

Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi

Fatih SARAÇOĞLU*

Tax erosion is referred to tax revenue losses which are caused by tax expenditure, insufficiency of tax laws, etc. Tax expenditures are defined as revenue foregone because of tax exemptions, deductions, exclusions, credits, preferential tax rates or deferrals.

Tax erosion contains tax avoidance and tax evasion. It causes sacrifice from aims of taxation and tax principles which are determined to provide tax equity and qualification of taxation. Because of tax erosion, tax base is decreased, so tax revenue is reduced. If tax deduction, exemption, and exclusion are carried out excessively, the tax system may be worn out and imbalance between potential tax base and actual tax revenues may be constituted.

Revenue losses which are created by tax erosion, have to be compared to social and economic benefits which are provided from preferential regulations at tax laws. Limits of preferential regulations which cause tax erosion and tax revenue losses, must be determined at the sufficient level which can accomplish only aims of taxation.

To prevent tax erosion, the tax penalty which it provides to abandon tax crimes, must be applied effectively and tax inspections must be increased.

Giriş

Mükellef davranışları ve vergilendirmenin amaçları arasındaki ilişkinin dengeli bir şekilde oluşturulması açısından, vergide konu seçimi ve vergilendirmede izlenmesi gereken hukuki ve idari süreç kadar, sistemde yer verilen müesseselerin nitelik ve kapsamalarının da önemi bulunmaktadır (Akdoğan, 1999a: 99). Bu açıdan vergi yapısı, tarifesi, muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları etkili olmaktadır.

Muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları aşırı ve gereksiz boyutlara ulaştığında hem idare açısından hem de mükellefler açısından olumsuz sonuçlara yol açabilecektir (Akdoğan, 1999: 149). Şöyle ki, bu tür uygulamalara gereğinden fazla yer verildiği takdirde vergi matrahının aşınması (vergi erozyonuna neden olunması) sonucuyla karşılaşılabilecektir. Benzer şekilde; vergi idaresine mükellefiyetin bildirilmemesi, yalan ve eksik bildirimlerde bulunulması, aynı yolla muafiyet ve

* G.Ü. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi.

istisna uygulamalarından yararlanılması, belge düzenlenmemesi ya da gerçeğe aykırı belgeler düzenlenmesi, bu belgelerle maliyetlerin yükseltilmesi ya da gelirlerin azaltılması yoluyla vergi kaybına yol açılabilecektir (Akdoğan, 1985: 241-242).

80 Bu çalışmada, vergi erozyonu konusunda açıklamalar yapıldıktan sonra, vergi erozyonu açısından GVK'da yer alan gelirin tanımı ve kapsamı, muafiyet, istisna ve indirimler, gelirin toplanması, beyanı, vergi tarifesi ve verginin tahsili konuları incelenecek ve vergi erozyonuna yol açan düzenlemeler vergi ilkeleri ve verginin fonksiyonları açısından değerlendirilecektir.

I. VERGİ EROZYONUNUN TANIMI VE KAPSAMI

Vergi erozyonu, vergi harcamaları, yasal boşluklar vb. nedenlerle vergi hasılatındaki azalmayı ifade etmektedir (Akdoğan, 1999: 168). **Vergi harcaması** ise, vergi muafiyetleri, istisnaları, indirimleri, ayrıcalıklı vergi oranları ya da vergi ertelemeleri dolayısıyla ortaya çıkan vergi kaybını ifade etmektedir (Benker, 1986: 403; Davie, 1994: 39-40). Farklı bir deyişle vergi kanunlarının ayrıcalıklı koşullarının neden olduğu vergi kayıplarını belirtmektedir (Davie, 1994: 39).

Çeşitli nedenlerle vergi matrahlarından yapılan iktisadi ve sosyal indirimler ile mükellefin vergi dışı bıraktığı gelirler; vergi matrahının gerekli ölçüde kavranamamasına neden olmakta, dolayısıyla vergi erozyonuna neden olabilmektedir (Edizdoğan, 1978: 120; Akdoğan, 1999: 174). Ancak, katlanılan maliyet ile sağlanan yararın, toplumsal ve bireysel açıdan gerekliliği göz önünde bulundurulduğunda (Akdoğan, 1999: 175), bu tür uygulamaların hepsinin vergi erozyonuna yol açmadığı açıktır. Bu bakımdan; **vergi sistemini yıpratıcı ve vergiye tabi tutulabilir unsurlar ile vergi tutarı arasında dengesizlikler ortaya çıkmasına yol açan aşırı indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının vergi erozyonuna neden olduğu görülmektedir**. Çünkü, amacını aşan, aşırı indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları vergi potansiyelinin tam olarak kavranamamasına neden olmaktadır.

Vergi harcamalarının nitelikleri, yönelik oldukları kişiler, uygulama farklılıkları ve ülke koşullarından kaynaklanan nedenlerle kavranması ve sınıflandırılması güçlük yaratmaktadır. Vergi harcamalarının hızlı biçimde artmasının sonucunda, belirlenmiş olan kamu harcama düzeyi daha düşük miktardaki matrah üzerine daha yüksek vergi oranları uygulanmasıyla karşılanacaktır (Akdoğan, 1999: 173).

Vergi erozyonu; vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmayı bir arada ele almakta olup (Edizdoğan, 1978: 120), **verginin başarı düzeyini belirleyen vergi ilkelerinden ve verginin amaçlarından fedakarlıklar yapılmasına neden olmaktadır** (Akdoğan, 1999: 173). **Çünkü, vergi erozyonu dolayısıyla vergi matrahı daralmakta ve vergi gelirleri düşmektedir** (Alm-Bahl-Murray, 1991: 849).

Kişiler ödemeleri gereken vergiden kurtulmak ya da azaltmak için matrahı daraltma ya da yok etme yoluna gitmektedirler (Uluatam, 1997: 307). Vergi matrahı, zayıf vergi yönetiminin sebep olduğu, kanun dışı olarak vergi kaçırma ya da kanuni yolla vergiden kaçınma yollarıyla şiddetli biçimde aşındırılmaktadır (Alm-Bahl-Murray, 1991: 849).

Kanunlarla öngörülen esaslar dahilinde herkes vergisini ödemekle yükümlü olmakla beraber, vergi mükellefi olabilmek için özel bir gayret gösterilmesi zorunluluğu yoktur (Nadaroğlu, 1992: 288). Bu açıdan, mükellefler, vergiyi doğuran olaya neden olmamak yoluyla kanunlara uygun olarak vergiden kaçınabilirler ki, bunun sonucunda vergi erozyonu ortaya çıkmaktadır. Kanuni yollarla vergi matrahının daraltılması ve vergiden kaçınması, dolaysız vergilerde çeşitli biçimlerde karşımıza çıkabilmektedir. Örneğin; artan oranlı gelir vergisinde belli gelir düzeyinin aşıldığında vergi oranlarının çok yükseldiğini düşünen mükellefler bu düzeyi aşan gelir kazanmaktan vazgeçebilirler (Uluatam, 1997: 308).

