

THE EFFECT OF INCOME AND INSTITUTIONS TAX ON SAVINGS
GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN TASARRUFLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Burçin ÖZ

Öğr. Gör. Bayburt Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu, burcinoz@bayburt.edu.tr

ABSTRACT

Taxes on income in our Turkish tax system consist of Income Tax and Corporate Tax. Since taxes can be used not only as a means of financing but also to influence certain economic decisions, the state can sometimes impose high taxes and sometimes incentives to increase savings. The limit of this situation is determined by the point where investment increases and tax loss increases are equal.

In this context, firstly the definition of income, its characteristics and the effect of income tax on savings, then the reasons for the existence of corporate tax besides income tax and the effect of corporate tax on savings are mentioned.

Keywords: Income Tax, Corporate Tax, Savings Page.

Jel Classification: K 34

ÖZET

Türk vergi sistemimizde gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nden oluşmaktadır. Vergiler sadece finansman aracı olarak değil, belli ekonomik kararları etkilemek için de kullanılabilirler. Devlet bazen yüksek vergiler koyabilmekte bazen de tasarrufları arttırabilmek için teşvikler getirebilmektedir. Bu durumun sınırını yatırım artışları ile vergi kaybındaki artışların eşit olduğu nokta belirlemektedir.

Bu bağlamda çalışmada ilk önce gelirin tanımı, özellikleri ve gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisinden daha sonra da gelir vergisinin yanında ayrıca kurumlar vergisinin bulunmasının gerekçelerinden ve kurumlar vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisinden bahsedilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Tasarruf.

GİRİŞ

Türk vergi sistemimizde gelir üzerinden alınan vergiler, Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden oluşmaktadır. Gelir Vergisi, gerçek kişilerin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alınan artan oranlı, subjektif ve dolaysız bir vergidir. Kurumlar Vergisi ise, kurumların safi kazançları üzerinden alınan düz oranlı, objektif ve dolaysız bir vergidir.

Tasarruflar büyüme oranının belirleyicisi olduğu için, ekonomisini büyütme isteyen ülkeler açısından oldukça büyük öneme sahiptir. Gelir üzerinden alınan vergiler tahsil edildikleri zaman, gerek kişilerin gerekse kurum kazançlarının tasarruflarını etkilemektedir. Artan oranlılık derecesi yüksek olan gelir vergisi, gelirin yükselen kısmını daha büyük oranda kavrayacağından, bireysel tasarruf hacminde olumsuz bir etki yaracaktır. Yüksek oranlı kurumlar vergisi ise, firmaların kazançlarını azaltarak tasarruf miktarlarını da kısıtlayacaktır.

Çalışmada ilk önce gelirin tanımı, özellikleri ve gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisinden, daha sonra da gelir vergisinin yanında ayrıca kurumlar vergisinin bulunmasının gerekçelerinden ve kurumlar vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisinden bahsedilmektedir.

1.GELİR VERGİSİNİN TASARRUFLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisini incelemeye önce gelirin tanımı ve vergiye tabi gelirin özelliklerinden kısaca bahsedilecektir.

1.1.Gelirin Tanımı

Gelir kavramı kaynak ve safi artış teorisine dayanılarak açıklanmaktadır.

1.1.1.Dar Anlamda Gelir (Kaynak Teorisi)

Kişilerin sahip olduğu üretim faktörlerinin çeşitli üretim faktörlerinde kullanılması sonucunda elde edilen değerlere gelir denir. Kişilerin sahip oldukları üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneğinden oluşmaktadır. Bunların üretime sokulması karşılığında ücret, faiz, rant ve kar elde edilmektedir¹.

Gelirin dar anlamda tanımlanmasının nedeni kolaylıktır. Ancak kolaylık nedeniyle gelirin dar anlamda tanımlanması, vergi yapısında adaletsizliğe ve mantığa aykırı durumların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır².

1.1.2.Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Teorisi)

Bu teoriye göre bir kimsenin geliri, o kimsenin belli bir dönem içinde tükettiği değerler ile o dönemin başlangıç ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır. Bu teori gelirin kaynağını ve devamlı olup olmadığını araştırmamaktadır.

İki teorinin karşılaştırması yapılırsa, bu görüşler arasında iki önemli farkın olduğu görülmektedir. Safi artış teorisinde haksız kazançlar, karşılıksız zenginleşmeler, üretime faktör arz etmeksizin elde edilen değerler (transferler) gelir sayılmaktadır. Böylece bağış, miras, kumar ve piyango gelirleri de geniş anlamda gelir kavramına dahil edilmektedir. Halbuki, kaynak teorisinde bunlar gelir kavramına dahil edilmemektedir. İkinci olarak sermayenin kendi değerinde meydana gelen artışların (sermaye kazançları) gelir kavramına dahil edilmesidir. Kaynak teorisinde bunlar gelir sayılmamaktadır³.

Türkiye’de ilk altı gelir unsurunda kaynak kuramı benimsenmiştir. Yedinci gelir unsuruna gelince, burada safi artış kuramına kayılmıştır. Çünkü burada bir teşebbüs sonucu olmaksızın bazı varlıkların değerinde meydana gelen kendiliğinden artışlar ve arızı bazı kazançlar gelire dahil edilmiştir. Söz konusu kazançlar diğer her türlü kazancı değil, sadece kanunda sayılan değer artış kazançlarını ve arızı kazançları kapsamaktadır⁴.

1.2.Gelirin Özellikleri

Gelir, bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinin öngördüğü gelir tanımından hareketle gelirin özellikleri şöyle sıralanabilir⁵:

- Gelir kişiseldir.
- Gelir yıllıktır.
- Gelir elde edilmiş olmalıdır.
- Gelir gerçek ve safidir.
- Gelir, kazanç ve iratları dikkate alan genel bir toplamdır.

