SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARI

Yüksek Lisans Tezi

Mukaddes Nisa DEMİRAY

Sivas
Nisan 2022

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARI

Yüksek Lisans Tezi

Mukaddes Nisa DEMİRAY

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Selçuk BUYRUKOĞLU

Sivas
Nisan 2022

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans Tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dâhil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

07/04/2022
Mukaddes Nisa DEMİRAY

ÖNSÖZ

Akademik çalışmaların ortaya çıkarılmasında en önemli faktör huzurlu bir çalışma ortamının varlığıdır. Bana büyük bir özveri ile bu olanağı sağlayan aileme ve "Türkiye ve Seçilmiş Dünya Ülkelerinde Vergi Harcamaları" başlıklı tez çalışmam esnasında ve yüksek lisans derslerine katıldığım süre zarfında bilgi birimini benimle paylaşan, bana vakit ayıran, yönlendiren saygıdeğer tez danışmanım Doç. Dr. SELÇUK BUYRUKOĞLU'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Bu çalışmanın ortaya çıkarılmasında değerli görüş ve önerilerinden yararlandığım Prof. Dr. Coşkun KARACA'ya, Arş. Gör. Mahmure EŞGÜNOĞLU BULMUŞ'a, teşekkür borçluyum. Bu çalışmamı hayatım boyunca bana maddi manevi desteklerini esirgemeyen ve üzerimde çok emekleri olan anneme, babama ve ablama adıyorum.

Mukaddes Nisa DEMİRAY

Nisan, 2022

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **i**

ÖZET ..... **v**

ABSTRACT ..... **vii**

KISALTMALAR ..... **ix**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM **3**

1. VERGİ HARCAMALARI KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ **3**

1.1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ DOĞUŞU 3

1.2. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI 4

1.3. VERGİ HARCAMALARININ ÖZELLİKLERİ 6

1.4. VERGİ HARCAMALARININ AMACI 9

1.4.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik ve Mali Amacı 10

1.4.2. Vergi Harcamalarının Sosyal Amacı 14

1.4.3. Vergi Harcamalarının Siyasi Amacı 15

1.5. VERGİ HARCAMALARININ SINIFLANDIRILMASI 17

1.5.1. Vergi Muafiyet ve İstisnaları 18

1.5.2. Vergi İndirimleri 20

1.5.3. Mahsuplar 21

1.5.4. Vergi Kredisi 23

1.5.5. Vergi Ertelemesi (Vergi Tatili) 24

1.6. VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ 25

1.6.1. Vergi Harcaması Maliyetini Hesaplama Yöntemleri 26

1.6.1.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi) 27

1.6.1.2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Elde Edilen Gelir Yöntemi) 28

1.6.1.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi (Harcama İkamesi Yöntemi) 30
1.6.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması 31
1.6.3. Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi 34
1.6.3.1. Bütçeleme Sürecinin Tarihsel Gelişimi 34
1.6.3.2. Vergi Harcaması Bütçesi Kapsamının Belirlenmesi 35
1.6.3.3. Vergi Harcamalarının Bütçede Yer Almasının Gerekliliği 37
İKİNCİ BÖLÜM 39
2. BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARI 39
2.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE VERGİ HARCAMALARI 42
2.2. KANADA'DA VERGİ HARCAMALARI 45
2.3. İNGİLTERE'DE VERGİ HARCAMALARI 48
2.4. ALMANYA'DA VERGİ HARCAMALARI 50
2.5. AVUSTRALYA'DA VERGİ HARCAMALARI 51
2.6. İSPANYA'DA VERGİ HARCAMALARI 53
2.7. FRANSA'DA VERGİ HARCAMALARI 55
2.8. İTALYA'DA VERGİ HARCAMALARI 57
2.9. HOLLANDA'DA VERGİ HARCAMALARI 58
2.10. AVUSTURYA'DA VERGİ HARCAMALARI 59
2.11. PORTEKİZ'DE VERGİ HARCAMALARI 60
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 63
3. TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI GELİŞİMİ VE UYGULAMALARI 63
3.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ HARCAMALARI VE GELİŞİMİ 63
3.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ HARCAMALARININ UYGULANMASI 66
3.3. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN VERGİ HARCAMALARI 66
3.3.1. Ticari Kazançlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları 67