Vergi matrahının aşındırılmasının diğer yolu, vergi kanunlarına aykırı hareketle gerçekleşmekte olup, buna vergi kaçırma ya da vergi kaçakçılığı denilmektedir. Burada, vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte, ancak mükellef bunu beyan etmemekte ya da eksik beyan etmektedir (Ergülen-Erdem, 1998: 3). **Vergi kaçırmanın çekiciliği; kaçırılabilir matrah büyüklüğü, marjinal vergi oranı ve risklere (cezalar ve yakalanma olasılığı) bağlı olmaktadır** (Uluatam, 1997: 309).

II. VERGİ EROZYONU VE GELİR VERGİSİ MÜESSESELERİ

Gelirin tanımı, gelir unsurlarının her çeşit gelirin kapsanmasına olanak sağlamaması; ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle tanınan indirim, istisna ve muafiyetler dolayısıyla vergi dışında kalınması vergi erozyonuna neden olabilmektedir. Bu bakımdan gelirin tanımı ve kapsamı ile ilgili düzenlemelerin değerlendirilmesi gerekmektedir.

A. Vergi Erozyonu Açısından Gelirin Tanımı ve Kapsamı İle İlgili Düzenlemelerin İncelenmesi

1. Gelirin Tanımı İle İlgili Düzenlemelerin İncelenmesi

GVK'da "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmış olmakla birlikte, 4444 sayılı Kanun (R.G., T. 14.08.1999, S. 23789) ile 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere; "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere, uygulanacak tanımdan hareketle gelirin nitelikleri; her gerçek kişinin ayrı ayrı dikkate alınması, bir takvim yılında sağlanan gelire uygulanması, gelirin elde edilmiş olması, kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarını ele alması olarak sıralanabilir. 2003 yılı ve sonraki yılların gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak gelir tanımı dikkate alındığında, tasarruf ya da harcamaya kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların esas alınacak olmasının bu niteliklere eklenmesi gerekmektedir.

Gelir vergisi uygulamasında, kanunda aksi belirtilmediği sürece haklar ve yükümlülükler bakımından her gerçek kişinin ayrı ayrı işleme tabi tutulması zorunluluk olup, sağlıklı ve etkin bir vergi uygulaması bakımından yararlı bir düzenleme niteliğindedir (Akdoğan, 1998: 76). Ancak, **özellikle hakların kullanılması bakımından sınırlar zorlanarak vergi erozyonuna neden olunabilir.**

Gelir tanımından çıkarılan bir başka nitelik, bir takvim yılında sağlanan gelirin esas alınması olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi adaletine ulaşılması bakımından daha uzun ya da kısa bir sürenin vergilendirmeye esas alınması ileri sürülebilirse de, uygulama kolaylığı, idari ve mali nedenlerle bir takvim yılı benimsenmektedir (Akdoğan, 1998: 77). Söz konusu düzenlemenin istisnası niteliği taşıyan, **sonraki yıllara ilişkin olarak peşin tahsil edilen kiralardan, tahsil edildikleri yılın değil, ait oldukları yılın matrahına dahil edilmesi nedeniyle vergi erozyonuna yol açılabilecektir.**

Gelirin niteliklerinden; kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarının ele alınması, gayrisafi hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için yapılmış olan giderlerin indirilmesini gerektirmektedir. Bu bakımdan, indirilmesi kabul edilen giderlerin açıkça belirlenmiş olması ve kanun hükümlerinin dikkatle uygulanması gerekmekte olup, aksi takdirde vergi erozyonu söz konusu olabilir.

Ayrıca, 1.1.2003 tarihinden itibaren geçerli olacak gelir tanımı dikkate alındığında, **4444 sayılı Kanun ile getirilen gelir tanımının daha kısıtlı olduğu ve bu haliyle vergi erozyonuna neden olabileceği görülmektedir.**

2. Gelirin Kapsamı İle İlgili Düzenlemelerin İncelenmesi

a. Gelir Unsurlarının Oluşumu Açısından

Gelir yaratıcı faaliyetlerin, ekonomik ve sosyal değişime paralel olarak artması ve çeşitlenmesi ayrıntılı bir gelir tanımı yapılmasını engellemektedir (Ortaç, 1999: 112). Dolayısıyla, gelir vergisi uygulamalarında önce genel bir gelir tanımı yapılmakta, daha sonra gelir yaratıcı faaliyetler belirli gruplar halinde tasnif edilerek her grup için ayrı gelir tanımı yapılmaktadır (Ortaç, 1999: 112).

Gelir vergisi sistemimizde de önce genel bir gelir tanımı yapılmış, daha sonra gelir unsurları sıralanmıştır. GVK'da yer alan gelir tanımı ve unsurları gereğince,

bir ekonomik değerin gelir olarak vergilendirilebilmesi için, kanunda belirtilen yedi gelir unsuru içerisinde yer alması gerekmektedir (Öncel-Kumrulu-Çağan, 1999: 241). Farklı bir ifade ile herhangi bir kazanç bu yedi gelir unsurundan hiçbirine sokulamaz ise, özünde gelir niteliği taşısa bile, gelir vergisi dışında tutulması gerekmektedir (Öncel-Kumrulu-Çağan, 1999: 242).

Gelir vergisine konu olabilecek gelirlerin kapsamının bu şekilde sınırlandırılmış olması, bazı gelirlerin gelir niteliği taşımakla birlikte, vergi dışında bırakılması sonucunu doğurmaktadır. Örneğin, kumardan elde edilen kazanç gelir sayılabilir. Ancak, vergilendirme için bunun gelir unsurlarından birine girip girmediğinin belirlenmesi gerekmektedir. Kumar kazancı, yedi gelir unsuru içerisinde yer almadığından gelir vergisi dışında tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla gelirin tanımı ve kapsamı itibarıyla vergi matrahının aşınması söz konusu olabilmektedir.

