

İ.Ü. İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
39. Seri/Yıl 2001

## GELİR VERGİSİNİN VERGİ GÜVENLİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

**Prof. Dr. S. Yenal Öncel**  
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Maliye Bölümü

### ÖZET

Bu makalede, vergi güvenliğini belirleyen faktörler üzerinde durulmaktadır. Vergi güvenliği sorunu, vergi idaresinin etkinliği konusu çerçevesinde değerlendirilmektedir. Vergi optimumu sınırları içinde, vergi mükellefiyeti genişledikçe, vergi güvenliği, idari maliyetler ve vergi hasılatı ile ilgili fonksiyonlara ilişkin eğrilerin birinci derece türevleri farkının sıfır olduğu noktaya kadar artar ve daha sonra azalmaya başlar. Diğer vergi güvenliğini belirleyen faktörler, vergileme tekniği, özel güvenlik önlemleri, vergi cezaları ve yargısı ile ilgilidir. Bu faktörlerin her biri vergi güvenliğini, vergi optimumu sınırları içinde, farklı yönde etkiler.

### ABSTRACT

In this article, the factors determining the tax security are examined. The problem of tax security is evaluated in accordance with the concept of efficiency of tax administration. Within the limits of tax optimum, as the tax liability gets greater, tax security increases until the difference of the first degree derivatives of functions of tax revenue and administrative cost curves equal to zero; then it starts to decrease. The other factors determining the tax security are about the techniques of taxation, special security measures, tax penalties and tax jurisdiction. Each of these factors, within the limits of tax optimum, affect the tax security in different aspects.

## GİRİŞ

Vergilerin mali amacı başta olmak üzere ekonomik ve sosyal amaçlarının gerçekleştirilmesinde, vergi yönetimi etkinliğinin önemi çok büyüktür. Dar anlamda vergi yönetiminin etkinliği sadece maliye ve gelir idaresi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Geniş anlamda konu ele alındığında, gelir idaresi yanında vergi sistemi ve onu oluşturan yasaların yapısı, mükelleflerin vergilendirme maliyetleri ile ödedikleri vergi vb. gibi etkenler de vergi yönetiminin (idaresinin) etkinliğini belirlemektedir.

Vergi yönetiminin etkinliğindeki önemli unsurlardan biri de vergilerin konulmasındaki mali, ekonomik ve sosyal amaçlarına uygun olarak ve optimal hasılayı sağlayacak şekilde vergi güvenliğinin oluşturulmasıdır.

Bu çalışmada önce vergi güvenliğini belirleyen faktörler, özellikle konumuz olan gelir vergisi açısından açıklanmaya çalışılacaktır.<sup>(1)</sup> Söz konusu faktörlerden bir kısmı vergi güvenliğini artırıcı bir kısmı ise daraltıcı yönde çalışmaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında aynı zamanda belirtilen faktörlerin vergi güvenliğini etkileme yönleri üzerinde de durulacaktır.

Değerlendirmelerde temel vergisel faktörler esas alınacak ve diğer vergi dışı etkenler veri kabul edilecektir. Ayrıca vergi güvenliğini etkileyen ve temel faktör olan değişkenlerin her biri öncelikle diğerlerinden bağımsız olarak ele alınacaktır. Daha sonra bunların vergi güvenliğini nasıl etkiledikleri birlikte değerlendirilecektir. Söz konusu değişkenlerin alternatif durumları, vergi güvenliğini farklı yönde ve boyutta etkilemektedir. Bu çalışmada birden fazla değişkenin vergi güvenliğini nasıl ve hangi yönde etkileyeceği hususu, bir tablo üzerinde birlikte değerlendirilmeye alınacak ve bir model üzerinde test edilmeye çalışılacaktır.

Çalışmanın ağırlığını gelir üzerinden alınan vergilerdeki vergi güvenliği sorunu oluşturacaktır. Vergi güvenliği, mali amaç dışında, vergilerin diğer ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirme derecesini de doğrudan etkilemektedir. Ancak burada vergilerin diğer amaçları veri kabul edilerek sadece mali amacı yönünden değerlendirme yapılacaktır.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi güvenliği kavramı, sınırları, belirleyici faktörleri üzerinde durulacaktır. Ayrıca bu bölümde vergi güvenliğini belirleyen faktörler veri alınarak bir model oluşturulmaya çalışılacaktır. İkinci bölümde ise, söz konusu veriler ve model çerçevesinde, Türkiye de gelir üzerinden alınan vergilerdeki vergi güvenliği konusu test edilecektir.

<sup>(1)</sup>Nemli, 1996, s. 131.

## 1. Vergi Güvenliği Kavramı ve Belirleyici Faktörler

Burada önce vergi güvenliği kavramı değişik boyutları itibariyle açıklanacaktır. Daha sonra vergi güvenliğini belirleyen çeşitli faktörler, etkileme yönleri itibariyle ele alınacaktır.

### 1.1. Vergi Güvenliği Kavramı

Vergi güvenliği dar ve geniş çerçevede tanımlanmaktadır.

#### 1.1.1. Dar anlamdaki vergi güvenliği kavramı

Vergi yasalarının konulmasındaki amaca uygun olarak öngördüğü hasılatı sağlayacak koşulların gerçekleşmesi, dar anlamdaki vergi güvenliği kavramı içinde değerlendirilmektedir.

Buna söz konusu vergi veya vergilerin belirli bir en az (asgari) hasılatı sağlayacak şekilde desteklenmesi de dahil bulunmaktadır.<sup>(2)</sup>

Özetle dar anlamdaki vergi güvenliği kavramına, vergi gelirlerinin yasalarında öngörülen optimal hasılaya yaklaştırılması ve hasılatının belirli bir sınırın altına inmemesinin sağlanması hususları girmektedir.

#### 1.1.2. Geniş anlamdaki vergi güvenliği kavramı

Dar anlamdaki vergi güvenliği kavramına vergilemenin sadece hasılat boyutu girmektedir. Geniş anlamdaki vergi güvenliğinde ise konu, hem hasılat hem de vergi yönetimi maliyetleri açısından değerlendirilmektedir.<sup>(3)</sup> Böylece vergi güvenliği kavramı, literatürde vergi idaresinin (yönetiminin) etkinliği olarak adlandırılan konu ile birlikte değerlendirilmektedir.