3.3.1.1. Vergiden Muaf Esnaf (GVK. Md. 9) 68
3.3.1.1.1. Esnaf Muaflığından Yararlanmanın Genel Şartları 69
3.3.1.1.2. Esnaf Muaflığından Yararlanmanın Özel Şartları 70
3.3.1.2. Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti 72
3.3.1.3. Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası 73
3.3.1.4. PTT Acentaları Kazançları İstisnası 73
3.3.1.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösterenlerin Kazançlarına İlişkin İstisna 73
3.3.1.6. Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve İşletmelerinde Kazanç İstisnası 74
3.3.1.7. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna 74
3.3.1.8. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası 76
3.3.2. Zirai Kazançlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları 76
3.3.3. Ücretler Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları 77
3.3.3.1. Ücretlerde İstisna (GVK. Md. 23/1-2-3-5-6-7-8-9-10-12-13-14-15) 77
3.3.3.2. Gider Karşılıklarında İstisna (GVK. Md. 24/4) 78
3.3.3.3. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (GVK. Md. 25/3-4-5-6-7-9-10) 78
3.3.4. Serbest Meslek Kazançları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları ... 78
3.3.4.1. Telif Kazançları İstisnası 79
3.3.4.2. Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci, Rehber Muaflığı 80
3.3.4.3. Sergi ve Panayır İstisnası 80
3.3.4.4. Teşvik Ödülü İstisnası 81
3.3.4.5. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna 81
3.3.5. Gayrimenkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları 81
3.3.6. Menkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları 82

3.3.7. Diğer Kazanç ve İratlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları 83
3.3.7.1. Değer Artışı Kazançlarında Vergi Harcamaları 83
3.3.7.2. Arızi Kazançlarında Vergi Harcamaları 84
3.4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN VERGİ HARCAMALARI 84
3.4.1. Kurumlar Vergisinde Muafiyetler 85
3.3.2. Kurumlar Vergisinde İstisnalar 85
SONUÇ 87
KAYNAKÇA 91
ÖZ GEÇMİŞ 102

ÖZET

Vergi harcaması, devletin çeşitli faaliyetleri desteklemek için vergi sistemi aracılığıyla elde edeceği gelirden vazgeçmesini ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle devletin, ekonomik ve sosyal sebeplerle vergi muafiyetleri ve indirimleri gibi uygulamalar ile vazgeçtiği vergi gelirleridir. Vergi harcama türleri genel olarak vergi muafiyeti, vergi istisnaları, vergi indirimi, vergi ertelemeleri ve vergi kredileri şeklinde sıralanmaktadır.

Devlet vergi harcamaları aracılığı ile teşvik etmek istediği kesimleri, vergi yüklerini azaltarak sübvanse etmektedir. Kamu gelir ve harcama politikaları yönünden önem arz eden bu harcamaların etkin kullanımıyla mali disipline katkı sağlanabilmesi için öncelikle iyi analiz edilip vergi harcama raporlarının oluşturulması, daha sonra ise vergi harcamalarının belirlenerek sınıflandırılması, hesaplama yöntemleri kullanılarak maliyetlerinin tespiti ve tahmini rakamların raporlara eklenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada öncelikle vergi harcamaları kavramı teorik çerçevede ele alınmış olup sonrasında ise sırasıyla seçilmiş OECD ülkeleri ve Türkiye'deki Gelir ve Kurumlar Vergisi özelinde vergi harcamaları uygulamalarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, OECD, Türkiye.