Kişisel olması: GVK, esas itibariyle gerçek kişi durumunda olanların elde ettikleri gelirlerle ilgilendir. Vergi mükellefiyeti için hak ehliyetine sahip olmak yeterli kabul edilmektedir.

Yıllık olması: Normal hesap dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arasındaki 12 aylık dönemi kapsamaktadır. Özel hesap dönemi bazı işletmelerin sürdürdükleri faaliyetin özelliğine göre kendilerine uygun olan 12’şer aylık dönemi kapsamaktadır. Kıst hesap dönemi ise, yeniden işe başlama, ölüm, iflas gibi nedenlerle iş bırakma hallerinde 12 aydan daha az süreleri kapsamaktadır.

Elde edilmiş olması: Gelir vergisinde elde etme bazı gelirler için tahsil, bazıları için hem tahsil hem de tahakkuk esasına bağlanmıştır.

¹Doğan ŞENYÜZ. *Türk Vergi Sistemi*. Gözden Geçirilmiş 6. Baskı. Ezgi Kitabevi. Bursa. 2000. s. 4.

²Nihat EDİZDOĞAN ve Ali ÇELİKKAYA. *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Birinci Baskı. Dora Yayınları. Bursa. 2010. s. 5.

³Naci B. MUTER, *Vergi Teorisi*, 2. Baskı. Emek Matbaası. Manisa. 2001. s. 148.

⁴EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, *a.g.e.*, s. 14.

⁵Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN, *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onbeşinci Bası, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010, s. 17.

Gerçek ve safi olması: Gerçek olması defter ve belgelere dayanmasını, safi olması da giderler ve amortismanların indirilmesini ifade etmektedir.

Genel bir toplam olması: Gelir vergisinin sedüleri sistemi değil, üniter sistemi benimsemiş olduğu anlaşılmaktadır. Yani her gelir unsuru, birbirinden bağımsız olarak vergilendirilmez. Bu nedenle gelir unsurlarından toplanan kazanç ve iratlar, tek bir kalem halinde bir gerçek kişinin geliri olarak kabul edilmektedir⁶.

1.3.Gelir Vergisinin Tasarruf Arzusu Üzerindeki Etkisi

Tasarruf, gelirin tüketilmeyen kısmıdır. Başka bir deyişle, gelirle tüketim arasındaki olumlu bir artıktır⁷. İnsanlar gelirleriyle öncelikle tüketim ihtiyaçlarının karşılıklarını. Eğer geriye fazlalık kalırsa onu da tasarruf ederler. Vergiler öncelikle bu tasarruf edilen kısımdan ödenir ve bu yetmezse tüketim de kısılmaya başlanır. Düşük ve orta gelirli kimseler, tasarrufları az olduğundan, vergilerini ödemek için, tüketimlerini kısmak zorundadırlar. Yüksek gelirli kimseler ise, tasarrufları büyük olduğundan vergilerini bu kısımdan öderler, tüketimlerini hiç kısalmazlar ve alışmış oldukları geçim düzeyini düşürmezler.

Yüksek gelir gruplarının tasarruf eğilimi, düşük gelir gruplarına göre daha yüksektir. Düşük gelir grupları daha çok tüketim eğilimi içindedirler. Çünkü onlar gelirlerinin tamamını zorunlu ihtiyaçlarına harcamak zorundadırlar. Bu yüzden oldukça yüksek artan oranlı gelir vergisinin en önemli etkisi, daha yüksek gelir gruplarını, düşük ve orta gelir gruplarına göre gelirleri ile orantılı olarak çok daha yüksek oranda vergilendirmesidir. Bu da ekonominin toplam tasarruf oranının azalmasına yol açmaktadır. Çünkü ortalama olarak, gelir arttıkça toplam gelirin tasarruf edilen oranı da artmaktadır. Dolayısıyla gelir vergisi oranları arttıkça, kişisel tasarrufların ve yatırımların azalabileceği beklenmektedir⁸.

1.3.1.Tasarruf Davranışını Etkileyen Faktörler

Tasarruf kararını belirleyen faktörlerden birincisi “faiz oranı”dır. Piyasa faiz oranı geliri bugün tüketmenin maliyetini belirler. İkincisi “iskonto oranı”dır. İskonto oranı, kişilerin bugünkü ya da gelecekteki tüketim tercihlerini gösterir. Bu anlamda tasarruf gelecekteki tüketimin iskonto edilmiş bugünkü değerini ifade eder⁹. Örneğin, faiz haddi %5 iken, mükellef elinde bulunan 100 lirayı değişik şekillerde kullanabilir. Ya bugün 100 liralık tüketim yapabilir ya da tasarruf ederek bir yıl sonra 105 liralık tüketime kavuşabilir. Diğer yandan %10 oranında bir gelir vergisi konulması durumunda mükellef, ya bugün için 90 lira ya da bir yıl sonra 94.50 lira tüketmek arasında tercihte bulunacaktır. Yani tüketici için tasarruf etmenin karşılığı (vergi nedeni ile reel faiz haddi) %5’den %4,5’e düşmüştür. Başka bir ifadeyle gelecekteki tüketimini yani tasarrufunu kısacaktır¹⁰.

Tasarruf kararını belirleyen bir diğer önemli faktör ise yaştır. Orta yaşlı insanlar, daha yaşlı olanlardan gelecekteki tüketim için daha fazla tasarruf yaparlar. Zira yaşlı olanların ortalama olarak, gelecekteki tüketim için daha az zamana sahip oldukları kabul edilmektedir¹¹.