Geniş anlamdaki vergi güvenliği kavramının bir boyutu *vergi hasılatı* ile ilgidir. Vergi hasılatını, vergilendirme kapasitesi sınırları içinde veya yasalar çerçevesinde öngörülen hasılaya yaklaştırdıkça, söz konusu güvenlikte de optimale ulaşılacaktır. Bu kavrama vergi hasılatının belirli bir sınırın altına inmemesini gerçekleştirmek de dahil bulunmaktadır.<sup>(4)</sup>

Bu çerçevede vergi güvenliği kavramının diğer boyutu ise *vergi idaresi maliyetleridir*. İdari maliyetleri sadece vergi yönetiminin maliyetleri olarak almak gerekir. Söz konusu idari maliyetlere aynı zamanda vergi mükelleflerinin vergilerini ödeyebilmeleri için katlandıkları maliyetler de girmektedir.<sup>(5)</sup> Gerçek-

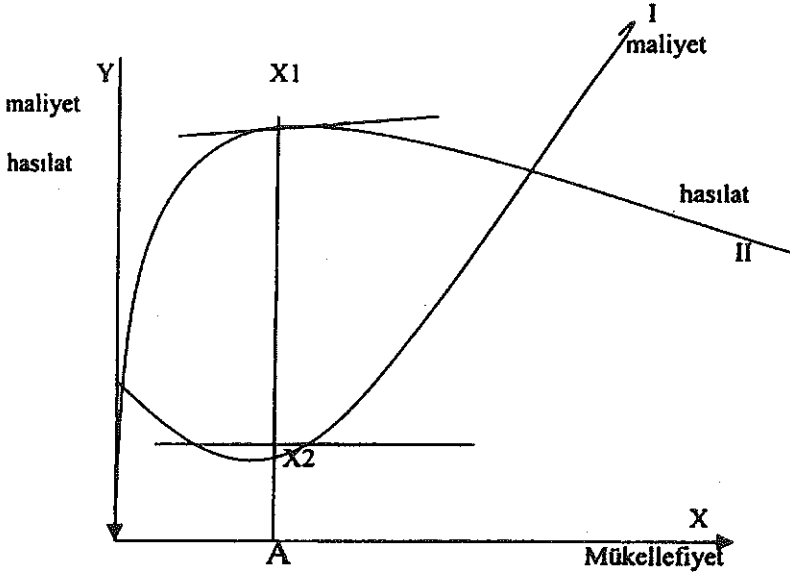
<sup>(2)</sup>Aksoy, 1999, s. 262.

<sup>(3)</sup>Bulutoğlu, 1962, s.11.

<sup>(4)</sup>Prest, 1960, s. 136.

<sup>(5)</sup>Bulutoğlu, 1962, s. 11.

ten söz konusu vergilerin ödenmesi için yükümlülerin muhasebe, defter ve belge vb işlemleri nedeniyle değişik tutarlarda maliyetleri bulunmaktadır. Ayrıca belge düzeninin yaygınlaştırılması amacıyla oluşturulan vergi iadesi sistemi de idari maliyetler çerçevesinde değerlendirilmektedir.



ŞEKİL 1

Şekil 1'de X ekseninde mükellefiyet, Y ekseninde ise idari maliyetler ve vergi hasılatı yer almaktadır. I eğrisi idari maliyetleri, II eğrisi ise vergi hasılatı fonksiyonlarını göstermektedir. Kuşkusuz söz konusu fonksiyonlar elde ki verilere göre farklı eğimlerde olabilecektir. Vergi mükellefiyetinin genişletilmesiyle başlangıçta vergi hasılatı hızla ve daha sonra yavaş yavaş artmakta ve maksimuma ulaştıktan sonra azalma eğilimi göstermektedir.

Diğer taraftan, idari maliyetler eğrisi başlangıçta mükellef birimi başına azalmaktadır. Daha sonra minimuma ulaşarak yükselme eğilimi göstermektedir.

Fonksiyonun maksimum ve minimum değerleri açısından,  $f'(X)=0$  halindeki bir maksimum noktasında hasılatla ilgili fonksiyon açısından konkavlık aşığıya doğru olacağından

$$Y=f(X) \text{ için } f'(A)=0 \text{ ve } f''(A)<0$$

ise  $[A,f(A)]$  noktası ( $X_1$ ) bir maksimumu ifade eder. Diğer taraftan minimum noktayı gösteren  $X_2$ 'de konkavlık yukarıya doğru olup  $Y=f(X)$  için  $f'(A)=0$  ve  $f''(A)>0$  ise

benzer şekilde  $[A,f(A)]$  noktası ( $X_2$ ) bir minimum noktasıdır.

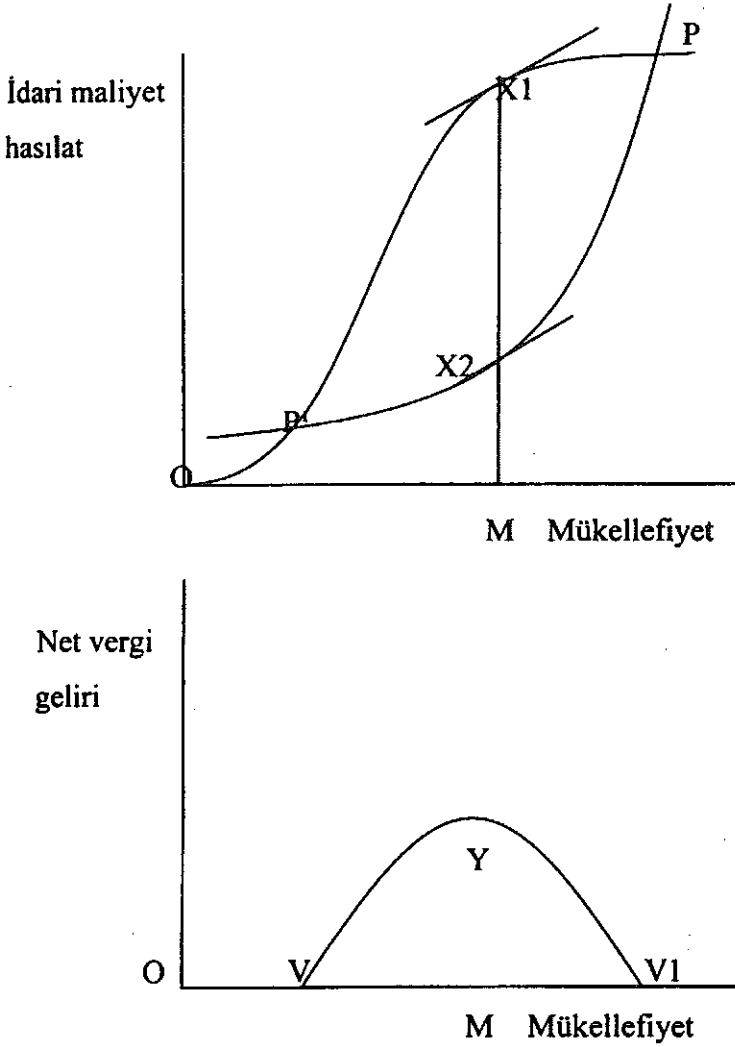
Hasılat ve idari maliyetlerle ilgili fonksiyonların birinci dereceden türevleri, yukarıda belirtilen maksimum ve minimum noktaları belirlemektedir.<sup>(6)</sup> Diğer taraftan söz konusu fonksiyonların ikinci dereceden türevleri ise bunların artış ve azalma yönleri ile eğilimlerini vermektedir. Yukarıda da simgelerle gösterildiği gibi, hasılat fonksiyonunun ( $X_1$ 'den sonra) ikinci dereceden türevi sıfırdan küçük olduğu için azalma eğilimini belirlemektedir. Benzer şekilde idari maliyetler fonksiyonunun birinci dereceden türevinin sıfır ve ikinci dereceden türevinin sıfırdan büyük olduğu durum, bu noktadan sonra artış eğilimini ifade etmektedir.

