektedir.

Model nce 1994 Ocak – 1999 Ağustos dönemi için, daha sonra 1994 Ocak – 1997 Ağustos ve 1997 Eylül – 1999 Ağustos alt dönemleri için tahmin edilmiştir. Af tebliği 1997 Eylül ayında yayınlandığı ve ödeme dönemi 24 aylık bir zaman dilimine yayıldığı için bu şekilde iki alt örneklem oluşturulmuştur. Modeller EKK yöntemiyle tahmin edilmiş, sonuçlar Tablo 5’te (ilk üç satır) sunulmuştur. Görüldüğü gibi af öncesi dönemi kapsayan alt örneklem ile genel örneklem katsayıları oldukça benzerdir. Af sonrası döneme ait trend katsayısı da anlamsızdır. Bu durum affin vergi gelirleri üzerinde anlamlı bir etkide bulunmadığı şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca genel örneklem için yürütülen Chow testi ( $F = 1,438$ ) de affin vergi gelirleri trendi üzerinde bir değişime yol amadığına işaret etmektedir.

Vergi gelirlerinde aftan kaynaklanan bir yapısal değişimin etkisini araştırmak için kukla değişkenli spesifikasyonlar da denenmiştir. Elde edilen sonuçlar sabit, eğim ve her iki terimde anlamlı bir değişikliğin meydana gelmediğini ortaya koymaktadır (Tablo 5, son üç satır). Ayrıca müdahale modeline de başvurulmuş ancak en uygun modelin ARMA(0,0) modeli olduğu grlmştir. Bu ise Tablo 5’te verilen kukla değişkenli modellerin sonuçlarıyla özdeştir. Sonuç olarak, 1997’deki af uygulamasının vergi gelirlerini istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde artırmadığı bulgusu pekiştirilmiş olmaktadır.

**Tablo 5: Trend Modelleri Tahmin Sonuçları**

| Dönem     | $\hat{\beta}_0$         | Bağımsız Değişkenler   |                    |                      | SBC      | R <sup>2</sup> |
|-----------|-------------------------|------------------------|--------------------|----------------------|----------|----------------|
|           |                         | T                      | D                  | $D \times T$         |          |                |
| 94/1-99/8 | 10,5364<br>( $< 0,05$ ) | 0,0063<br>( $< 0,05$ ) |                    |                      | - 2,0138 | 0,6905         |
| 94/1-97/8 | 10,5357<br>( $< 0,05$ ) | 0,0062<br>( $< 0,05$ ) |                    |                      | - 2,0536 | 0,4934         |
| 97/8-99/8 | 10,8609<br>( $< 0,05$ ) | 0,0026<br>(0,2913)     |                    |                      | - 1,8859 | 0,0483         |
| 94/1-99/8 | 10,5473<br>( $< 0,05$ ) | 0,0056<br>( $< 0,05$ ) | 0,0337<br>(0,3810) |                      | - 1,9636 | 0,6942         |
| 94/1-99/8 | 10,5429<br>( $< 0,05$ ) | 0,0059<br>( $< 0,05$ ) |                    | 0,0003<br>(0,6465)   | - 1,9550 | 0,6916         |
| 94/1-99/8 | 10,5357<br>( $< 0,05$ ) | 0,0062<br>( $< 0,05$ ) | 0,2289<br>(0,1079) | - 0,0038<br>(0,1537) | - 1,9336 | 0,7039         |

**Not:** p değerleri parantez içinde verilmiştir.

### Sonuç

Vergi afları sebepleri ve sonuçları bağlamında, Türkiye’de ve dünya genelinde, birçok teorik ve ampirik tartışmaya konu olmuştur. Vergi aflarının seçmen davranışını etkileyebilecek sonuçlarının da olması konuyu aynı zamanda siyasî tartışmaların da odağına koymaktadır. Tüm bu tartışmalara rağmen, çok yönlü etkileri nedeniyle vergi aflarının ampirik açıdan incelenmesi ve farklı yöntemlerle birbirini destekleyen sonuçlara

ulaşılması konuyla ilgili argümanların da daha sağlıklı bir zemine oturmasına ve zamanla ortak bir kanının oluşmasına yardımcı olacaktır.