Sözü edilen düzenleme, ülkemizin içine düştüğü ekonomik krizin çözümüne yardımcı olabilmek bakımından (Şenyüz, 1999: 196), 1999-2002 yıllarında elde edilen gelirler için uygulanacaktır. 2003 yılı ve sonraki yılların gelirleri için söz konusu olan geniş kapsamlı gelir tanımı ve buna paralel olarak yedinci gelir unsurunun uygulamada boşluk yaratmayacak biçimde, sayma yöntemi yerine genel ve çok amaçlı bir yaklaşımla düzenlenmiş olması (Akdoğan, 1998: 210); gelirin kapsamının belirlenme biçimi dolayısıyla vergi dışında kalınmasını ve bu haliyle vergi erozyonunu önleyebilecek bir nitelik taşımaktadır.

Ayrıca, kumar kazancı ile ilgili örnekte olduğu gibi, gelir vergisinin konusuna giren bir faaliyetin yasak faaliyet olması halinde, mükellefin bunu beyan etmesini (suç işlediğini kendisinin ihbar etmesi olacağından) beklemek mümkün değildir (Şenyüz, 1999: 6). Bu bakımdan da kazanç ve iratları tasarruf ya da harcamaya dönüştüğü anda vergi kapsamına alacak gelir tanımının olumlu olduğu görülmektedir.

b. Gelir Unsurlarına Yönelik Koruyucu ve Teşvik Edici Düzenlemeler Açısından

ba. Muafiyet ve İstisnalar

Bir gelir akımının vergiye tabi tutulabilmesi bakımından gelir unsurları ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi, gelir unsurları kapsamına girmeyen herhangi bir gelir vergi kapsamına da girmemektedir. Vergi dışında tutulması söz konusu olan bu gelirler, vergiden muaf tutulmuş kişilerle, istisna tutulmuş gelirlerle ya da indirimlerle ilişkili değildir (Akdoğan, 1996: 14). Muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarında kişi ya da konu verginin kapsamında olup; vergilendirilmesi gereken kişi ya da konudan çeşitli ekonomik, sosyal, kültürel ya da mali nedenlerle kısmen ya da tamamen vergi alınmaması söz konusu olmaktadır (Akdoğan, 1996: 14).

Mali, iktisadi, sosyal, siyasi vb. nedenlerle getirilmiş olan, vergi mükellefleri ve konularındaki sınırlamaları ifade eden muafiyet ve istisnalar tam ya da kısmi, devamlı ya da geçici, mutlak ya da şarta bağlı olabilirler (Aksoy, 1994: 248-249). Muafiyet ve istisnaların bu şekillerde sınırlandırılmış olması vergi erozyonunun önlenmesi bakımından olumlu etkiler yaratmakla birlikte, sınırların aşılması durumunda olumsuz etkiler de söz konusu olabilmektedir. Farklı bir ifade ile **amacını aşan düzenlemeler vergi erozyonuna neden olabilmektedir.**

Vergi istisnaları amaç dışı kullanıldığında bu istisnalardan asıl yararlanması gerekenlerin yanında kapsama alınmamış olanların da yararlanması nedeniyle vergi erozyonu söz konusu olabilecektir. Bu açıdan serbest meslek kazançları istisnasından, eserin asıl yaratıcısının yanısıra, kanuni mirasçılarının da yararlanabilmesi örnek gösterilebilir.

Mükelleflerin kanuni düzenlemeleri mümkün olduğu ölçüde kendi lehlerine zorlamak suretiyle vergi avantajı sağlayabilmesi (Akdoğan, 1987: 154), gayrimenkul sermaye iratları istisnasında olduğu gibi, istisnanın vergi barınağı ya da vergi şemsiyesi olarak kullanılabilmesine (Akdoğan, 1996 101) neden olmakta ve istisna dolayısıyla vergi erozyonu oluşmaktadır. Şöyle ki, **gayrimenkullerini birden fazla kişi üzerine tapulayan ya da her bir gayrimenkulünü ayrı bir kişi üzerine tapulayan bir ailede, aile fertlerinin her birinin istisnadan ayrı ayrı yararlanması söz konusu olmakta ve vergi avantajı yaratılmaktadır** (Ergülen-Erdem, 1998: 59).

Muafiyet ya da istisna sınırlarını aşmamak ve dolayısıyla vergi mükellefi olmamak için, yapılan işin yakın kimseler arasında bölünmesi ya da bazı işlemlerin söz konusu kişiler üzerine devredilmesi yoluyla (Ervardar, 1965: 37) vergi erozyonuna neden olunabilir.

Bir yandan vergi idaresinin işlerinin kolaylaştırılması amaçlanırken, diğer yandan belirli kesimlerin defter ve kayıt sistemini yürütmesindeki güçlükler ve elde edecekleri gelirin düşük olacağı noktasından hareketle muafiyet uygulamalarına yer verilebilmektedir (Feyzioğlu, 1978: 46). Bu tür uygulamalar vergi idaresi ve vergide adalet ilkesi açısından olumlu olmakla beraber, vergilendirilmesi gereken gelirin tam olarak kavranmasına engel olmaktadır (Feyzioğlu, 1978: 46). Bu açıdan esnaf muafılığı örnek gösterilebilir.

İstisna sınırlarının günün koşullarına uygun olarak belirlenmemesi, istenilen amaçlara ulaşılmasını engellemektedir. **Günün koşulları itibariyle istisnadan yararlanması gerekirken, sınırların çok düşük olması nedeniyle istisnadan yararlanamayacaklarını gören kişiler gelirlerini düşük göstererek vergi erozyonuna sebebiyet verebilirler.** Sınırların yüksek tutulması durumunda ise, yüksek miktardaki gelirlerin istisnadan yararlanması söz konusu olacak ve vergi erozyonu oluşabilecektir.

bb. İndirimler**bba. Gelir Unsurları İle İlgili Özel Nitelikli İndirimler**

İndirimler yoluyla, vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, bu mali güçten bazı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi alınmamakta, matrahın belirli bir kısmı vergi dışı bırakılmaktadır. Dolayısıyla indirimlerden yararlanan mükelleflerin vergi yükü, diğer mükelleflere oranla daha düşük olmakta ve vergi adaleti bozulmaktadır.

İndirim uygulamalarında, amaç dışına çıkılmasını önlemek bakımından, yatırım indiriminde olduğu gibi belli sınırlamalar çerçevesinde vergi alınmaması söz konusu olsada bu sınırlamaların günün koşullarına uymaması nedeniyle vergi erozyonu oluşabilmektedir. Şöyle ki, sınırların belirlendiği tarih itibariyle günün koşullarına uyması, ancak sonraki dönemlerde günün koşullarına göre düzenlenmemesi nedeniyle, indirim hakkı tanınmasa dahi belirlenmiş olan tutarlarda yatırım yapacak kişi ya da kuruluşların indirimden yararlanmasına neden olacağından vergi erozyonu söz konusu olacaktır.