1.3.2.Gelir Vergisinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi

Gelir vergisi, her vergi gibi, kişinin gelirini azalttığı için tasarruf kararlarının yeniden gözden geçirilmesine neden olurken, tasarruf edilen miktarın gelecekteki getirisini (faiz) de etkilemektedir. Bu bakımdan gelir vergisi kişisel tasarruflar üzerinde hem “gelir” hem de “ikame” etkisine sahiptir¹². Gelir etkisi, mükelleflerin gelir üzerinden alınan vergilerde vergi artışı nedeniyle gelirlerinde oluşan azalışı, vergilendirme öncesine göre daha çok çalışarak telafi etmeye çalışmalarıdır¹³. Gelir arttıkça tabi

⁶Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008, s. 7.

⁷Hüseyin KARAKAYALI. *Ekonomi Kuramı*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı. Emek Matbaası. Manisa. 2002. s. 53.

⁸EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, a.g.e. , s. 49-50.

⁹EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, a.g.e. , s. 51.

¹⁰Naci B. MUTER ve diğerleri. *Kamu Maliyesi*. Gözden Geçirilmiş 3. Baskı. Emek Matbaası. Manisa. 2008. s.238.

¹¹EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA. a.g.e. . s. 52.

¹²EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA. a.g.e. . s. 52.

¹³MUTER ve diğerleri. a.g.e. . s. 193.

olunan vergi oranının da artması, kişileri daha çok çalışmak yerine çalışmamaya da sevk edebilecektir. Bu konu literatürde ikame etkisi olarak bilinmektedir. Özellikle arz yönlü iktisadi düşünce kapsamında, yüksek oranlı gelir vergisinin ikame etkisinin daha güçlü olacağı savunulmaktadır¹⁴. İkame etkisi tasarrufları azaltmakta ve gelir etkisi tasarrufa teşvik etmektedir¹⁵.

Gelir vergisi tüketim ve sermaye birikimi arasındaki dağılımı etkilediğinden tasarruflar üzerinde de etkili olmaktadır. Artan oranlı bir gelir vergisinin tasarrufları azaltacağı açıktır. Çünkü, tasarruflar üzerinden de gelir vergisi alınmaktadır. Gelir vergisinin kaynak dağılımı açısından olumsuz etkisi, tasarrufların tüketim lehine azalması ve dolayısıyla sermaye birikiminin yetersiz kalması şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁶. Bir başka deyişle tüketim ve sermaye birikimi arasındaki dağılımı etkilediği için gelir vergisi, otomatik olarak tasarrufları azaltıcı etki yapmaktadır. Gelir vergisi tasarrufları tüketim lehine kısarak sermaye birikiminin yetersiz kalmasına sebep olmaktadır. Vergiler sonrasında tasarruf yapmak ya da bu tasarrufları yatırıma yönlendirmenin avantajı azaldığında, mükellefin gelirinin büyük bir kısmını tüketime ayırmak mecburiyetinde kaldığının görüldüğü belirtilmektedir¹⁷.

Sorunların kaynaktan çözülmesi gereğinden hareketle, gelir vergilerinin mümkün olduğu kadar basit ve düşük oranlı olması önerilebilir. Böylece gelir sahipleri ellerinde kalan fonları kendi optimumlarına göre değerlendirebilirler. Bu fonların tüketime yönelmemesi için tüketim vergileri artırılabilir. Yatırımlara aktarılan fonlar ise zaten ulusal ekonomide kendiliğinden bir hızlandırıcı etkisi yapmış olacağı belirtilmektedir¹⁸.

Özetlemek gerekirse; verginin olmadığı bir duruma kıyasla, vergi uygulanması tasarruflar üzerinde olumsuz etki yaratacaktır. Burada önemli olan tasarruflar açısından en az etkinlik kaybına neden olan vergi türü ve tarife yapısının seçilmesidir. Genel kabul, artan oranlı gelir vergisinin düz oranlı gelir vergisine göre tasarruflar üzerinde daha fazla olumsuz etkisi olduğu şeklindedir. Ancak artan oranlı tarifenin tasarrufları azaltıcı etkisi bu tarifenin yapısına bağlı bulunmaktadır. Şöyle ki, artan oranlı tarife yapısı ne kadar dik olursa, tüketimden ziyade tasarruftan alınacak olan vergi miktarı da o kadar çok olacaktır. Ancak dik artan oranlı tarifenin yerine ılımlı artan oranlı bir tarifenin uygulanması ile verginin tasarrufları azaltıcı etkisi hafifletilebilir. Ayrıca düz oranlı verginin vergi yükünü yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına kaydırarak adaletsizliğe neden olduğu göz önünde bulundurulduğunda da artan oranlı tarifenin tasarrufları caydırıcı etkisinin azaltılacak şekilde düzenlenmesi çözüm olarak öne sürülebilir şeklinde belirtilmektedir¹⁹.

1.3.3. Gelir Vergisinin Tasarruf Düzeyi Üzerindeki Etkisi

Alt gelir gruplarının tasarrufları; hastalık, yaşlılık ve sakatlık sigortaları şeklinde anlaşmalar gereği oluşan tasarruflardan oluşmaktadır. Orta gelir gruplarının tasarrufları ise, bankalar ve sigorta şirketleri aracılığıyla daha çok ev kredilerine gitmekte ya da devlet bono* ve tahvillerinde** değerlendirilmektedir. Dolayısıyla endüstri, büyük çoğunlukla nispeten az sayıda yüksek gelirli kişilerin tasarruflarına bağlıdır. Güçlü bir artan oranlı gelir tarifesini bu az sayıdaki grubun üzerinde kalır. Bu da vergi sisteminin ekonomik gelişmeyi geciktirdiğinin bir kanıtıdır.