Hasılat ve idari maliyetlerle ilgili fonksiyonların birinci ve ikinci dereceden türevleri alınarak vergi optimumu belirlenebilir. Buna göre vergi hasılatı ve idari maliyet fonksiyonlarının birinci dereceden türevleri farkının sıfır, ikinci dereceden türevleri ise sırasıyla sıfırdan büyük ve küçük olduğu nokta, **vergi optimumu** olarak kabul edilmektedir. Hasılat yönünden vergi kapasitesine, vergi yasalarıyla öngörülen hasılat ve fiilen gerçekleşen hasılatla göre, söz konusu maksimum nokta farklı olabileceği gibi idari işlem kapasitesine ve tekniklerine göre de **vergi optimumuna** esas oluşturan minimum nokta değişecektir.

Hasılat ve idari maliyet fonksiyonuna göre belirlenmiş olan eğrilerin eğimi de vergi optimumunu ve dolayısıyla vergi güvenlik sınırlarını etkiler. Net vergi hasılatının maksimum olacağı mükellefiyet durumu, idari maliyetler ve vergi hasılatı eğrilerinin eğimlerinin birbirine eşitlendiği ve dolayısıyla belirtilen fonksiyonların birinci dereceden türevleri farkının sıfır olduğu noktadır. Bu noktaya vergi optimumu denilmektedir.<sup>(7)</sup> Net vergi hasılatının maksimum olduğu bu noktanın her zaman söz konusu eğrilerin maksimum ve minimum noktalarıyla örtüşmesi şart değildir.

<sup>(6)</sup>Karadeniz, 1993, s. 94.

<sup>(7)</sup>Bulutoglu, 1962, s. 15.

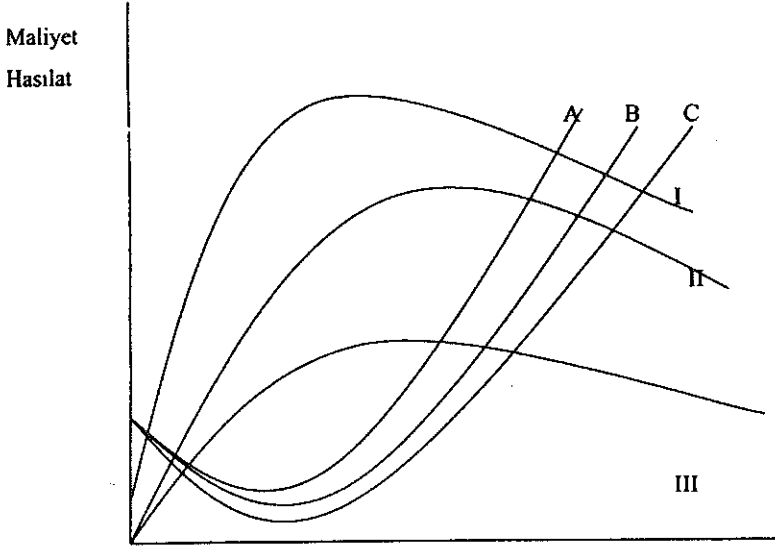


ŞEKİL 2

Kaynak: K.Bulutoğlu, a.g.e.s. 16

Şekil 2'de hasılat ve idari maliyetler ile ilgili fonksiyonların türevleri arasındaki farkın sıfır olduğu (X1 ve X2'i birleştiren) M noktası vergi optimumunu ifade etmektedir. Bu noktada net vergi hasılatı (şeklin alt kısmında görüleceği üzere Y noktasında) maksimuma ulaşacaktır. Söz konusu noktadan sonra vergi güvenliği azalma eğilimine girmektedir.

Vergi güvenliğinin sınırlarının belirlenmesinde bu limitlerin önemi büyüktür. Buna göre, ister vergi kapasitesini isterse yasaların öngördüğü vergi hasılatını esas alsın, vergi idaresinin etkinliği olarak vergi optimumuna yaklaşıldığı ölçüde, geniş anlamdaki **vergi güvenliği**nden söz etmek mümkündür.<sup>(8)</sup>



ŞEKİL 3

Şekil 3’de I numaralı eğri vergi kapasitesini, II numaralı eğri yasaların vergilendirmesini öngördüğü vergi hasılat eğrisini ve III numaralı eğri ise fiilen tahsil olunabilen hasılat eğrisini temsil etmektedir. A, B ve C eğrileri ise idari maliyet eğrileridir. Burada vergi kapasitesine veya vergi yasalarının öngördüğüne göre vergi optimumunu gerçekleştirecek şartların oluşturulması geniş anlamda vergi güvenliği kavramını ifade eder.

## 1.2. Vergi Güvenliğini Belirleyen Faktörler

Vergi güvenliğini ve sınırlarını belirleyen çeşitli faktörler vardır. Bunlardan bir kısmı vergi güvenliğini artıran bir kısmı da azaltan veya olumsuz etkileyen faktörlerdir. Örneğin vergi konusunun geniş tutulması hasılat yönünden vergi gü-

<sup>(8)</sup>Fauvelle, 1999, s. 391.

venliğini artıran yönde etki yaparken, idari maliyetleri artırması nedeniyle de daraltıcı etkileri söz konusu olabilir. Burada önce belirtilen faktörlerin her biri, diğer faktörler veri kabul edilerek, vergi güvenliğini etkileme yönleri itibariyle incelenecektir. Daha sonra bunlar birlikte değerlemeye alınacak ve değerlendirilmeye çalışılacaktır. Giriş kısmında da belirtildiği gibi konunun ve modelin ağırlığı gelir üzerinden alınan vergiler üzerinde yoğunlaşacaktır.

### 1.2.1. Vergi sistemine ilişkin faktörler

Vergiler, gelir, servet veya servet transferleri, tüketim ve işlemler ile dış ticaret tabanlı olabilirler. Gelir, tüketim, işlemler, servet veya servet transferleri ile dış ticaret arasında organik bir bağ bulunmaktadır. Vergi sistemleri dar veya geniş ölçekte belirtilen konuları içeren gayri safi milli hasıla üzerine oturmaktadır.<sup>(9)</sup> GSMH'ya ister tüketim, yatırım, kamu harcamaları ve dış ticaret toplamından hareketle bulunan harcamalar açısından bakalım isterse ekonomideki üretim ve dağıtım veya gelirler yönünden değerlendirelim, sonuçta gelir ve harcama akımları bir yönde, mal ve hizmetlerin akımı ise diğer yönde yer alacaktır.<sup>(10)</sup> Bütün bunlar ise gelir, harcama, tasarruf veya yatırım, servet veya servet transferi olarak milli gelir tabanını baz alacaktır.<sup>(11)</sup>

Yukarda belirtilen nedenlerle bir vergi sisteminin milli gelir tabanına göre dar veya geniş tutulması vergi güvenliğini göreceli olarak etkileyecektir. Vergi sisteminin, milli gelir tabanına, vergilendirme kapasitesine rağmen sınırlı ölçekte oturtulması, vergi hasılatını ve vergi güvenliğini olumsuz etkiler. Vergi sisteminin daraltılması, gelir ve harcama akımları ile mal ve hizmet akımları arasındaki organik bağıntının kurulmasını engeller ve dolayısıyla vergi güvenliğini azaltır.

Diğer taraftan vergi sisteminde yer alan vergiler arasında da vergi güvenliği açısından bağlantı vardır. Bu bağlantılardan bazıları otokontrolü gerçekleştirecek niteliktedir. Örneğin emlak vergisinde değerlerin düşük gösterilmesi, söz konusu verginin matrahını azaltırken, sistemde yer alan bir değer artışı vergisinin matrahının yüksek çıkması sonucunu verebilir.