ABSTRACT

Tax expenditure refers to the state giving up the revenue it will generate through the tax system to support various activities. In other words, it is the tax revenues that the state gives up with applications such as tax exemptions and reductions for economic and social reasons. Types of tax expenditures are generally listed as tax exemptions, tax exceptions, tax deductions, tax deferrals and tax credits.

The government subsidizes the segments it wants to encourage through tax expenditures by reducing their tax burden. In order to contribute to the fiscal discipline with the effective use of these expenditures, which are important in terms of public revenue and expenditure policies, it is necessary to analyze well and create tax expenditure reports. Then, tax expenditures should be determined and classified, their costs should be determined using calculation methods and estimated figures should be added to the reports.

In this study, first of all, the concept of tax expenditures is discussed in the theoretical framework, and then the tax expenditures practices in selected OECD countries and Turkey, respectively.

Key Words: Tax Expenditure, OECD, Turkey.

KISALTMALAR

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	:	Araştırma ve Geliştirme
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
IMF	:	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Developmen (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi
RRSP	:	Registered Retirement Savings Plan (Kayıtlı Emeklilik Tasarruf Planı)
MTV	:	Motorlu Taşıtlar Vergisi
TUGS	:	Türk Uluslararası Gemi Sicili
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ülkelerde ekonomik ve mali dengelerin hızlı bir şekilde değiştiği, bununla beraber yeni finansman kaynakları araştırması içinde olduğu bir döneme rağmen, içinde bulunulan ekonomik ortamda ülkeler için en sağlam finansman geliri vergilerdir. Vergilerin önemi, bu noktada hem bir finansman kaynağı olarak, hem de maliye ve iktisat politikası aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergiler, büyük bir finansman kaynağı olmasının yanında, ülkedeki ekonomik ve sosyal istikrarın sağlanması noktasında önemli bir araçtır. Bu amaçla, elde edilen vergi kaynaklarının bir kısmı sosyal, ekonomik ve siyasi amaçlar nedeniyle vergi dışı bırakmaktadır. Vergi dışı bırakılan bu araçlar "vergi harcaması" olarak tanımlanmaktadır.

Vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, istisnalar, vergi ertelemeleri, vergi oran indirimleri olarak vergi sisteminde yer almaktadır. Özellikle gelişmiş ülkelerin vergi sisteminde bulunan, istisna ve muafiyetlerle mevcut sektörleri, faaliyetleri ya da kişileri bir siyasi politika öncülüğünde destekleyerek ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadır. Vergi harcamaları ile vergi yüküne karşı korunması gereken birey ya da kurumlara yönelik vergi kanunları karşısında pozitif ayrıcalıklar oluşturarak sunulmaktadır. Çeşitli vergi indirimleri yoluyla kişilerin elinde fon bırakarak, tasarrufa yönlendirmeyi ve tasarruflardaki artışlar ile birlikte yatırımlar için sermaye birikimine katkıda bulunmayı hedeflemektedir.

Vergi harcamalarının belirlenmesi ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar gelişmişlik düzey ve koşulları yanı sıra bütçe sistemlerinden de kaynaklanmaktadır. Fayda ve maliyeti zor ölçülen vergi harcamaları, bütçenin gider kaleminde bulunması ya da bütçeye eklenen raporda yer alması gibi farklı şekilde uygulanmaktadır. Bu çerçevede vergi harcamalarının genel uygulaması, harcamaların belirlenerek raporlanması ve bütçe ile beraber değerlendirilmesi şeklindedir.