Tasarrufun teşvik edilmesinde temel sorun vergi yükü arttıkça bunun gerçekte kimin üzerinde kalacağıdır. Tasarrufu teşvik edici vergi değişiklikleri sonucunda yüksek gelirli kişiler teşvik edilmiş olacaktır. Bu politika toplum açısından eşitlik ilkesi ile çok fazla bağdaşmamaktadır. Çünkü, servetin

¹⁴Coşkun Can AKTAN ve diğerleri. *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2006. s. 57.

¹⁵EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA. *a.g.e.* . s. 57.

¹⁶Metin ERDEM ve diğerleri. *Kamu Maliyesi*. Dördüncü Baskı. Ekin Kitabevi. Bursa. 2006. s.190.

¹⁷Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ; Yunus Emre YAYLA, (2019). *Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi*. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (41), 320.

¹⁸Burçin A. YERELİ, (1997), *Tasarruf Politikalarının Oluşumunda Vergi Sisteminin Rolü*, Maliye Yazıları, Nisan-Haziran, 55, s.86.

¹⁹Nagihan BİRİNCİ, Haydar AKYAZI, (2017). *Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri*. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 13, Yıl 13, Sayı 1, s.51.

* Bono: Vadesi bir yıldan kısa süreli olarak çıkarılan borçlanma senedir.

**Tahvil: En az 1 yıl vadeyle ödünç para bulmak amacıyla çıkarılan borç senedir.

üzerindeki vergi yükünü azaltmak suretiyle devlet düşük gelirliilerin üzerindeki vergi yükünü arttırmış olmaktadır²⁰.

2.KURUMLAR VERGİSİNİN TASARRUFLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Kurumlar vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisini incelemeye önce kurumlar vergisinin varlık nedenlerinden kısaca bahsedilecektir.

2.1.Kurumlar Vergisinin Gerekçeleri

Kurumlar vergisi, gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte bir vergidir. Kurumlar vergisi, kurumların safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikli, objektif, dolaysız bir vergidir²¹. Gelir vergisinin yanında ayrıca kurumlar vergisinin bulunmasının gerekçeleri şunlardır²²:

- Kurumlar ortaklarından ayrı bir iktisadi güce sahiptir.
- Kurumlara gerçek kişilerin sahip olmadığı sınırlı sorumluluk içinde kalabilme, tahvil veya hisse senedi çıkarabilme, bazı giderleri gelir vergisi mükelleflerine nazaran ilave olarak indirebilme, teşvik tedbirlerinden yararlanabilme gibi bazı hukuki imtiyazlar verilmiştir.
- Kurumlar genel olarak sermaye birliğini temsil ettiğinden ortakları gelir düzeyi yüksek kişilerden meydana gelir. Yüksek gelir düzeyinde bulunan kişilerin vergiye karşı tepkileri ise düşük gelirlilere göre daha ılımlıdır. Bugün için kurum sayısının artması kurumlaşmanın avantajlı olduğu anlamına gelir.
- Sermaye vergisi olarak da adlandırılan kurumlar vergisinin alınması vergilemede gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirme yapılması düşüncesine dayanan ayırma ilkesinin hayata geçirilmesi olarak değerlendirilir.
- Dernek ve vakıflar gibi kazançlarını ortaklara dağıtması mümkün olmayan kurumların ortaklarına gelirleri aktaramayacağından dolayı gelir vergisinin uygulanması da mümkün olmamaktadır. İşte kurumlar vergisi bu boşluğun telafi edilmesinde kullanılan önemli bir araç olma özelliğine sahiptir.
- Kurumlar önemli büyüklükteki sermaye ve finansman kaynaklarını elinde bulunduran iktisadi birliklerdir. Bu özellik, bu kurumların piyasalarda monopolleşmeyi tesis etmelerine sebep olabilir. Kurumlar vergisi bunu önlemek için iyi bir araç olarak kullanılmaktadır.
- Vergi almanın her şeyden önce devletin artan gelir ihtiyacını karşılama amacına yönelik olduğu düşünülürse kurumlar vergisinin devlete daha fazla gelir elde etme imkanı vermesi nedeniyle mali amaçlarla uyumluluk göstermektedir.

2.2. Kurumlar Vergisinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi

Firmalar karlarının bir bölümünü kar payı olarak hissedarlara dağıtırlar, bir bölümünü de dağıtmayarak, ihtiyat olarak firmada tutarlar. Kurum için kar payı ödemesi tüketim, dağıtılmayan karlar ise bir tasarruf niteliğindedir²³. Kurumların gelirlerine vergi aracılığı ile ortak olan devlet, kurumlardan aldığı vergiler ile onların tasarruf düzeyini olumsuz etkilemektedir.

Sermaye birikimini hızlandırarak ekonominin çeşitli kalemleri üzerinde etkili olan kamu tasarrufları yani dağıtılmayan karlar, bütün firmalar için en önemli finansman kaynaklarından biridir. Küçük ölçekli ve yeni kurulmuş firmalar için bu konu daha çok önemlidir. Çünkü bu firmalar, büyük firmalarla rekabet edebilmek ve üretimde etkinliği arttırabilmek için birim maliyetleri düşürmeye çalışırlar. Bu durum genelde firmaların karlarının büyük bir kısmını yeni yatırımlara ayırmasıyla sonuçlanır. Bu nedenle, firmaların kazançları üzerinden alınacak bir kurumlar vergisi fiyatlar yoluyla ileri salınmıyorsa firmaların gelişmesini olumsuz etkileyecektir. Ayrıca kurumlar vergisinin oranının yüksek olması bu olumsuz etkiyi daha da arttıracaktır.

²⁰EDİZDOĞAN, ÇELİKKAYA, a.g.e. , s. 71-72.

²¹MUTER, a.g.e. . s. 161.

²²Doğan ŞENYÜZ. *Türk Vergi Sistemi*. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara. Eylül. 2004. s. 255.