Değer artışı vergisinin matrahı= satış değeri – Emlak vergisi vergi değeri



Aynı şekilde sistemde yer alacak gelir üzerinden alınan vergiler ile tüke-

<sup>(9)</sup>Goode, 1981, s. 41.

<sup>(10)</sup>Campbell, 1996, s. 346.

<sup>(11)</sup>Musgrave, 1985, s. 327.



tim, servet veya servet transferleri vergileri arasında, doğrudan veya dolaylı vergi güvenliğini pozitif etkileyecek bağlantı vardır.<sup>12</sup>

### 1.2.2. Vergilerin yapısına ilişkin faktörler

Vergi yasalarının mükellefiyete ve vergi tekniği ile usul hükümlerine ilişkin yapısı ve düzenlemeleri vergi güvenliğini belirleyen temel faktörlerin başında gelmektedir. Bunlara vergi idaresi ile yargısı da eklenmektedir.

#### 1.2.2.1. Vergi mükellefiyetine ilişkin faktörler

Vergi yasalarında esas itibariyle mükellefiyeti belirleyen başlıca unsurlar; verginin konusu, matrahı ve oran yapısıdır.

##### A) Verginin konusu

Diğer şartlar veri iken kural olarak bir verginin konusunun genişliği ile vergi güvenliği arasında pozitif bir ilişki vardır. Özellikle gelir vergisi açısından sözü edilen ilişki daha fazla doğrulanmaktadır. Burada belirtilen (veri olarak kabul edilen) şartların başında kuşkusuz idari etkinlik (malîyetler) gelmektedir.

Konuya gelir vergisi açısından yaklaşılacak olursa, bilindiği gibi gelir vergisinin konusu gelirdir. Gelir kavramı iktisat kuramında dar ve geniş anlamda tanımlanmaktadır. Dar anlamdaki gelir yaklaşımına (kaynak yaklaşımına) göre **gelir** üretim faktörlerinin üretime ve dağıtımına katılması sonucu elde ettikleri gelirleri kapsar. Diğer bir deyişle, üretim faktörleri olan emek, sermaye, girişim ve doğal kaynakların ekonomide üretim ve dağıtımına katılması sonucunda elde ettikleri, sırasıyla ücret, faiz, kar ve rant gelir olarak kabul edilmektedir. Burada gelirin kaynağı önem kazanmaktadır. Geniş anlamdaki gelir yaklaşımına göre ise, **gelir**= kişinin tüketimi ± varlıklarındaki değer değişimleridir. Bu kurama safi artış teorisi veya gerçekleşen gelir yaklaşımı da denilmektedir.<sup>13</sup>

Dar anlamdaki gelir yaklaşımı, gelir vergisi sisteminin milli gelir tabanına oturması bakımından konuyu sınırlandırdığı gibi vergi güvenliği açısından da negatif etki yapar. Gerçekten bu yaklaşım vergi sistemindeki diğer vergilerle bağlantıyı azaltabileceği gibi gelir vergisi sisteminin güvenliğini azaltıcı boşluklar oluşturur. Geniş anlamdaki gelir yaklaşımı ise milli gelir tabanına tam olarak uyum sağlama yanında vergi güvenliği ile ilgili boşlukları (belirsizlikleri) en aza indirir. Gelir, gider ve harcama ile servet arasında bağlantıların kurulması (ki vergi denetimi açısından etkinliği artırıcı güvenlik sınırlarının oluşturulması) ola-

(12) Öncel, 1998, s. 81.

(13) Ulutam, 1995, s. 266.

naklı hale gelir. Geniş anlamda gelir tanımını esas alan bir gelir vergisi sisteminde Şekil 3'de gösterildiği gibi hasılat eğrisi III'den I'e doğru kayarken, idari maliyetler eğrisi de C'den A'ya doğru gelişme gösterir. Ancak bu tanımda vergi güvenliğinin artırıcı faktörler tanım gereği oluşacağından, idari maliyetlerdeki değişme göreceli olarak daha az olacaktır.

### B) Verginin matrahi

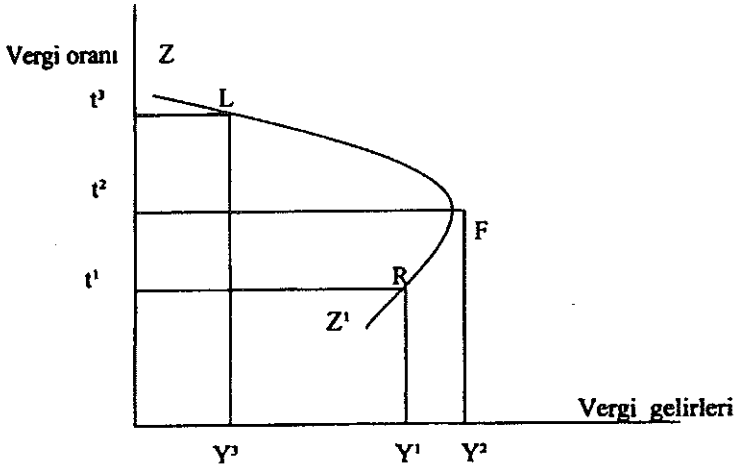
Kuşkusuz verginin matrahi, konusu ile yakından ilişkilidir. Ancak verginin matrahi, vergi konusunun indirildiği teknik ve ekonomik değerler olduğuna göre, matrahın sınırları da vergi güvenliğini belirleyici rakamsal faktör olmaktadır. Vergi konusuna oranla matrahın genişlik ölçüsü, hesaplanma yöntemleri, muafiyet ve istisnalar ile indirimleri, mükellefiyetin sınırları açısından belirleyici olmaktadır. Mükellefiyetin sınırları ise vergi güvenliğinin belirleyici öğelerinden biridir.

Vergi konusuna göre matrahının daraltılması, muafiyet ve istisnalar ile indirimlerin geniş tutulması vergi güvenliğini daraltıcı etki yapar. Özellikle söz konusu daraltmanın, belge düzenine de yaygınlaştırılması, vergi güvenliği açısından belirtilen olumsuz etkiyi artırıcı niteliktedir. Kuşkusuz buradaki değerlendirmeler vergi kapasitesi ve vergi optimumu sınırları ile yakından ilgilidir. Ayrıca vergilemenin mali amacı dışındaki diğer amaçlarının bu modelde ihmal edildiği hususu, giriş kısmında veri olarak kabul edilmişti.

Vergi mükellefiyetini artıracak şekilde vergi matrahının genişletilmesi, vergi kapasitesi ve optimumu sınırları içinde, vergi hasılasını ve güvenliğini pozitif yönde etkileyecektir (Şekil 3'de hasılat eğrisi III'den I'e doğru kayacaktır). Ancak vergi mükellefiyetinin genişletilmesi halinde Şekil 2'de izlenebileceği gibi vergi hasılatı başlangıçta artma eğilimi gösterir. Ancak vergi optimumu ile ilgili olarak, mükellefiyetteki genişletmeler bir noktadan sonra vergi hasılatı açısından daha düşük oranda artışa yol açar. Vergi optimumunu aşacak ölçüde vergi mükellefiyetinde genişletilmeye devam edilmesi ise bir noktadan sonra vergi hasılatının azalma eğilimi göstermesine neden olur.