Bu düşünceyle, literatürde pek kullanılmayan müdahale analizi yöntemiyle ve daha zengin bir veri kümesine dayanarak, vergi aflarının son yıllarda birbirini izlediği Türkiye’de afların vergi gelirlerine etkisinin araştırıldığı bu çalışmada farklı bir sonuca ulaşılmamıştır. Çalışmadan elde edilen bulgular önceki benzer çalışmaların bulgularıyla paralellik göstermekle birlikte, modelleme konusunda yukarıda belirtilen hatalar dikkate alındığında buradaki ve bundan önceki diğer çalışmalardaki anlamsız etkiye işaret eden bulguların bir anlamda kaçınılmaz sonuçlar olduğu söylenebilir. Çok sık yürürlüğe giren af uygulamalarının etkileri birbiri ile çakıştığından ekonometrik olarak belirli bir affın vergi gelirleri üzerindeki etkisini belirlemek zorlaşmaktadır. Yine afların sıklığı bir yandan vergi uyumu üzerinde erozyona yol açarken diğer taraftan aftan yararlanmak için hedeflenen başvurunun da düşük kalmasına neden olabilmektedir. Tüm etkenler bir araya geldiğinde vergi aflarının istenen ve hedeflenen etkinlik düzeyinin uzağında kalması şaşırtıcı olmayacaktır.

Uygulanan bir vergi affının etkinliğini artırmak ve daha sonraki vergi aflarına meydan vermemek için bazı hususlara dikkat etmek ve gerekli düzenlemeleri yapmak zaruridir. Baer ve Borgne (2008) tarafından işaret edildiği gibi tahakkuk ettiği dönemde ödenmeyen vergi borçlarının aradan geçen zaman içinde borcun üzerine eklenen ceza ile birlikte ödenmesini beklemek pek gerçekçi bir beklenti olmayacaktır. Bununla birlikte, affın sonrasında tahakkuk eden vergiyi ödememenin cezalarının sıkılaştırılması ve denetimin artırılması vergi affının etkinliğini de artıracaktır. Ayrıca, af yoluyla vergi borçlarının kayıt altına alınıp vergi sistemi içine çekilmesi orta vadede vergi tabanını genişleterek gelecek dönemlerdeki vergi tahsilatını da artırabilecektir.

Vergi affı konusu geleneksel (!) siyasette bir seçim yatırımı veya vaadi iken bugün durumun tersine döndüğü söylenebilir. Öyle ki, bir muhalefet partisi yöneticisi iktidara geldiklerinde vergi affı çıkarmayacaklarını, bunun yerine vergi sistemini düzeltereklerini vaad edebilmektedir. Bu noktadan hareketle, vergi aflarının pek dikkat çekmeyen asıl nedenlerinden birinin kusurlu vergi sistemi olduğu söylenebilir. Uygun bir vergi sistemi, destekleyici hukukî altyapı ve ekonomi politikalarıyla birlikte, tahsil edilemeyen vergi oranını minimuma indirerek bir vergi affına da pek ihtiyaç bırakmayacaktır. Bununla birlikte, maalesef, uygun vergi sisteminin nasıl olması gerektiği ve böyle bir sistemin nasıl kurulacağı konusu da zaten en az vergi afları kadar tartışmalı bir konudur!

### **Kaynaklar**

Adams, C. (2001), *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2. Baskı, Madison Books, Lanham, ABD.

Akbelen, Z., Aydın, Z. B. ve Polat, O. (2018), Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Analiz, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (64), 255-270.