²³Ayşegül YAKAR, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Kurumlar Vergisi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) .İstanbul. 1995. s. 41-42.

Kurumlar vergisinde tasarruf oluşturmaya sağlayan bazı indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmiştir. Bu indirim, istisna ve muafiyetleri değerlendirmek gerekirse; kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna sayılması, kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar paylarının kurumlar vergisinden istisna sayılması, kanuni ve iş merkezleri Türkiye’de bulunmayan anonim ve limitet şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların bu iştiraklerden elde ettikleri iştirak kazançlarının belli şartla altında kurumlar vergisinden istisna sayılması, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kurumlar vergisinde gider olarak kabul edilmesi olarak değerlendirilebiliriz²⁴.

Kurumlar vergisi tasarrufların getirisini azaltmaktadır²⁵. Bir ülkede ekonomik büyümenin gerçekleşebilmesi için tasarruf oranlarının artırılması gerekmektedir. Tasarruf düzeyinin düşüklüğünde, en önemli etkenlerden biri vergi politikalarıdır²⁶. Büyümek isteyen ekonomiler için devletin uygulayacağı vazgeçilmez politika araçlarından biri ise teşviklerdir. Teşviklerin verilmesindeki amaçlar, tasarruf ve yatırım hacmini arttırmak, yatırımları belirli alanlara ve bölgelere yönlendirmek, vergilerin ekonomik kararlar üzerine yarattığı olumsuz etkileri gidermek, ekonomik istikrarı sağlamak, istihdamı teşvik etmek, uluslararası rekabet gücünü arttırmak ve yeni kurulan sanayileri korumak olarak sıralanabilmektedir²⁷.

Vergi teşviklerine en çok önem veren ülkeler; Fransa, Kanada, Norveç, Avustralya ve Hollanda olarak sayılabilir. Bu ülkelerin bilim ve teknoloji için ayırdıkları bütçeler içerisinde vergi teşviklerinin oluşturduğu tutar oldukça önemli bir yere sahiptir. AB ülkeleri içinde de en yüksek vergi teşvikine sahip ülkeler başta İspanya olmak üzere Portekiz ve Çek Cumhuriyeti’dir²⁸.

2.2.1.Vergi Teşvik Türleri

Genel olarak vergi teşviklerini dolaylı ve dolaysız olarak iki bölümde incelemek mümkündür. İhracata yönelik teşvikler ve serbest bölge uygulamaları dolaylı vergi teşviklerindedir. Dolaysız vergi teşvikleri ise Kurumlar Vergisi çerçevesinde iktisadi birimlere tanınan vergi teşvikleridir. Düşük kurumlar vergisi oranı, vergi tatilleri, vergi cenneti, yatırım indirimi uygulamaları dolaysız vergi teşvikleri içerisinde yer alan birkaç vergi teşvik türüdür.

2.2.1.1.Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi

Düşük oranlı bir gelir ve kurumlar vergisi kendi başına bir teşvik etkisi yapar. Bu durum, yatırımcıların ellerinde daha fazla kâr tutmalarını sağlar. Kamu açısından ise, kısa vadede gelir kaybı olmakla birlikte uzun dönemde ilave yatırım yapılması ve vergi yükünün hafiflemesi gibi nedenlerle vergi tabanının genişleyerek vergi gelirlerinde artış sağlaması beklenmektedir²⁹.

2.2.1.2.Vergi Tatili (Tax Holiday)

Vergi Tatili, gelişmekte olan ülkelerin yarısından fazlasının uyguladığı vergi teşviklerinden biri olup, kurumlar vergisi gibi bazı vergilerin belli bir süre ödenmediği dönem olarak tanımlanmaktadır. Vergi tatili genellikle kalkınma için gerekli olan uzun dönemli yabancı yatırımların yapılmasının sağlanması,

²⁴Hakan YAVUZ, *Türkiye’de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirmesi*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi) . Sakarya. 2008. s. 77-78.

²⁵ERDEM ve diğerleri, *a.g.e.* . s. 193.

²⁶Esra Sivrekli DEMİRCAN, “*Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi*”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:21. Temmuz-Aralık 2003. s. 105, (<https://dergipark.org.tr/download/article-file/66430>). Erişim Tarihi:26.Nisan2019.

²⁷Serkan ACİNÖROĞLU, *Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği*, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 1(2), 2009, s.150, (<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423936333.pdf>) Erişim Tarihi:26 Nisan 2019.

²⁸Simla GÜZEL, “*Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu*” , Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi. Ekim. 2009. s. 36. (<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423880342.pdf>) Erişim Tarihi: 26 Nisan 2019.

²⁹ACİNÖROĞLU, *a.g.m.* , s. 150-151.

istihdam ve döviz girdilerinin artırılması amacıyla kullanılan araçlardan bir tanesidir. Gelişmiş ülkelerde ise daha çok satışların artırılması amacıyla uygulanmaktadır³⁰.

2.2.1.3. Vergi Cenneti (Tax Heaven)

Vergi cennetleri; çok düşük vergi oranlarına ve vergiyle ilgili diğer bazı kolaylıklara sahip olarak yabancı yatırımcılara hitap edecek şekilde düzenlenen ya da artan uluslararası rekabet şartlarında, işletmelere ve bireylere vergiden kaçınmak için çeşitli fırsatlar sunan özel yerler olarak tanımlanabilir³¹. Vergi cennetleri, vergi kaçınmayı ve sermaye kaçışını teşvik ederek ekonomik az gelişmişliği arttırmaktadır³².