İndirim uygulamalarında belirli tutarların ve amaçların aşılması halinde vergi erozyonuna neden olduğundan, özel indirim, sakatlık indirimi ve özürlü kişi indiriminin vergi erozyonuna yol açmadığı açıktır.

İndirim düzenlemelerine yer verilirken, kazancın haksız yere vergilendirilmesinin engellenmesi amaçlanmaktadır. Ancak bu amaçla indirim yapılırken, vergi erozyonuna neden olunabilmektedir. Örneğin, bazı menkul sermaye iratları için geçerli olan enflasyondan arındırma uygulaması, tasarruf sahiplerinin enflasyonun yarattığı haksız vergilendirmeye karşı korunması gerekçesine dayanmaktadır (Kocahanoğlu, 1998: 135). Ancak, enflasyon oranından daha yüksek indirim oranı uygulanırsa vergi erozyonuna neden olacaktır.

Çeşitli gelir unsurları için kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilen giderlerin sınırlarının geniş tutulması da vergi erozyonuna neden olabilmektedir. Bu bakımdan, söz konusu giderlerin faaliyetin devamı ve kazancın elde edilebilmesi ile ilgili olması gerekmektedir. Bu tür **indirimlere yer verilirken gerçekleştirilmesi öngörülen koşulların sağlanıp sağlanmadığına dikkat edilmelidir.** Örneğin, taşıt giderlerinin indirilmesine olanak tanınırken, taşıtların kişisel ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılması durumunda kanunla belirlenen amacın dışına çıkmış olunmakta ve giderlerin artması dolayısıyla vergi erozyonuna yol açılması söz konusu olabilmektedir.

bbb. Gelir Unsurları İle İlgili Genel Nitelikli İndirimler

Gelir unsurları ile ilgili özel nitelikli indirim düzenlemelerinde olduğu gibi, **genel nitelikli indirim düzenlemelerinde de amaç dışına çıkıldığında ve sınırların ihlal edilmesi durumunda vergi erozyonu söz konusu olmaktadır.** Ancak, zararların, şahıs sigortası primlerinin, bağış ve yardımların gelirden

indirilebilmesi için kanunda belirtilen koşulların yerine getirilmesi durumunda vergi erozyonuna yol açılmayacağı belirtilebilir.

Bu bakımdan, sigorta primleri, gelir vergisi matrahından indirileceği için, vergi mükellefi bir yandan sosyal güvencesini temin etmekte, diğer yandan istisna edilen gelirin girdiği vergi dilimindeki vergi oranı kadar vergi avantajı sağlanmış olmaktadır (Kızılot, 1999: 45). Ancak, söz konusu düzenlemenin amacı göz önünde bulundurulduğunda, vergi erozyonuna neden olmayacağı sonucuna varılmaktadır. Bağış ya da yardımların sosyal amaçlara dayanması; indirilebilmesi için yapılacağı kuruluşların; miktar itibariyle sınırlarının ve makbuz karşılığı olmasının gerekmesi vergi erozyonuna yol açılmasını önleyecek niteliktedir. Ayrıca bilerek zarar edilmesi söz konusu olamayacağı ve faaliyetin devamı açısından bu zararların indirilmesi gerekliliği, zararların indirilmesinin de vergi erozyonuna neden olmayacağını göstermektedir.

B. Vergi Erozyonu Açısından Gelirin Toplanması ve Beyanı

GVK'na göre, yedi gelir unsurunun tamamından ya da bir kısmından gelir elde edilmesi durumunda beyanname verilmesi ve beyan edilmesi gereken gelirin yıllık beyannameye toplanması gerekmektedir. Ancak, mükelleflerin gelirlerinin tutarı ne olursa olsun, her durumda beyanname vermek zorunda kalmamaları; bu yolla idare ve mükellefin gereksiz iş yükü ve sorunlarla karşılaşmaması için bir kısım gelirlerin belirli bir tutarı aşmaması halinde beyan edilmemesi yoluna gidilmiştir (Akdoğan, 1998: 227).

Ayrıca, **beyan edilmesi gereken gelirlerle birlikte, beyanı gerekmeyen gelirlerin de elde edilmesi durumunda, beyanı gerekmeyen gelirlerin beyan edilmesi söz konusu olmamaktadır.** Farklı bir ifade ile başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi gerekse de gerekse de beyanı gerekmeyen gelirlerin beyan edilmesi söz konusu değildir. Ancak bu uygulama nedeniyle bütün gelirler beyannameye dahil edilmediğinden vergi matrahının azalacağı ve vergi hasılatının düşeceği açıktır.

Beyan edilmesi gerekmeyen gelirlerin tevkif yoluyla vergilendirilmiş olduğu, dolayısıyla beyannameye dahil edilmesinin gerekli olmadığı düşünülebilirse de, tevkifat oranlarının farklı gelirler için tek oran olarak belirlenmiş olması ve bu oranların da vergi tarifesinin ilk dilimine karşılık gelen orandan düşük olması, artan oranlı vergi tarifesi uygulandığında elde edilecek vergi hasılatına göre daha düşük hasılat sağlanmasına neden olmaktadır.

Gelirin beyan edilmesinde, beyan sınırının yüksek olması vergi erozyonuna yol açabileceği gibi, mükelleflerin çeşitli yollarla bu sınırın altında kalarak matrahı daraltmaları da vergi erozyonuna neden olabilmektedir. Örneğin, tek kişinin elde etmesi söz konusu olan gelirin birden fazla kişi tarafından elde edilmesi

sağlanarak vergi erozyonuna neden olunabilecektir. Bu bakımdan, bankalarda ortak hesabı bulunan kişilerin hesap kartında oran belirtilmemişse, tahakkuk eden faizi yarı yarıya elde ettiklerinin kabul edilmesi (Sarıs, 1999: 156); aile bireylerinin, hazine bonusu ve devlet tahvili hesapları için bu uygulamadan yararlanarak gelirlerini beyan dışında bırakmalarına neden olabilecektir.

Gelirin toplanması ve beyanı sırasında hamiline yazılı olarak ortaya çıkan gelirlerin değerlendirilemeyecek olması da beyan dışında kalınmasına ve dolayısıyla vergi erozyonuna neden olabilecektir. Şöyle ki, mevcut sistemde, **hamiline yazılı menkul kıymetlerin sahipleri tarafından beyan edilerek ödenmesi mükelleflerin insafına bırakılmaktadır** (Yılmaz, 1996: 128). Dolayısıyla, gelirin bir kısmı hamiline yazılı olarak ortaya çıktığında, beyan sınırının altında kalması ve bunun sonucunda vergi erozyonu söz konusu olabilmektedir.

C. Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi Tarifesi, Verginin Hesaplanması ve Tahsili

1. Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi Tarifesi ve Verginin Hesaplanması

Mükellef açısından, vergiye tabi gelir belirlendikten sonra en önemli husus, vergi yükünün istenilen biçimde dağılımının gerçekleştirilmesine yardımcı olabilecek etkin bir araç olan vergi tarifesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Turhan, 1998: 130). Modern gelir vergisi sistemlerinde olduğu gibi, ülkemizde de artan oranlı vergi tarifesi benimsenmiştir.

Gelir vergisi tarifemiz, ilk dilimin geniş tutulmuş olması nedeniyle belirli bir gelir düzeyine kadar tek oranlı tarife niteliği taşıyor olması, basamak sayısının az olması, dilimlerdeki artış ile oranlardaki artış arasındaki ilişkinin yetersiz olması, vergi ödeme gücünün izlenmesi bakımından yetersiz kalması gibi gerekçelerle eleştirilmektedir. Buna karşılık, uygulama kolaylığının bulunması, günün koşullarına uygun tutarları yansıtabilmesi, sınırlı bir artan oranlılığı öngörmesi nedeniyle mükellef psikolojisine uygunluğu yönünden olumlu karşılanmaktadır (Akdoğan, 1996: 20).

Gelir vergisi tarifesinin basamak ve oransal yapısı itibarıyla son derece basık bir nitelik taşıdığı, oranlardaki yükselişin gelir dilimlerindeki büyük artışlarla bir anlamda ve büyük ölçüde telafi edilmesi nedeniyle, artan oranlı vergi tarifesinin etkilerinin büyük ölçüde kaybolmasına neden olduğu görülmektedir (Akdoğan, 1996: 21).

Vergi tarifesi, vergi erozyonu bakımından ele alındığında; gelir dilimlerinin enflasyon oranında artırıldığı, ancak vergiye tabi gelirlerin bu oranda artmamış olması durumunda daha alt dilimlere ve dolayısıyla daha düşük vergi oranlarına tabi olunacağı için bir vergi kaybının doğabileceği belirtilebilir. Benzer şekilde, **tarife**

dilimlerinin geniş tutulmuş olması da daha çok mükellefin alt dilimlere girmesine imkan sağlayacağından vergi kaybına neden olabilecektir.

Vergi oranlarının aşırı ölçüde yüksek olması da, mükelleflerin vergi matrahlarını küçültmeye çaba göstermelerine neden olabilmekte (Akdoğan, 1996: 21) ve bu durum vergi erozyonu ile sonuçlanabilecek bir nitelik taşımaktadır. Ayrıca, belirli bir gelir düzeyi aşıldığında vergi oranlarının çok yükseldiğini düşünen mükelleflerin bu düzeyi aşan gelir sağlamaktan vazgeçmeleri de vergi erozyonuna yol açabilecektir.

88

2. Vergi Erozyonu ve Verginin Tahsili

Gelir vergisinin zamanında tahsil edilememesi gelir azalışına neden olmaktadır. Bu kayıp ise vergi erozyonundan kaynaklanabilmektedir. Şöyle ki, **elde edilmiş olan gelirin sonraki yıllara aktarılmasıyla, ilgili dönemin vergi matrahının daraltılması söz konusu olabilmekte, bunun sonucunda da enflasyonist koşullar nedeniyle vergi kaybı ortaya çıkabilmektedir.** Örneğin, gayrimenkul sermaye iratlarında gelecek yıllara ait olup, peşin olarak tahsil edilen kiraların, ait oldukları yılın geliri kabul edilmesi ve buna göre vergilendirilmesi vergi erozyonuna neden olmaktadır.

Verginin tahsili kaynakta kesme gibi yöntemlerle, vergi borcunun doğması ile eş zamanlı kılınmadığı takdirde vergi mükelleflerinin, vergi borcunu satın alma gücü azalmış bir parayla ödemesi sonucunu doğurmaktadır (Tekin, 1978: 89-90). Bu durum vergi borcunun doğumu ile verginin tahsili arasındaki gecikmeden kaynaklanmaktadır.

Kaynakta tevkif yöntemi, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı kısaltan bir yöntem olması (Turhan, 1998: 128) ve vergiye tabi unsurların tamamının kavranmasına olanak sağlaması bakımından yararlı olmaktadır. Ülkemizde yaşanan yüksek enflasyon koşulları dikkate alındığında, bu **enflasyonun vergi matrahında aşınmaya yol açtığı görülmektedir. Kaynakta tevkif yöntemi, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi kısalttığı için enflasyon dolayısıyla vergi matrahının aşınmasını önlemektedir.**

Beyana tabi matrahlarda vergi dürüstlüğüne sağlanamamasına karşılık (ki, bu durum vergi erozyonuna neden olabilir), kaynakta tevkif yoluyla toplanan vergiler gerçek matrahları oldukça yakından takip edebilmekte olup (Bulutoğlu, 1978: 231), bu durum vergi erozyonunun önlenmesi açısından olumlu nitelik taşımaktadır.

Ülkemizde gelir vergisinin önemli bir kısmı kaynakta tevkif yöntemiyle tahsil edilmektedir. Ücretliler dışındaki kesimler için gayrisafi tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasının vergi erozyonunun önlenmesi bakımından yararlı olacağı belirtilebilir. Şöyle ki, gayrisafi tutarın esas alınması, bu tutardan indirilmesi gereken giderlerin indirilmeden vergi alınmasını sağlamaktadır. Ancak bu durum, tevkifata tabi kazanç ve iratların safi tutarı dikkate alındığında vergi yükünün

mükellefler arasında adaletsiz sayılabilecek bir şekilde dağıtılmasına yol açmaktadır (Akdoğan, 1996: 147). Zira, tevkifata tabi gayrisafî tutar içinde yer alan maliyet unsurlarının miktarı azaldıkça net gelire kıyasla alınan vergi oransal olarak azalmakta; maliyet unsurlarının miktarı arttıkça net gelire kıyasla alınan vergi oransal olarak yükselmektedir (Akdoğan, 1996: 147).

Vergi erozyonu yönünden **kaynakta tevkif yönteminin bu gibi olumlu yanları olmasına rağmen; ücret dışındaki gelirler için artan oranlı olarak uygulanmaması vergi kaybına neden olmaktadır.** Ayrıca, kaynakta tevkif yöntemiyle vergilendirilen ve belli tutarı aşmayan gelirlerin beyannameye dahil edilmiyor olması, vergi erozyonuna yol açabilmekte ve bu durum idare açısından gelir kaybıyla sonuçlanmaktadır.