### C) Vergi oranı

Mükellefiyeti belirleyen bir diğer faktör, vergilerin tarife ve oran yapısıdır. Vergi oranları ile vergi hasılası arasındaki ilişki açısından Prof. Arthur Laffer tarafından geliştirilen yaklaşım ve ünlü Laffer eğrisi, bu konudaki çalışmalara yaygın ölçekte baz oluşturmuştur. Vergi oranlarının artırılması (buna paralel olarak gelir vergi açısından marjinal vergi



ŞEKİL 4

oranlarının yükseltilmesi) belirli bir sınıra kadar vergi hasılasını artıracaktır. Söz konusu sınırdan sonra ise vergi oranlarının artırılması, vergi hasılasında azalmaya yol açacaktır.<sup>(14)</sup>

Şekil 4'de vergi oranı  $t^1$  iken vergi gelirleri  $Y^1$ 'dir. Söz konusu oranının  $t^2$ 'e yükseltildiği durumda vergi hasılası  $Y^1Y^2$  kadar artmaktadır. Vergi oranının  $t^3$ 'e yükseltilmesi durumunda ise vergi hasılası  $Y^2Y^3$  kadar azalarak  $Y^3$  noktasına gelmektedir. Vergi oranı ile vergi hasılası arasındaki belirtilen ilişkiyi açıklayan çeşitli yaklaşımlarda konu farklı açılardan değerlendirilmektedir. Konumuz bakımından önemli olan açıklamalardan biri de vergilerin ikame etkisiyle ilgili olanıdır. Vergi artışı üretim faktörlerinin gelirlerini azaltır. Söz konusu azalma verginin gelir veya ikame etkisine göre üretim faktörleri arzını farklı yönde etkiler. Gelir etkisi sonucu kazanç veya iratları azalan üretim faktörleri, önceki gelir düzeyine çıkabilmek amacıyla faktör arzını artırır.<sup>(15)</sup> Örneğin geliri azalan emek faktörü daha fazla mesai yaparak veya ikinci bir işte çalışarak önceki gelir düzeyine ulaşmaya çalışır.

Verginin ikame etkisinin ortaya çıkması durumunda ise, vergi oranlarının artışı karşısında üretim faktörleri arzı azalır. Üretim faktörleri varsa vergisiz ve-

<sup>(14)</sup>Musgrave, 1985, s. 306.

<sup>(15)</sup>Görgün, 1994, s. 27.

ya daha az yükümlü olacağı alana geçerek veya üretim faktörü sunumunu azaltarak, yükümlülüğünü daraltma yönünde tercihini yapabilir. Örneğin vergiden sonraki net faiz geliri azalan sermaye sahibi tasarruflarını ve sermaye arzını azaltabilir. Vergi oranlarının ve mükellefiyetinin artması karşısında karları azalan girişimci, daha düşük oranlarda vergiye tabi olacak şekilde işini daraltabilir veya tamamen bırakabilir. Benzer değerlendirmeler, vergi oranlarının artırılması karşısında, ikame etkisine uygun olarak faktör arzını kısarı diğer üretim faktörleri için de yapılmaktadır.

Vergi oranlarının artırılması, vergi kapasitesi ve optimumuna bağlı olarak belirli bir noktaya kadar, vergi güvenliği sınırları içinde kalmaktadır. Özellikle ikame etkisiyle ilgili sınırın geçilmesi halinde hem vergi hasılatı hem de vergi idaresi maliyetleri açısından vergi güvenliği azalacaktır.<sup>(16)</sup>

Diğer taraftan, üretim faktörleri uluslararası alanda hareketlilik kazanmıştır. Özellikle elektronik ticaretin (e.commerce) yaygınlaşması, belirtilen hareketliliği daha da hızlandırmıştır. Emek, sermaye ve girişim gibi üretim faktörleri uluslararası alanda sunumda bulunurken, diğer etkenler yanında kuşkusuz mükellefiyetleriyle ilgili vergi oranlarıyla yakından ilgilenmektedirler. Uluslararası üretim faktörleri arzı hareketliliğindeki değişim nedeniyle, vergi oranlarındaki artırma eğilimi, vergi güvenliği açısından daha da sınırlı hale gelmiştir.

### **1.2.2.2. Vergi tekniğine ve usul düzenlemelerine ilişkin faktörler**

Vergilerin, tarh ve tahsilleriyle ilgili vergi tekniğine ilişkin olanlar ile vergi usule ait düzenlemeler de vergi güvenliğini önemli ölçüde etkilemektedir.

#### **A-Vergi tekniğine ilişkin faktörler**

Vergi idaresinin etkinliğine bağlı olarak, vergilerde beyan sistemi, vergi güvenliği açısından etkinliği artırıcı bir faktördür. Ancak mükellefiyet sınırları genişletildikçe, hasılat açısından etkinlik azalır (şekil 2'de X1 noktasından sonra). Bu noktadan sonra mükellefiyet sınırları genişletilecekse, sistem götürü veya kaynakta vergi kesme vergi teknikleriyle desteklenir. Ancak götürü sistem tek başına değerlendirildiğinde, vergi güvenliğini azaltıcı sonuçlar ortaya koyar. Kaynakta vergi kesme yöntemi ise nihai vergi haline dönmedikçe ve beyan sistemiyle birlikte kullanıldığı ölçüde, vergi güvenliğini artırıcı etki yapar.

#### **B)Vergilerde usule ilişkin düzenlemeler**

Vergilerde mükellefiyet ve sorumluluklarla ilgili olarak yükümlüye ilişkin düzenlemeler ile vergi idaresini etkin kılabacak önlemler, vergi güvenliğini yakın-

<sup>(16)</sup>Campbell, Stanley, Macroeconomics, s. 41.

dan ilgilendirmektedir. Mükelleflerin bilgi verme, kayıt sistemi ve belge düzeni gibi konularda uyması gereken kuralları ve yöntemleri yaygın ölçüde ve etkinlikle gerçekleştirecek usul hükümlerinin oluşturulması, vergi güvenliğini artırıcı bir unsurdur.

Ayrıca vergi idaresinin yönetim ve denetim etkinliğini ilgilendiren vergi usulüne ilişkin düzenlemeler de kuşkusuz vergi güvenliğini yakından ilgilendirmektedir. Bu konuya ayrı bir başlık halinde değinilecektir.

### 1.2.3. Vergi idaresine ilişkin faktörler

Vergi idaresinin organizasyon olarak yönetim ve denetim etkinliği de vergi güvenliğinin temel unsurudur. Şekil 2'de idari maliyetler olarak yer alan eğri sadece gelir idaresinin değil, aynı zamanda mükelleflerin de maliyetlerini kapsayan genişliktedir. Minimum idari maliyetlerle maksimum hasılatı hedef alan vergi optimumu şartlarının oluşturulabilmesi için gerek vergi idaresi gerekse mükellefler açısından etkinliğin sağlanması, vergi güvenliğini artırıcı yönde etki yapar. Kuşkusuz bir kısım vergilerde elde olunan hasılatın üzerinde idari maliyetlerin oluşması, söz konusu verginin mali amacı dışında diğer amaçlarla yönetilmesinin sonucu olabilir. Benzer şekilde, Şekil 2'de idari maliyetlerin vergi hasılatını aşacak şekilde (P noktasının üzerine çıkılması durumu) bir kısım vergilerde mükellefiyetin genişletilmesi, verginin mali amacı dışındaki amaçlarıyla ilgili olabileceği gibi vergi güvenliği açısından da olabilir. Örneğin kamu düzeni açısından söz konusu vergi (veya harç) tahsil edilmeye devam olunabilir. Ancak bunları istisna olarak değerlendirmek gerekir.