Vergi cennetlerinin üç ana amaca hizmet ettiği söylenebilir. Bunların ilki, yatırım sahibinin kısa vadede ihtiyaç duymayacağı varlıkların saklanması için uygun bir yer sağlamak; ikincisi, kazançların daha uygun vergi koşullarında muhasebeleştirilebileceği uygun bir yer sağlamak ve son olarak, mükelleflerin işlerini ve finansal bilgilerini diğer ülkelerin vergi idarelerinin inceleme ve denetiminden etkili bir şekilde korumaktır³³. Bu hizmetlere vergi cennetlerinin, kara para aklama, terörün finansmanı, uyuşturucu ve silah kaçakçılığı dahil konusu suç içeren eylemler için de kullanılmasının da eklenebileceği belirtilmektedir³⁴.

2.2.1.4. Yatırım İndirimi ve Yatırım Kredisi

Yatırım indirimi esas itibarıyla özel sektör yatırımlarının yönlendirilmesini amaçlayan bir vergi istisna rejimidir. Yatırım indiriminin çeşitli uygulama usulleri bulunmaktadır. Birinci usul, indirimin belli kayıt ve koşullara bağlı olarak uygulanması; ikincisi usul, yatırımlardan elde edilen kazançların koşulsuz olarak vergi dışı tutulmasıdır. Yatırım Kredisi ise, bir kişinin yatırımının belli bir oranının, o yılın vergi borcundan düşmesini sağlamaktadır³⁵.

2.2.1.5. AR-GE Kapsamındaki Vergisel Teşvikler

Bir ülkenin Ar-Ge çalışmaları sonucunda yeni ürün veya üretim teknikleri geliştirmeleri o ülkenin rekabet gücünü, verimliliğini artırır ve sürdürülebilirlik sağlar. Verimliliğin artması, iş gücü ve sermayenin kullanımındaki etkinliği artırır. Üretim faktörlerinin de etkin bir şekilde kullanılmasının da büyümeye pozitif bir etki sağlayacağı belirtilmektedir³⁶.

Türkiye’de teşvik sistemine ilişkin eleştiriler hep süre gelmiştir. Bu çerçevede de son yıllarda teşvik sisteminde yeniden bir yapılanma konusu gündeme gelmiştir. Nitekim bu konuya ilişkin ilk somut adım da Ar-Ge teşvikleriyle başlamıştır. 12/03/2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 1 Nisan 2008 tarihinde itibaren yürürlüğe giren Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’la birlikte getirilen düzenlemelerle bu teşvik daha etkin bir araç

³⁰Erkan YETKİNER, *Vergi Tatilinin (Tax Holidays) Doğrudan Yabancı Yatırımların Teşvikindeki Yeri*, (<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2004vergitati.Pdf>). Erişim Tarihi:26 Nisan 2019.

³¹Serdar ÖZTÜRK; Özlem ÜLGER, *Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü*, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2016. 9.1. s:238.(<http://iibfdergi.nigde.edu.tr/article/view/5000161761>). Erişim Tarihi: 26 Nisan 2019.

³²İhsan GÜNAYDIN, “*Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-IP*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:207. 2005. s. 146.

³³Joann M.Weiner, Hugh J. Ault, (1998). The OECD's report on harmful tax competition. National Tax Journal, 601-608.

³⁴Alici, A. (2016). Vergi Cennetleri Tarih Mi Oluyor? Beps Eylem Planının Rolü. <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/1131> Erişim Tarih:1 Temmuz 2019.

³⁵ACİNÖROĞLU, a.g.m. , s. 152.

³⁶Rahmi YÜCEL, Kayhan AHMETOĞULLARI, (2015). AR-GE Harcamalarının Firmaların Net Kâr Değişimi ve Hisse Başına Kârlılığına İnovatif Etkisi: Bist Teknoloji Yazılım ve Bilişim Sektöründe Bir Uygulama. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15(4), s. 100.

*5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’da yer alan %40 oranındaki Ar-Ge vergi indirimi, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’daki düzenlemeyle %100’e çıkarılmıştır.

**3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun Geçici 20’nci maddesinde yer alan düzenleme ise Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile ilgili bir düzenlemedir. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye’deki Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergisel hükümler barındıran en kapsamlı iki Kanun; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’dur.

haline getirilmiştir. Genel olarak bakıldığında ise Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergisel teşvikler 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesinde*, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9 maddesinde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 20'nci maddesinde** ve 16/07/2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15199 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında" Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer almaktadır. 5746 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Kanun'un en kapsamlı yasal düzenlemeler olduğu belirtilmektedir³⁷.

Piyasa başarısızlığı nedeniyle eksik kalan Ar-Ge yatırımlarını teşvik etmek amacıyla devletler bazı teşvik araçları kullanırlar. Bunlardan birisi de vergi teşvikleridir. Pek çok Avrupa Birliği (AB) ülkesinde de Ar-Ge vergi teşvikleri uygulanmaktadır. Ar-Ge vergi teşvikleri; Vergi Ertelemeleri, Vergi İndirimleri, Vergi Kredileri ve Genişletilmiş Teşvik araçlarından oluşmaktadır. AB ülkelerinin çoğunda Ar-Ge vergi teşvik sisteminin Kurumlar Vergisi üzerine kurulduğu ve teşvik mekanizması olarak da daha ziyade vergi kredileri ve vergi indirimlerinin kullanıldığı görülmektedir. AB'nin aday ülkesi konumunda olan Türkiye son yıllarda yaptığı düzenlemelerle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik önemli sayılabilecek vergisel teşvikler sağlamıştır. Türkiye'de sistem vergi indirimi üzerine kurulmuştur³⁸.

Ar-Ge faaliyetlerine yönelik önemli sayılabilecek vergisel teşvikler sağlanmasına rağmen söz konusu teşvikler, oldukça yetersizdir. Birçok AB ülkesinde ve OECD ülkesinde Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşviklerinin hem sayı hem de kapsam olarak Türkiye'den daha ağırlıklı uygulandığı görülmektedir³⁹.