- Alm, J., McKee, M. ve Beck, W. (1990), Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance, *National Tax Journal*. 43, 23-37.
- Alm, J. ve Beck, W. (1991), Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties, *Southern Economic Journal*. 57, 1043-1053.
- Alm, J. ve Beck, W. (1993), Tax Amnesties and Compliance In the Long Run: A Time Series Analysis, *National Tax Journal*, 46 (1), 53-60.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. ve 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.
- Altuğ, E. F., ak, M., Őeker, M. ve Bingöl, Ö. (2010), Türkiye'de Vergi Bilinci İstanbul Araştırması, İSMMMO Yayınları, No:134, İstanbul.
- Atçeken, F. D., Altundemir, M. E. ve Turan, A. H. (2018), Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4 (1), 59-75.
- Baer, K. ve Borgne, E. Le (2008), Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- Bayer, R. C., Oberhofer, H. ve Winner, H. (2014), The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence, WIFO Working Paper, No. 487, Wien, Austria.
- Berksoy, T. ve Kırecek, G. E. (2018), Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: 2002 ve Sonrası, *Journal of Life Economics*, 5 (3), 137-152.
- Box, G. E. P. ve Tiao, G. C. (1975), Intervention Analysis with Application to Economic and Environmental Problems, *Journal of American Statistical Association*, 70, 70-79.
- Bozdoğan, D. ve Şimşek, T. (2018), An Empirical Analysis of the Impact of Tax Amnesties on Tax Incomes Between 1980-2014 in Turkey, *International Journal of Eurasia Social Sciences*, 9 (32), 1036-1046.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006), Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan alışması, *İktisat-İŞletme ve Finans Dergisi*, 247 Ekim, 122-139.
- etin, G. (2007), Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, *Yönetim ve Ekonomi*, 14 (2), 171-187.
- etin Gerger, G. (2012), Tax Amnesties and Tax Compliance in Turkey, *International Journal of Multidisciplinary Thought*, 2 (3), 107-113.
- iek, H. (2006), Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket alışması), İSMMMO Yayınları, No: 65, İstanbul.

- Çiçek, H., Karakaş, M. ve Yıldız, A. (2008), Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/381, Ankara.
- Das Gupta, A., Lahiri, R. ve Mookherjee, D. (1995), Income Tax Compliance in India: An Empirical Analysis, *World Development*, 23 (12), 2051-2064.
- Dönmez, R. (1990), Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, SBE, Eskişehir.
- Dubin, J.A., Graetz, M. ve Wilde, L. L. (1992), State Income Tax Amnesties: Causes, *Quarterly Journal of Economics*. 107, 1057-1070.
- Ekinci, F., Acar, Y. ve Ekeryılmaz, Ş. (2019), Türkiye'de Vergi Aflarının Çıkarılmasının Altında Yatan Gerekçelerin Tespiti: Probit Model ile Analiz, *Sakarya İktisat Dergisi*, 8 (2), 177-188.
- Enders, W. (2015), *Applied Econometric Time Series*, 4. Baskı, Wiley, New York.
- Erol, A., Çiçek, H. ve Karakaş, M. (2009), Diyarbakır İlinde Mükelleflerin Vergiye İlişkin Tutum ve Algı Analizi, *İktisat-İşletme ve Finans*, 24 (280), 71-103.
- Fisher, R. C., Goddeeris, J. H. ve Young, J. C. (1989), Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax, *National Tax Journal*. 42, 15-27.
- Fox, W.F. ve Murray, M.N. (2011), Bayesian Analysis of the Effect of Amnesties on Tax Revenues and Filing Rates Using a Longitudinal Data Model with Endogenous Switching, Center for Business and Economic Research University of Tennessee, February, 1-47.
- Gözen, S. (2018), Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi Üzerine Ampirik Bir İnceleme, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi, Tokat.
- Güler, H. (2020), Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (1), 256-273.
- Hajawiyah, A., Suryarini, T, Kiswanto ve Tarmudji, T. (2021), Analysis of a tax amnesty's effectiveness in Indonesia, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 44.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009), Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, *Yönetim ve Ekonomi*, 16 (1), 173-190.
- İpek, S., Kaynar, İ. ve Öksüz M. (2012), Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4 (1), 245-253.
- Kahraman, K. G. ve Yalaman, G. Ö. (2021), Türkiye'de Vergi Aflarının Etkileri: Ampirik Bir Uygulama, *Vergi Sorunları*, 44 (388), 59-69.