Ayrıca vergi idaresinde kolaylıkla mükelleflere ilişkin bilgilere ulaşılabilecek teknolojik olanakların yeterliliği de vergi güvenliği açısından çok önemlidir.

Vergi idaresinin sadece yönetim olarak değil denetim açısından etkinliği de vergi güvenliği kavramının asli unsurudur. Gerek mükellef gerekse vergi matrahı itibarıyla denetim yüzdelerinin vergi optimumu çerçevesinde yeterli oranda gerçekleştirilebilmesi hususu, kuşkusuz vergi güvenliğinin etkinliğini artıran temel faktörlerin başında gelir.

Ayrıca vergi denetiminin etkinliğini artırıcı özel güvenlik önlemlerinin vergi sisteminde yer alması veya özel olarak ayrı bir başlık halinde düzenlenmesi vergi güvenliğini artırır. Özellikle gelir vergisi açısından; gelir, servet veya servet transferleri ile tüketim ve giderler arasında organik bir bağ vardır. Gelir vergisi sistemi söz konusu bağlantıyı, eğer geniş anlamda gelir kavramını esas almışsa, büyük ölçekte kendiliğinde kurar. Ancak gelir vergisi sisteminde verginin konusunu oluşturan gelir dar anlamda tanımlanmışsa, gelir, servet ve servet transfer-

leri ile tüketim ve giderler arasındaki bağıntının kurulması için özel güvenlik önlemlerine gereksinim vardır. Servet beyanı, gider bildirimini, hayat standardı esaslı veya ortalama kar hadleri gibi özel güvenlik önlemleri bu cümledendir.

#### **1.2.4. Vergi cezaları ve yargısı faktörü**

Vergi cezalarının uygulanması büyük ölçüde vergi denetimindeki etkinliğe bağlıdır. Ancak diğer suçlarda olduğu gibi vergi cezalarının da caydırıcı nitelikte olması gerekir. Ayrıca yargı sisteminin de buna uygun işlerlikte olması vergi güvenliğini artırıcı önemli bir faktördür. Yargılama süresinin uzaması ile vergi güvenliği arasında ters orantılı bir ilişki vardır. Ancak uzayan süreye göre enflasyon payının üzerinde bir gecikme faizi uygulanması, belirtilen olumsuz bağıntıyı hafifletici niteliktedir.

Diğer taraftan vergi affı konusu, vergi güvenliğini azaltıcı bir unsurdur. Özellikle vergi affının doğal bir uygulama haline gelmesi, vergi güvenliğini bütünüyle olumsuz etkiler.

#### **1.2.5. Vergi güvenliğine ilişkin diğer faktörler**

Ekonomide maliye idaresi dışında diğer kamu yönetim birimleri arasında bağıntı ve eşgüdüm de (koordinasyon) vergi güvenliğini yakından ilgilendirmektedir. Ayrıca vergi yasalarıyla diğer yasalar arasındaki bağıntı ve uyum da vergi güvenliğinin belirleyicileridir. Özellikle vergi yasaları ile aynı konuları kendi açılarından düzenleyen ticaret ve borçlar gibi yasaların hükümleri arasında paralellik sağlanmış olması, vergi güvenliği açısından etkinliği artıracaktır.

Eğitim ve gelişmişlik düzeyi de vergi güvenliğinin temel unsurlarıdır. Vergi idaresi yönetim birimleri ile elamanlarının eğitimi kadar, mükelleflerin eğitim ve vergi bilincinin de vergi güvenliği kavramında çok önemli payı vardır. Mükelleflerin vergi adaleti ile kamu harcamalarındaki etkinlik konusundaki değer yargılarının da vergi güvenliğinin oluşmasındaki katkısını ihmal etmemek gerekir.

### **1.3. Modele İlişkin Veriler İle Bulguların değerlendirilmesi**

Çalışmada vergi güvenliğini etkileyen ve aynı zamanda belirleyen faktörler üzerinde duruldu. Ancak söz konusu faktörler diğerlerinden bağımsız olarak değerlendirildi. Diğer taraftan çalışma bir kısım verilere dayandırılmıştır. Giriş kısmı ile birinci ayırımında modele ilişkin veriler açıklanmıştır. Bu ayırımında önce söz konusu veriler sıralanacaktır. Daha sonra çalışmayla ilgili bulguların özeti verilerek, vergi güvenliğini belirleyen faktörlerin birlikte ve karşılıklı etkileşimi değerlendirilmeye çalışılacaktır.

### 1.3.1. Çalışmanın verileri

Modelde aşağıdaki hususlar veri olarak kabul edilmektedir:

A- Vergi güvenliğini etkileyen vergi dışı etkenler çalışmada veri olarak alınmıştır.

B- Çalışmada vergi güvenliği konusu vergilerin sadece mali amacı açısından değerlendirilmeye alınmıştır. Vergilemenin diğer amaçları veri kabul edilmiştir.

C- Vergi güvenliğini belirleyen faktörlerin söz konusu güvenliği etkileme yönleri diğerlerinden bağımsız olarak ele alınacaktır

D- Çalışma geniş anlamdaki vergi güvenliği kavramına dayandırılmakta ve dar anlamdaki vergi güvenliği veri olarak kabul edilmektedir.

E- Çalışmada sadece mali amaç ön planda olduğundan, vergilerin ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşmak için maliye veya vergi politikası aracı olarak kullanılması hususu veri olarak kabul edilmiştir.

### 1.3.2. Bulguların Özeti

Çalışmada ortaya çıkan başlıca bulgular aşağıda özetlenmektedir:

A- Dar anlamdaki vergi güvenliği kavramına vergilemenin sadece hasılat boyutu girmektedir. Geniş anlamdaki vergi güvenliği kavramına hem hasılat hem de vergi idaresi maliyetleri girdiği gibi ayrıca vergi hasılasının yasalarında öngörülene yaklaştırılması ve belirli bir sınırın altına inmemesi hedeflenmektedir.

B- Mükellefiyet genişletildikçe başlangıçta net vergi hasılası hızla yükselir. Ancak hasılat fonksiyonunun birinci türevinin sıfır olduğu noktadan sonra artış trendi azalmaya başlar. Aynı şekilde mükellef başına idari maliyetler başlangıçta azalır, ancak bu eğilim maliyet fonksiyonunun birinci derece türevinin sıfır olduğu noktadan sonra artmaya başlar

C- Geniş anlamda vergi sisteminin; milli geliri baz almış olması ve gelir, servet ve servet transferleri, tüketim ve işlemler ile dış ticaret tabanlı olması yanında gelir ve harcama akımları ile mal ve hizmet akımlarını bütünüyle kapsaması, vergi güvenliğini artıran bir faktördür.

D- İdari maliyetler veri iken, gelir vergisi açısından verginin konusunun genişletilmesiyle vergi güvenliği arasında pozitif bir bağıntı vardır. Geniş anlamdaki gelir kavramı içinde vergi güvenliğini artırıcı araçlar bulunmaktadır. Söz konusu araçlar, gelir, servet ve servet transferleri ile giderler arasında bağıntının kurulmasını sağlamaktadır.