2.2.2. Vergisel Teşviklerin Etkinliği

Ülkemizde Milli Prodüktivite Merkezi*** tarafından yapılan bir araştırmaya göre, özel yatırımları teşvik edici vergi politikalarının uygulanmasıyla devlet kendi isteğiyle alması gereken vergiden vazgeçmekte ve böylece verginin asli fonksiyonu olan mali amacın gerçekleşmesini zora sokmaktadır. Teorik olarak, teşvik tedbirlerinin yarattığı yatırım artışının, vergi kaybı artışından fazla olduğu sürece, bu maliyetlere katlanmanın yerinde olduğu savunulabilir. Ancak, yatırım artışları ile vergi kaybındaki artışların eşit olduğu noktaya ulaşıldıktan sonra, devletin vergi almaktan vazgeçmesi için bir neden bulmak kolay değildir⁴⁰.

Piyasa başarısızlıklarının ve yoğun bir vergi rekabetinin varlığı halinde vergi teşvikleri ekonomik açıdan savunulabilir. Ancak bu durumda bile vergi teşviklerinin maliyet etkin olduğu tartışmalıdır. Maliyet etkin olduğu varsayılarak uygulamaya konulan vergi teşviklerinin istenilen sonucu vermesi için saydamlığı artıracak, bürokratların takdir yetkilerini azaltacak bir biçimde hazırlanması ve uygulanması gereklidir⁴¹.

Ülkemizde yeterli Ar-Ge faaliyetinin gerçekleşmemesinde sadece teşvik sisteminden kaynaklanan sorunlar değil en az o kadar önemli olan yapısal nitelikli sorunlar da önemlidir. Türkiye'de Ar-Ge faaliyetlerinin yetersizliğine ilişkin karşılaşılan en önemli yapısal sorun kültür (teknoloji kültürü) noksanlığı olarak gözükmektedir. Bir başka deyişle kültürel olarak buna hazır olmamaktır. Ar-Ge faaliyetlerinin doğası itibarıyla uzun vadeli, yüksek riskli, üst düzey eğitilmiş işgücü gerektiren ve organize bir biçimde yürütülmesi gereken çalışmalar olduğu düşünüldüğünde, ülkemizde ne sanayi

³⁷Kemal A. Çelebi, & H. Kahrıman, (2011). Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye'de AR-GE Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi. Maliye Dergisi, 161(2011), s.46.

³⁸ÇELEBİ, ve diğerleri, a.g.e. . s.33.

³⁹GÜZEL, a.g.m. , s. 45.

*****Milli Prodüktivite Merkezi:** Milli Prodüktivite Merkezi, verimlilik sorunlarının belirlenmesine ve çözülmesine yönelik teknikleri geliştirerek, verimlilikle ilgili alanlarda doğrudan veya dolaylı faaliyet içindeki kurul, kurum ve kuruluşlara teknik bilgi desteği sağlayan, oluşturduğu göstergeleri kamuoyuna sunan ve verimlilik alanındaki gelişmeleri değerlendirerek politika oluşturma süreçlerinde yönlendirici rol üstlenen çok taraflı, özerk bir kamu kuruluşudur.

⁴⁰ACİNÖROĞLU, a.g.m. , s. 164.

⁴¹Ahmet TEKİN, *Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:16. Aralık. 2006. s:313. (<https://dergipark.org.tr/dpusbe/issue/4758/65368>). Erişim Tarihi:27 Nisan 2019.

kesiminin ne de devletin bu konuda yeterli bilinç ve yönetim anlayışı geliştirdiği söylenemez⁴². Örneğin, Amerika'da kültürün, toplumun, ekonomik ve yasal kurumların inovasyonu teşvik eden bir ortam yarattığı; bunun bir kanıtı olarak her yıl ülkede 500.000 şirketin kurulduğu; 2003 yılında, her 100 yetişkinden 11'inin (Avrupa'daki tüm diğer ülkelerden daha yüksek bir oranda) girişimcilik faaliyeti içinde bulunduğu ifade edilmektedir⁴³.

SONUÇ

Toplumsal ihtiyaçlarının giderilmesi ve düzenin sağlanması devletin birtakım harcamaları yapmasını gerekli kılmaktadır. Yapılan harcamaların karşılanması ise günümüzde büyük ölçüde vergiler yoluyla sağlanmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler (GV, KV) öncelikle tasarruflardan ödenmeye çalışılmaktadır. Ancak, düşük gelir grupları daha çok tüketim eğilimi içindedirler. Çünkü onlar, gelirlerinin tamamını zorunlu ihtiyaçlarına harcamak zorundadırlar. Artan oranlı bir gelir vergisi, yüksek gelir gruplarını, düşük ve orta gelir gruplarına göre daha yüksek oranda vergilendirmektedir. Dolayısıyla gelir vergisi oranları arttıkça, kişisel tasarrufların ve yatırımların azalabileceği beklenmektedir. Çözüm olarak dik artan oranlı tarifenin yerine ılımlı artan oranlı bir tarifenin uygulanması ile verginin tasarrufları azaltıcı etkisi hafifletilebilir. Ayrıca düz oranlı verginin vergi yükünü yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına kaydırarak adaletsizliğe neden olduğu göz önünde bulundurulduğunda da artan oranlı tarifenin tasarrufları caydırıcı etkisinin azaltılacak şekilde düzenlenmesi çözüm olarak öne sürülebilir şekilde belirtilmektedir.