Vergi borcunun doğumu ile verginin tahsili arasındaki gecikme, bildirimde bulunma ve tarh işlemlerinin süresine ve verginin taksitlerle alınmasına bağlı olarak uzamaktadır (Tekin, 1978: 90). Dolayısıyla, enflasyon da göz önünde bulundurulduğunda vergi matrahının aşınması sonucuyla karşılaşılmaktadır. **Bu sakıncanın giderilmesi bakımından diğer bir önlem geçici vergi uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır.**

Gelirin doğduğu zaman ile vergilendirildiği zaman arasındaki farkı azaltmak ve enflasyonist ortamda vergi gelirlerinin erimesinin önüne geçilerek devlete daha fazla mali imkan sağlamak amacıyla yer verilen geçici vergi uygulaması (Şenyüz, 1999: 258), verginin zamanında tahsiline imkan sağladığından olumlu nitelik taşımaktadır.

Gelir vergisinin zamanında tahsilini sağlamak bakımından ceza uygulamalarından ya da teşviklerden yararlanılabilir. Cezaların caydırıcı olmaması, mükellefler açısından piyasa koşullarından daha ucuz yolla kredi sağlanması imkanını yaratıyorsa verginin tahsilinde bir gecikme söz konusu olabilir.

III. VERGİ EROZYONUNA YOL AÇAN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Muafiyet, istisna ve indirimler, vergi erozyonuna yol açabilen düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak verginin tanımına ve amaçlarına uygun biçimde karşımıza çıkan bu tür düzenlemelerin vergi erozyonuna yol açmayacağı belirtilebilir. Bu bakımdan, muafiyet, istisna ve indirimlerin vergi ilkeleri ve verginin fonksiyonları açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

A. Vergi İlkeleri Açısından

Vergi uygulamasında bir takım olumlu ve olumsuz özendiricilerden yararlanılmakta olup; bu özendiriciler, muafiyet, istisna, indirim ve ayrıcalıklı vergi oranları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Siyasi, ekonomik ve sosyal nedenlerle bazı vergi mükellefleri ve konularının tamamen ya da kısmen vergi dışında bırakılmasıyla vergide genellik ilkesinin gereklerinin yerine getirilmediği görülmektedir (Akdoğan, 1980: 90). **Muafiyet, istisna ve indirimlerin vergi ödeme gücüne ulaşmakta kullanılan yöntemlerden olduğu; genellik ilkesi de herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi olarak ele alındığında, söz konusu düzenlemelerin tümünün bu ilkedan sapma olarak değerlendirilemeyeceği görülmektedir. Bu bakımdan, sözü edilen düzenlemelerin gelişigüzel olması ve aşırı boyutta yaygınlaşması halinde önemli boyutlara varabilecek vergi erozyonu ile karşı karşıya kalınabilecektir** (Akdoğan, 1999: 180).

Muafiyet, istisna ve indirimler aşırı ve gereksiz boyutlara ulaştığında vergide adalet ilkesine de ters düşecektir. Vergileme yoluyla, devlet hizmetlerinden doğan maliyetin gelir grupları arasında dağılımının yapılması (buna dikey eşitlik denilmektedir) ve ortalama olarak aynı ekonomik durumda bulunanların aynı yük altında kalmalarının sağlanması (buna yatay eşitlik denilmektedir) amaçlanmaktadır (Akdoğan, 1999: 119). Bu bakımdan vergi sisteminde yer alan ve vergi erozyonuna neden olabilecek muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırlarının dikkatle belirlenmesi gerekmektedir. **Vergi yükünün adaletli biçimde dağıtılması amaçlanırken, vergi ödeme gücüne ulaşmakta kullanılan söz konusu düzenlemelerin sınırları amaçlara ulaşacak biçimde belirlenmemişse vergide adaletin sağlanması mümkün olmayacaktır.** Ayrıca, bu ölçülerde günün koşullarına uygunluk sağlanması da önem taşımaktadır. Aksi halde, vergi erozyonuna neden olunabilecek ve bunun sonucunda adalet ilkesi zedelenecektir.

Vergi erozyonuna neden olan düzenlemeler, vergiden beklenen hasılatın belirli bir dönemde elde edilmesini öngören verimlilik ilkesi açısından da önem taşımaktadır. Şöyle ki, vergi erozyonuna neden olabilen ve vergi kaybıyla sonuçlanan aşırı boyuttaki muafiyet, istisna ve indirimler belirli bir dönemde karşılanması gereken kamu giderlerinin finansmanını sağlamada yetersizlikle karşılaşılmasına neden olmaktadır.

Kamu giderlerinin finansmanının sağlanması bakımından; vergi erozyonuna yol açması olasılığı bulunan düzenlemelerin amacına uygun hale getirilmesi gerekmekte olup, bunun için **sınırlarının iyi belirlenmesi ve etkin bir denetim mekanizması oluşturulması önem taşımaktadır.**

B. Verginin Fonksiyonları Açısından

1. Mali Fonksiyonu Açısından

Verginin mali fonksiyonu, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli geliri sağlamak olup; bu temel fonksiyonun yerine getirilebilmesi herşeyden önce yeterli ölçüde gelir temin edilebilecek bir vergisel yapıyı öngörmektedir. **Muafiyet, istisna ve indirimler aşırı boyutlara ulaştığında, vergi yapısını zedeleyebilecek,**

vergi erozyonuna neden olabilecek ve yeterli gelirin sağlanmasını engelleyebilecektir.

Muafiyet, istisna, indirim ve ayrıcalıklı vergi oranları uygulamasının sonucunda oluşabilen vergi erozyonu gelir kaybına yol açmakta ve bu durum bütçe gelirlerinin azalmasına, kamu hizmetlerinin aksamasına neden olmaktadır. Bütçe gelirlerinin azalması ve bunun sonucunda bütçenin açık vermesi, vergi oranlarının artırılmasına, yeni vergilerin konulmasına, açıktan emisyonu gidilmesine, fiyatların yükselmesine ve enflasyonun doğmasına neden olmaktadır (Edizdoğan, 1978: 131).

Vergi erozyonunun vergi gelirlerini azaltması iki şekilde söz konusu olabilir. Vergi erozyonuna neden olabilecek düzenlemeler gözden geçirildiğinde, bazı düzenlemelerin hem direkt olarak ilgili kişilerin vergi yükünü azalttığı hem de dolaylı olarak bu kişilerle ilişkili olanların vergi yükünü hafiflettiği görülmektedir.