E- Vergi matrahının konusuna paralel olarak geniş tutulması vergi güvenliğini artırıcı bir özelliktir. Vergi sisteminde muafiyet, istisna ve indirim alanlarının genişletilmesi ile vergi güvenliği arasında negatif bir ilişki vardır. Söz konusu bağışıklıklar ve indirim alanları, vergi güvenliği açısından boşluklar oluşturmaktadır.

F- Vergi oranlarının yükseltilmesi bir noktaya kadar vergi güvenliği sınırları içinde kalmaktadır.

G- Vergi tekniği itibariyle, kaynakta vergi kesme yöntemi, beyan sistemiyle birlikte uygulanması ve nihai vergi haline dönüşmemesi koşuluyla, vergi güvenliğini artırıcı niteliktedir. Ancak nihai vergi haline dönüşmesi ve bu alanda belge düzeninin dışına çıkılması halinde, kaynakta vergi kesme yöntemi, güvenliği azaltıcı etki yapar. Götürü usul, belge düzeninin dışında uygulanması halinde, vergi güvenliği ile ilgili etkinlik azalır.

H- Vergi usulüne ilişkin düzenlemeler olarak, sistemde bilgi verme, kayıt sistemi, belge düzeniyle ilgili olarak etkin ve uygulanabilir araçların yer alması, vergi güvenliğini artırıcı niteliktedir.

I- Etkin bir vergi idaresi, vergi güvenliğinin temel şartıdır. Vergi optimumu sınırları içinde, gerek mükellef gerekse matrah bazında denetim olanaklarının artması, kuşkusuz vergi güvenliğini olumlu etkileyecektir.

İ- Dar anlamda geliri esas alan gelir vergisi sistemleri bakımından, gelir, servet ve harcamalar arasında bağıntı kurulmasına yardımcı olacak özel güvenlik önlemlerinin sistemde yer alması, vergi güvenliği açısından etkinliği artıracaktır.

J- Vergi cezaları ile vergi yargısı sistemlerinin caydırıcı nitelikte işlerliğinin olması, vergi güvenliği sınırlarını genişletecektir.

K- Vergi yasaları ile aynı konuları kendi açısından düzenleyen diğer yasalar arasında destekleyici uyum ve paralellik sağlanması, vergi güvenliğini artıracaktır. Ayrıca gerek vergi idaresi yönetim birimleri ile elamanlarının gerekse mükelleflerin eğitimi vergi güvenliği üzerinde önemli bir etkidir.

### **1.3.3. Vergi Güvenliğini Belirleyen Faktörlerin Birlikte Değerlendirilmesi**

Yukarıda vergi güvenliğinde belirleyici olan faktörlerin birbirinden bağımsız olarak güvenliği etkileme yönleri üzerinde duruldu. Burada söz konusu faktörlerin birlikte değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır



A- Vergi sisteminin vergilendirme kapasitesi sınırları içinde milli gelir tabanına oturtulması vergi güvenliğini artırır. Ancak vergi tabanının genişletilmesi idari maliyetleri de birlikte yükseltir.

B- Gelir vergisinde verginin konusunun geniş tutulması vergi güvenliğini artırıcı etki yapar. Ancak başlangıçta idari maliyetleri olumsuz etkilese de vergi konusunun genişletilmesi gelir, servet ve giderler arasındaki organik bağın kurulmasına imkan bırakacağından, idari maliyetlerdeki artış yüksek olmaz. Bu durum özellikle denetim maliyetlerini olumlu etkiler.

C- Vergi mükellefiyeti ile ilgili olarak, gelir vergisi matrahının genişletilmesi, genellikle vergi güvenliği üzerinde pozitif etki yapar. Ancak mükellefiyetin genişletilmesi idari maliyetleri artırır. Özellikle vergilendirme etkinliği az olan mükellef guruplarına gidildikçe, söz konusu idari maliyetler daha da artar. Bu mükelleflerin vergilendirme kapsamı dışında tutulsalar dahi belge düzenine alınmaları, vergi güvenliği üzerinde olumlu etki yapar.

Muafiyet, istisna ve indirimler gibi vergi bağışıklarının sınırlı tutulması vergi güvenliğini olumlu etkilediği gibi idari maliyetler üzerinde pozitif etkisi görülür. Ancak söz konusu bağışıklıkların değişik ölçekte vergi sisteminde yer alması kaçınılmazdır. Bu nedenle vergiden bağışık olanların gene belge düzeni içinde tutulmaları vergi güvenliğini olumlu etkiler.

D- Kaynakta vergi kesme (stopaj) sistemi, nihai vergi haline dönüşmesi halinde vergi güvenliğini azaltıcı işlev görür. Ancak nihai vergi haline dönüşmemesi durumunda idari maliyetleri de olumlu etkiler.

E- Gelir vergisi sisteminde dar anlamdaki gelirin esas alınması durumunda, sistemin özel güvenlik önlemleriyle desteklenmesi, özellikle vergi denetimi açısından idari maliyetleri olumlu etkileyecektir.

## **2. Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi**

Bu kısımda birinci ayırımıda belirtilen çerçevede, gelir vergisi sisteminin vergi güvenliği açısından değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır. Değerlendirmelerin rakamsal verilerin esas alınarak yapılması bu çalışmanın kapsamını aşacağından, burada sadece yukarıdaki verilere dayanarak genel bir değerlendirme yapılacaktır. Kuşkusuz birinci ayırımıda verilen fonksiyonların rakamsal boyutta, gerek vergi hasılatı gerekse idari maliyetler olarak incelemeye alınması ve vergi güvenliğini belirleyen faktörlerin bu yöntemle analiz edilmesi, konu üzerindeki değerlendirmeleri daha somut hale getirir.

## 2.1. Gelir vergisinin konusu açısından

Bilindiği gibi gelir vergisinin konusu gelirdir. Gelir kavramı 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı yasaya kadar dar anlamda ele alınmıştır. Ek olarak Gelir vergisi kanununun 80-82'nci maddelerinde yer alan sair kazanç ve iratlar kısmında, bir kısım kapital kazançları da sınırlı ölçekte vergiye tabi tutulmaktaydı. Verginin konusu bu kapsamda vergi güvenliğinin sağlanması açısından yetersiz kaldı. Gelir, servet ve giderler arasındaki bağlantıyı sağlayacak özel güvenlik önlemleri de giderek sistemden çıkarılınca, özellikle verginin denetimi açısından daha da olumsuz sonuçlar ortaya çıktı. Gerçekten servet beyanı ve gider bildiri mi 1980'li yıllarda, hayat standardı ve ortalama kar hadleri yakın tarihlerde sistemden çıkarıldı. (Ancak sonradan H.S. esas geçici bir süre için yeniden uygulamaya konuldu).

Gelir vergisi sisteminde bir taraftan dar anlamdaki gelir yaklaşımının benimsemiş olması diğer yandan da özel güvenlik önlemlerinin bulunmaması nedeniyle, vergi milli gelir tabanına intibak etmemekte ve vergi güvenliği açısından önemli boşluklar doğmaktaydı. 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı yasa ile gelir vergisi sisteminde, verginin konusu olarak geniş anlamdaki gelir kavramı benimsenmiştir. Her ne kadar söz konusu yasada gelir kavramı kaynak yaklaşımının öngördüğü sınırları zorlamışsa da vergi güvenliği açısından olumlu bir gelişme olmuştur. Bu tanım çerçevesinde gelir, servet ve harcamalar arasındaki bağıntı doğal olarak kurulmuş olduğundan, özel güvenlik önlemlerinin yasada yer alması gerekmiyordu. Nitekim hayat standardı esas ve ortalama kar hadleri de bu gerekçeyle kaldırıldı.