Tasarrufu teşvik edici vergi değişiklikleri sonucunda ise, yüksek gelirli kişiler teşvik edilmiş olacaktır. Bu politika toplum açısından eşitlik ilkesi ile çok fazla bağdaşmamaktadır. Çünkü servetin üzerindeki vergi yükünü azaltmak suretiyle devlet düşük gelirli olanların üzerindeki vergi yükünü arttırmış olmaktadır. Kurumların gelirlerine vergi aracılığı ile ortak olan devlet, kurumlardan aldığı vergiler ile onların tasarruf düzeyini olumsuz etkilemektedir. Kurumlar vergisi kurumların dağıtılmayan karlarını etkilediğinden kurum tasarrufları üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır.

Kurumlar vergisinde tasarruf oluşturmayı sağlayan bazı indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi kanunu hazırlanırken kurumların kullanılabilir geliri, yatırım ve tasarruf yapma potansiyelleri artırılmak istenmiştir. Firmaları tasarruf yapmaya iten en önemli nedenlerden biri yapılacak tasarrufların getiri oranıdır. Bu yüzden tasarrufların getiri oranı yüksek tutulmalıdır. Bu durumu etkileyen en önemli unsur kurumlar vergisi oranı ve bu alanda uygulanan indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları ve teşviklerdir.

Teşviklerin etkinliği açısından bakıldığında ise, vergi teşviklerinin başarılı olabilmesi için iyi eğitilmiş işgücü ve güçlü Ar-Ge alt yapılarının olması gerekmektedir. Dolayısıyla Ar-Ge teşvik sisteminin ülkemizin bu alandaki yapısal nitelikteki sorunlarıyla birlikte ele alınarak gözden geçirilmesi daha faydalı olacaktır.

Sonuç olarak vergiler sadece finansman aracı olarak değil, belli ekonomik kararları etkilemek için de kullanılabilirlerinden, devlet bazen yüksek vergiler koyabilmekte bazen de tasarrufları arttırabilmek için teşvikler getirebilmektedir. Bu durumun sınırını yatırım artışları ile vergi kaybındaki artışların eşit olduğu nokta belirlemektedir.

KAYNAKÇA

ACİNÖROĞLU, S. Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği, (<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423936333.pdf>). Erişim tarihi: 26 Nisan 2019.

AKTAN C., DİLEYİCİ D., VURAL İ. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

ALICI, A. (2016). Vergi Cennetleri Tarih Mi Oluyor? Beps Eylem Planının Rolü. <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/1131> Erişim Tarih:1 Temmuz 2019.

⁴²ÇELEBİ, ve diğerleri, a.g.e. . s.61.

⁴³Şirin Elçi, (2009). Rekabet ve Kalkınma İçin İnovasyon. Çerçeve Dergisi, Eylül, s. 68.

- BİRİNCİ, N., AKYAZI, H. (2017). Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 13, Yıl 13, Sayı 1.
- ÇELEBİ, A. K., Kahrıman, H. (2011). Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de AR-GE Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi. Maliye Dergisi, 161.
- DEMİRCAN, E., “ Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, (<https://dergipark.org.tr/download/article-file/66430>) Erişim Tarihi :26 Nisan 2019.
- EDİZDOĞAN N. ve ÇELİKKAYA A. (2010). Vergilerin Ekonomik Analizi. Birinci Baskı. Dora Yayınları. Bursa.
- ELÇİ, Ş. (2009). Rekabet ve Kalkınma İçin İnovasyon. Çerçeve Dergisi, Eylül.
- ERDEM M., ŞENYÜZ D., TATLIOĞLU İ. (2006). Kamu Maliyesi. Dördüncü Baskı. Ekin Kitabevi. Bursa.
- GÜNAYDIN, İ. (2005). “ Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II”, Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:207.
- GÜZEL, S. ,“Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu” , (<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423880342.pdf>). Erişim Tarihi: 26 Nisan 2019 .
- KARAKAYALI, H. , (2002) , Ekonomi Kuramı, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Emek Matbaası, Manisa.
- MUTER, N. , ÇELEBİ, K. , SAKINÇ S. ,(2008), Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Emek Matbaası, Manisa.
- MUTER, N. , (2001). , Vergi Teorisi, 2. Baskı, Emek Matbaası, Manisa.
- ÖZTÜRK; S., ÜLGER, Ö., (2016) , Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü, (<http://iibfdergi.nigde.edu.tr/article/view/5000161761>) Erişim tarihi:27 Nisan 2019.
- Şaşmaz, M. Ü. ; Yayla, Y. E. (2019). Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (41).
- ŞENYÜZ, D.; YÜCE, M., Gerçek A., (2008). Türk Vergi Sistemi Dersleri, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- ŞENYÜZ, D., (2004). Türk Vergi Sistemi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- ŞENYÜZ, D., (2000). Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- TEKİN, A., (2006), Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri, (<https://dergipark.org.tr/Download/Article-File/55390>) Erişim tarihi:27 Nisan 2019.
- TOSUNER, M.; ARIKAN Z., (2010), Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onbeşinci Bası, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Weiner, J. M., & Ault, H. J. (1998). The OECD's report on harmful tax competition. National Tax Journal.
- YAKAR, A., (1995). Gelişmekte Olan Ülkelerde Kurumlar Vergisi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- YAVUZ, H., (2008). Türkiye’de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirmesi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- YERELİ, A.B. (1997), Tasarruf Politikalarının Oluşumunda Vergi Sisteminin Rolü, Maliye Yazıları, Nisan-Haziran, 55.
- YETKİNER, E. Vergi Tatilinin (Tax Holidays) Doğrudan Yabancı Yatırımların Teşvikindeki Yeri, (<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2004vergitati.Pdf>), Erişim tarihi:26 Nisan 2019).
- YÜCEL, R., & AHMETOĞULLARI, K. (2015). AR-GE Harcamalarının Firmaların Net Kâr Değişimi ve Hisse Başına Kârlılığına İnovatif Etkisi: Bist Teknoloji Yazılım ve Bilişim Sektöründe Bir Uygulama. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15(4).