Vergi erozyonu nedeniyle vergi gelirlerinin azalmasının bir sonucu da, gerekli vergi hasılatının sağlanamamasından dolayı başka mükelleflerin vergi yükünün artırılması olmaktadır. Söz konusu mükellefler ise genellikle ücretliler olmakta ve bunun sonucunda vergi adaleti bozulmaktadır.

Vergi erozyonuna yol açan düzenlemeler gelir kaybına yol açtığından ve dolayısıyla mali fonksiyonun gerçekleşmesini engellediğinden, söz konusu düzenlemelerin mali, ekonomik ve sosyal amaçlar dışına çıkmasının önlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan, ayrıcalık tanınacak kişi ya da konular dikkatle belirlenmeli, bu ayrıcalıklardan yararlanma koşulları somut biçimde ortaya konulmalı ve günün koşullarına uygunlukları sağlanmalıdır. Ancak bu düzenlemeler yapıldığında, ayrıcalıklar nedeniyle ortaya çıkan vergi erozyonunun önlenilebileceği ve mali fonksiyonun gerçekleştirilebileceği görülmektedir.

2. Ekonomik Fonksiyonu Açısından

Verginin ekonomik fonksiyonu, ekonomik istikrarın sağlanması amacına yöneliktir. Vergi sistemlerinde yer verilen muafiyet, istisna ve indirimlerle ekonomik yapının yönlendirilmesi ve istikrarın sağlanması amaçlanırken, bu ayrıcalıkların vergi erozyonuna yol açmayacak biçimde düzenlenmesine dikkat edilmeli, söz konusu ayrıcalıkların ekonomik istikrarı bozması engellenmelidir.

Amacını aşan, gelişigüzel muafiyet, istisna ve indirimler fon transferine neden olmakta, ekonomik istikrarı olumsuz etkilemektedir. Şöyle ki; muafiyet, istisna ve indirimler dolayısıyla bazı kesimlerin vergi yükü düşerken bazı kesimlerin vergi yükü artmakta, vergi yükü artan kesimden vergi yükü düşen kesime doğru bir fon akımı söz konusu olmaktadır.

Muafiyet, istisna ve indirimler dolayısıyla vergi erozyonuna yol açılmasının bir sonucu da, teşebbüsler arasında ekonomik rekabetin ve eşitliğin bozulması olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, vergi erozyonu üretim faktörlerinin

dağılımını da olumsuz etkileyebilecek; muafiyet, istisna ve indirimler nedeniyle bazı üretim faktörlerinin, teşvik edilmek istenmeyen ve gelişmesinde ekonomiye yarar sağlamayacak alanlara kayması söz konusu olabilecektir.

Ekonomik istikrarın sağlanması bakımından, vergi erozyonuna yol açan uygulamaların, üretim faktörlerinin dengeli dağılımını sağlayacak, ekonomik rekabetin bozulmasını önleyecek ve vergi yükünün dengeli dağılımını gerçekleştirecek biçimde düzenlenmeleri gerekmektedir.

Ekonominin canlandırılması ve yüksek kalkınma hızının sağlanması amacına yönelik vergi koruma ve teşvik tedbirlerinin vergi hasılatı üzerindeki etkilerinin de göz önünde bulundurulması gerekmekte olup (Çaycık, 1968: 96), vergi erozyonuna yol açabilecek koruma ve teşvik düzenlemelerinin gözden geçirilmesi ve mümkün olduğu ölçüde amaçlara ulaşacak biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Farklı bir ifade ile vergi tedbirleriyle ekonomik faaliyetlerin istenilen yönlerde gelişmesi ve fonların en yüksek kalkınma hızını sağlayacak alanlara yatırılması sağlanmalıdır (Çaycık, 1968: 97).

3. Sosyal Fonksiyonu Açısından

Vergi adaletine ulaşılması yönünden, koşullara uygun olarak saptandıkları ve uygulandıkları takdirde direkt etkisi bulunan muafiyet, istisna ve indirimler farklı boyutlarda olmak üzere tüm vergi sistemlerinde kabul edilmiştir (Akdoğan, 1980: 26). Muafiyet, istisna ve indirimlere yer verilmesinde sosyal amaçlar da etkili olmaktadır.

Söz konusu muafiyet, istisna ve indirimler gerçeklere uygun biçimde düzenlenmiş olmaları halinde vergi adaletini olumlu yönde etkileyecekleri gibi (Akdoğan, 1980: 26), amaçları dışına çıkıldığı takdirde vergi erozyonuna yol açabilecek ve vergi kaybına neden olabileceklerdir. Ayrıca, **sosyal amaçla bu düzenlemelere yer verilirken, gelir dağılımının bozulması sonucuyla da karşılaşılabilmektedir.**

Vergi erozyonu, vergiden kurtulma olanakları bulunmayan mükelleflerin vergi yükünün artmasına neden olduğundan vergilemede adaletin bozulması sonucunu doğurmaktadır. Vergi erozyonu nedeniyle vergi gelirlerinin azalması; ancak, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için yeterli finansmanın sağlanması gereği, vergiden kaçınma olanağı bulunmayan mükelleflerden daha fazla vergi alınmasını gerektirmekte, bu kesim ise genellikle ücretliler olmaktadır. Dolayısıyla, bir yandan vergi adaleti olumsuz etkilenirken, diğer yandan gelir dağılımı bozulmaktadır.

Ayrıca, **idari açıdan rahatlık sağlanması amacıyla muafiyet, istisna ve indirim düzenlemelerine yer verilmesi, vergi yozlaşmasına neden olabilmektedir.** Şöyle ki, söz konusu düzenlemelerin amaç dışında kullanıldığını gören mükellefler vergiden kaçınabilecek ya da vergi kaçırabileceklerdir.

Gerek vergide adaletin sağlanması, gerekse gelir dağılımının bozulmasının önlenmesi ve vergi yozlaşmasının engellenmesi bakımından, **vergi erozyonuna yol açabilecek muafiyet, istisna ve indirimlerin gelişigüzel ve amaç dışı olarak kullanılmalarının engellenmesi gerekmektedir.**

SONUÇ

Vergi kanunlarında vergi matrahını etkileyen (azalmasına yol açabilen) özel nitelikli bazı yasal işlemler yer almaktadır. Mükellefler, vergi kanunlarında yer alan bu haklardan yararlanmak suretiyle dönem kazançlarını ve bu yolla ödeyecekleri vergileri yasal yollardan aşağı çekme avantajından yararlanabileceklerdir (Kızılot, 1993: 28).