- Kara, H. (2014), The Effects of Tax Amnesties on Tax Revenue and Shadow Economy in Turkey, Yüksek Lisans Tezi, Ortadoğu Teknik Üniversitesi, Ankara.
- Kaya, A. (2014), Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz, *Maliye Dergisi*, 167, 184-199.
- Kayan, A. (2000), Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, *Maliye Dergisi*, 135, 80-87.
- Kilonzo, T. M. (2012). The Effects of Tax Amnesty on Revenue Growth in Kenya, A Research Project Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Award of the Degree of Master in Business Administration, University of Nairobi, Kenya.
- Kovancılar, B. ve Demirdizen, Ö. (2010), Türk Vergi Suç ve Ceza Sistemine İlişkin Algılamalar (Manisa İli Örneği), *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 340, 138-152.
- Kwiatkowski, D., Phillips, P. C. B., Schmidt, P. ve Shin, Y. (1992). Testing the Null Hypothesis of Stationarity Against the Alternative of a Unit Root: How Sure are We That Economic Time Series Have a Unit Root?, *Journal of Econometrics*, 54, 159-178.
- Le Borgne, E. (2005), Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the US States." Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association. Vol. 98. National Tax Association.
- Lopez-Laborda, J. ve Rodrigo, F. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain, *Fiscal Studies*, 24 (1), 73-96.
- Luitel, H. S. ve Sobel, R. S. (2007), The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties, *Public Budgeting & Finance*, 27, 19-38.
- Malik, A. S. ve Schwab, R. M. (1991), The Economics of Tax Amnesties, *Journal of Public Economics*, 46, 29-49.
- Mutlu, A. ve Taşçı, K. (2013), Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (45), 214-232.
- Oladele, A. O., Ndal, T. C. ve Micah, L. C. (2021), Tax Enforcement Measures and Revenue Generation in Nigeria, *International Journal of Business & Law Research*, 9 (4), 58-66.
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013), Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27 (4), 241-271.
- Pehlivan, O. (1998), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Perron, P. (1989), The Great Crash, the Oil Price Shock, and the Unit Root Hypothesis, *Econometrica*, 57, 1361-1401.

- Said, S. E., & Dickey, D. A. (1984). Testing for Unit Roots in Autoregressive-Moving Average Models of Unknown Order, *Biometrika*, 71 (3), 599–607.
- Sanchez Villalba, M. A. (2017), On the Effectiveness of Repeated Tax Amnesties, *Journal of Economics and Political Economy*, 4 (3), 285-301.
- Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları), *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ. İ. B. F. Dergisi*, 3 (1), 41-65.
- Şanver, C. (2018), Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (2), 35-63.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007), Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Ankara.
- Uchitelle, E. (1989), The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries, *FRBNY Quarterly Review*, Autumn, 48-53.
- Yardımcıoğlu, M., Akpınar, Y. ve Günay, Y. (2014), Vergi Okuryazarlığı ve Vergisel Farkındalık: Kahramanmaraş Araştırması, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 95-119.
- Yolal, M. (2017), Verginin Tarihsel Gelişiminin ve Mali Fonksiyonun Geçmişten Günümüze Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 215, 9-27.
- Yurdadoğ, V. ve Coşkun-Karaca, N. (2017), Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Eurasian Business and Economics Journal*, 8, 134-164.