Ancak 4369 sayılı yasa tam olarak uygulama olanağı bulamadan 1999 yılında çıkarılan 4444 sayılı yasa ile kanunun uygulanması 2002 takvim yılına kadar ertelendi ve önceki yasada yer alan dar anlamdaki gelir kavramı yeniden yürürlüğe girmiş oldu. Ancak 80'inci maddede yer alan sair kazanç ve iratlar, diğer kazanç ve iratlar başlığı altında toplandı.

Bütün bu nedenlerle gelir vergisi yasası, konusu itibarıyla, vergi güvenliği açısından etkin olmaktan uzak bulunmaktadır.

## 2.2. Verginin Matrahı Açısından

Kuşkusuz matrahı belirleyen çeşitli unsurlar vardır. Ancak burada, birinci ayırımında üzerinde durulanlar açısından gelir vergisinin matrahı değerlendirmeye alınacaktır.

Gelir vergisi yasasında değişik gerekçelerle konulmuş muafiyet, istisna ve indirimler vardır. Ancak söz konusu vergi bağışıklıklarından bir kısmı vergi güvenliği açısından önemli boşluklar oluşturmaktadır. Örneğin Gelir vergisi yasası,

75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5,6,7,12 ve 14 numaralı bentlerinde sayılan menkul sermaye iratları için indirim oranı öngörmüştür. İndirim oranı ise yeniden değerlendirilmesinin Devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik faiz oranına bölünmesi suretiyle saptanmaktadır. 2000 yılı için hesaplanan indirim oranı 1'den büyük çıktığından söz konusu iratlar beyan edilmeyecektir. Milli gelirin önemli bir payını oluşturan söz konusu faiz vb. sermaye gelirlerinin beyan dışına çıkmış olması vergi güvenliği açısından olumsuz sonuçlar vermektedir. Diğer bir kısım benzeri vergi bağışıklıkları ile indirimlerin geniş tutulması da bu çerçevede değerlendirilmektedir.

### 2.3.Vergilendirme Tekniği Açısından

Gelir vergisi yasası büyük ölçekte hasılat yönünden kaynakta vergi kesme yöntemine dayandırılmıştır. Gelir vergisi hasılatının yaklaşık % 80'i kaynakta kesilen vergilerden sağlanmaktadır. Yukarıda da değindiğimiz gibi nihai vergileme haline dönüşmedikçe ve belge düzeni içinde kalındıkça, kaynakta vergi kesme yöntemi, sistemin hasılat yönünden belirli bir limitin altına inmemesinin sağlanması açısından, vergi güvenliği sınırları içinde görülmektedir. Ancak gelir vergisi yasasında yapılan düzenlemelerle, önemli bir kısım kaynakta vergisi kesilen gelir için bu yöntem, nihai vergileme haline dönüşmektedir. Yukarıda değinilen menkul sermaye iratlarının önemli bir kısmı için stopaj, nihai vergiyi oluşturmaktadır.

Diğer taraftan tarım kazançları bakımından 4369 sayılı yasa ile kaynakta vergi kesme yöntemi daha da yaygınlaştırılmış ve yapılan düşük orandaki stopaj nihai vergi haline gelmiştir. Gelir vergisi yasasının 53'üncü maddesine göre "çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirirler". Söz konusu tevkifat oranları ise % 1 ile 4 arasında değişmektedir. İşletme büyüklüğü ölçüleri G:V: Kanununun 54'üncü maddesinde belirtilen ölçüleri aşan çiftçiler ise normal gerçek esasa tabi olacaklardır. Ancak belirtilen ölçüler çok geniş tutulduğundan, çiftçilerin % 95'ine yakın kısmı bunun dışında kalmaktadır.

Kaynakta vergi kesme yöntemi diğer kazanç ve iratlar bakımından da yaygın olarak uygulandığından, sonuçta, vergi hasılatının belirli bir sınırın altına inmemesini gerçekleştirmesi yönüyle, vergi güvenliği açısından olumlu sonuçlar vermektedir. Ancak kaynakta kesilen vergilerin önemli bir kısmını ücretlilerden kesilenler oluşturmaktadır. Bir yönüyle, gelir vergisinin milli gelir değişimleri karşısındaki esnekliğini, kaynakta kesilen vergiler ve onun içinde önemli bir paya sahip olan ücret gelirlerinden kesilen vergiler gerçekleştirmektedir. Yaklaşık olarak gelir vergisi hasılatının % 45'ine yakın kısmını ücretlilerden kesilen gelir

vergisi oluşturmaktadır. Konu bu yönüyle, çalışmamızda veri kabul ettiğimiz vergi adaleti kavramını büyük ölçüde ilgilendirmektedir. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi kaynakta kesilen vergilerin önemli bir kısmı nihai vergi haline dönüştüğünden, gelir vergisi sisteminin, vergilendirme tekniği açısından, vergi güvenliği standartlarına uymayan yönleri bulunmaktadır.

## SONUÇ

Gelir vergisi yasasında dar anlamda gelir yaklaşımının esas alınması, sistemin milli gelir tabanına sınırlı ölçekte ve büyük boşluklarla oturması, vergi matrahının, geniş ölçekte uygulanan muafiyet ve istisnalar ile sermaye gelirlerine uygulanan indirimler nedeniyle daraltılmış olması ve sistemin temel dayanağını oluşturmuş bulunan kaynakta vergi kesme yönteminin, nihai vergileme olacak şekilde yaygın olarak uygulanması nedenleriyle, gelir vergisi sistemi, vergi güvenliği standartlarına tam olarak uymamaktadır.

## KAYNAKLAR

- Aksoy, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Bulutoğlu, Kenan: Vergi Politikası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.
- Brue, L.Stanley.
- Campbell, R.Mc. Connell: Microeconomics, Mc Graw\_Hill, Inc, New York, 1996.
- Brue, L.Stanley.
- Campbell, R.Mc. Connell: Macroeconomics, Mc Graw\_Hill, Inc, New York, 1996.
- Fauvelle-Aymar, Christine: "The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries", *Kyklos*, 199, vol.52., Issue 3, s.391.
- Goode, Richard: "Limits to Taxation", *Reforms of Tax Systems*, Detroit, 1981.
- Görgün, Sevim: Maliye Politikası, İ.Ü.S.B.F., İstanbul, 1994.
- Karadeniz, Ahmet: Yüksek Matematik, Çağlayan Kitabevi, İstanbul, 1993.
- Musgrave, Richard ve Peggy: *Public Finance in Theory and Practice*, Mc Graw-Hill Book Co. New York, 1985.
- Nemli, Arif: *Kamu Maliyesine Giriş*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.
- Öncel, Yenal: *Mahalli İdareler Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- Prest, A.R.: *Public Finance*, Weidenfeld and Nicolson, London w1, 1967.
- Ulutam, Özhan: *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ekim, 1995.