Gelir vergisi sistemimizde yer alan indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi matrahını etkileyecek ve vergi erozyonuna yol açabilecek, bunun sonucunda da vergi kaybına neden olabilecek düzenlemelerdir. Vergi kaybının boyutları ise, siyasal iktidarların ekonomik, sosyal ya da idari gerekçelere dayanarak aldıkları kararlara bağlı olarak belirlenmektedir (Saygılıoğlu, 1990:17). Bu açıdan, **ortaya çıkan vergi kaybı ile sağlanacak ekonomik ya da sosyal fayda karşılaştırılarak değerlendirmeler yapılmalı** (Saygılıoğlu, 1990:17), **vergi erozyonuna ve dolayısıyla vergi kaybına yol açabilecek düzenlemelerin sınırları amaç dışına çıkmayacak şekilde belirlenmelidir.**

Muafiyet ve indirimlerde olduğu gibi; ekonomik, sosyal, idari ve siyasal nedenlerle yer verilen istisnalar, baskı gruplarının hükümet ya da parlamento üzerindeki etkisi sonucunda kısmi bir "yöneltici vergi politikası" önemi haline geldikleri takdirde gelir vergisinin mali fonksiyonunun yanısıra, konjonktürel ve sosyal fonksiyonlarını da olumsuz yönde etkileyen vergi matrahının aşınması olayına neden olmaktadır (Sönmez-Halıcı, 1990: 6; Turhan, 1998: 121-122). Dolayısıyla daha **etkin bir denetim yoluyla muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarında sınırların aşılmasına dikkat edilmeli ve bu tür düzenlemelerde amaç dışına çıkılması engellenmelidir.**

Vergi idaresi, mükelleflerin vergiye karşı oluşan ve vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma ile sonuçlanan (iki durum da vergi matrahının aşınmasına neden olmaktadır) tepkilerini gidermek üzere mükellef ile ilişkilerini güçlendirerek vergi bilincinin yerleşmesine katkıda bulunmalıdır (Doğanyığıt, 1996: 85). Bu tür ilişkilerin güçlendirilmesiyle vergi erozyonuna yol açan uygulamalara girişilmesi engellenmiş olacaktır. Ayrıca **vergi kaçırma yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi bakımından cezaların caydırıcılığının sağlanması ve denetimin artırılması gerekmektedir.**

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (1980), **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No.137/1-9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara.
- 94 AKDOĞAN, Abdurrahman (1987), "Gelir Vergisi Kanunu Açısından Gayrimenkul Sermaye İratları İstisnasının Kapsam Ve Sonuçları", **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1-2, G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No. 119/48, s. 149-155.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1999), **Kamu Maliyesi**, 7. B., Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1998), **Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması**, 2. B., Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1985), "Uygulama İle İlgili Bazı Göstergelere Göre Vergi Kaybı Ve Etkileyen Faktörler", **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1-2, G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No. 61/33, s. 239-259.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1999a), "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, s. 97-104.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1996), **Vergilerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)**, 2. B., G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No. 165/54, Ankara.
- AKSOY, Şerafettin (1994), **Kamu Maliyesi**, 2. B., Filiz Kitabevi, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- ALM, James - BAHL, Roy - MURRAY, N. Matthew (1991), "Tax Base Erosion in Developing Countries", **Economic Development and Cultural Change**, Volume 9, Number 4, s. 849-870.
- BENKER, M. Karen (1986), "Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole In State Budget Oversight", **National Tax Journal**, Volume XXXIX, s. 403-417.
- BULUTOĞLU, Kenan (1978), **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, 6. B., Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- ÇAYCIK, Bülend (1968), **Vergi Sisteminde Koruma Ve Teşvik Esasları**, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, No. 1383-232/38, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- DAVIE, F. Bruce (1994), "Tax Expenditure In The Federal Excise Tax System", **National Tax Journal**, Volume XLVII, s. 39-55.
- DOĞANYİĞİT, Sadettin (1996), "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 41, s. 85-88.
- EDİZDOĞAN, Nihat (1978), "Bir Vergi Suçu Ve Cezası Olarak Vergi Kaçakçılığı", **Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt VII, No. 1-2, s. 109-143.
- ERGÜLEN, Güneri - ERDEM, Hayreddin (1998), **Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- ERVARDAR, Fehamettin (1965), "Memleketimizde Vergi Kaçaklıkları Ve Vergi Kaybı", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 11. Seri, Yıl 1965, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No. 1147/170-21, Sermet Matbaası, İstanbul, s. 35-49.

- FEYZİOĞLU, Bedi (1978), "Gelir Ve Kurumlar Vergilerinde Muafiyet Ve İstisnalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 1978/1.
- KIZILOT, Şükrü (1999), "Vergi Avantajları", **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, s. 19-66.
- KIZILOT, Şükrü (1993), "Vergi Matrahını Etkileyen Bazı Yasal İşlemler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 1, s. 23-28.
- KOCAHANOĞLU, S. Osman (1998), **Gerekçeli Açıklamalı Vergi Kanunları**, 13. B., Özener Matbaası, İstanbul.
- NADAROĞLU, Halil (1992), **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. B., Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No. 337/17, İstanbul.
- ORTAÇ, F. Rıfat (1999), "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması", **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, s. 105-115.
- ÖNCEL, Mualla - KUMRULU, Ahmet - ÇAĞAN, Nami (1999), **Vergi Hukuku**, 7. B., Turhan Kitabevi, Ankara.
- SARISU, Ekrem (1999), "220 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne Göre Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 74, s. 153-202.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat (1990), "Ülkemizde Vergi Kaybının Boyutları ve Ölçülebilirliği (II)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 108, s. 15-23.
- SÖNMEZ, Nezihe - HALICI, G. Ali (1990), **Gelir Ve Kurumlar Vergilerinde İstisna Ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları Ve Değerlendirilmesi**, TOBB Yayınları, No. Genel 144, Ar-Ge 58, Sevinç Matbaası, Ankara.
- ŞENYÜZ, Doğan (1999), **Türk Vergi Sistemi**, 5. B., Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.
- TEKİN, Fazıl (1978), **Artanoranlılık Ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No.192/1222, Eskişehir İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir.
- TURHAN, Salih (1998), **Vergi Teorisi Ve Politikası**, 6. B., Filiz Kitabevi, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- ULUATAM, Özhan (1997), **Kamu Maliyesi**, 5. B., İmaj Yayıncılık, Ankara.
- YILMAZ, Celali (1996), "3946 Sayılı Kanunun 1.1.1997 Tarihinde Yürürlüğe Girecek Hükümleri Ve Menkul Sermaye İratlarının Vergilenebilirliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 97, s. 117-132.