İlk olarak ABD ve Almanya tarafından hazırlanan vergi harcama raporları, 1990'lı yıllarla beraber gelişmiş ülkeler ile birlikte gelişmekte olan ülkelerde de ortaya çıkmaya başlamıştır. Dünya ülkeleri çoğunlukla vergiler yoluyla gelirleri toplarken, bu gelirleri eğitim veya sağlık gibi alanlarda harcayarak ülke vatandaşlarına tekrar dağıtmaktadır. Bütçeleme süreci açısından bakıldığında bütçe

ile ilişkilerinin doğrudan kurulamaması ve vergi harcamalarının bir tür "görünmez harcama" olması bu harcamaların özel bir öneme sahip olmasına sebep olmaktadır. Vergi harcamaları Türkiye'de ise 2000'li yıllarda önem kazanmaya başlamıştır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı bünyesinde ilk vergi harcaması raporu 2001 yılında yayımlamıştır. 10.12.2003 tarihinde ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda yerini almıştır. Ancak ülkemizde bütçe sürecinde vergi harcamaları konusunda yapılan tek çalışma, 2006 yılından itibaren her yıl bütçe kanununa eklenen ve sonraki iki yılın tahminini de kapsayan listelerin hazırlanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, Türk Vergi Sistemi'nde ve seçilmiş dünya ülkelerinde uygulanan vergi harcamalarının meydana getirdiği etkileri değerlendirmektedir. Bu bağlamda çalışmanın birinci bölümünde; vergi harcaması kavramının doğuşu, özellikleri ve amacına, vergi harcamalarının sınıflandırılmasına, vergi harcamalarının analizine ve bu analiz çerçevesinde hesaplanma yöntemlerine, raporlanmasına ve bütçelenmesine yer verilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, ABD, Kanada ve bazı Avrupa ülkelerindeki vergi harcaması kavramının gelişimi ve uygulanma konularına yer verilmiş olup bu bağlamda, öncelikle bu kavramın diğer ülkelerde uygulanma sebepleri ele alınmış vergi harcaması uygulamalarına yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi harcamalarına değinilmiştir. Farklı vergi türleri itibariyle vergi harcaması olarak yer alan düzenlemelerin neleri kapsadığı hakkında bilgi verilmiştir. Ardından, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan Gelir ve Kurumlar vergisi üzerinden alınan vergilerde yer alan vergi harcamalarının neler olduğu ve bunların uygulanmalarında ekonomik, sosyal, siyasi vb. amaçlar açısından değerlendirilmesi konuları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ HARCAMALARI KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

1.1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ DOĞUŞU

İlk olarak 1959 yılında Almanya'da gündeme gelmiş olan vergi harcaması kavramı, 1960'lı yılların sonuna doğru ABD'de uygulanmaya başlanmıştır (Uray, 2017: 12). 1967 yılında ortaya çıkan vergi harcaması kavramı Stanley S. Surrey tarafından ilk defa kullanılmıştır (Tekin ve Akdağ, 2013: 278). Ayrıntılı vergi harcaması bütçesi hazırlayan ilk ülkeler ABD ve Almanya'dır. ABD'nin ilk vergi harcaması bütçesi, ABD Hazine Bakanlığı'nın yayımladığı 1968 yılı raporunda yer almaktadır (Ferhatoğlu, 2005: 80).

ABD'de 1950'li yıllardan sonra, vergi harcaması kavramı; gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarındaki istisna, muafiyet, indirimler ve mahsupların genel bütçe harcamalarının bir ikamesi düşüncesi fikrine dayanmaktadır. Vergi harcamaları önceleri vergi sübvansiyonları olarak görülmüş ve vergi sübvansiyonlarının; bazı mükellefler açısından farklılık arz etmesi, bütçede yerinin olmaması, gider ve gelirlerinin hesaplanmaması gibi birtakım özelliklerinin olduğu belirtilmiştir (Bittker, 1969: 244). ABD'yi çeşitli alanlarda takip eden diğer gelişmiş ülkeler ABD'nin vergi harcamasıyla birlikte vergi harcama bütçesini de takip edip benimsemişlerdir. Birçok konuda varlık gösteren vergi harcamaları ilerleyen süreçte faaliyet alanını genişletmiştir (Tekin ve Gürçam, 2015: 140).

Vergi harcaması kavramının ortaya çıkmasına dayalı temel düşünce, bu harcamaların piyasaya çeşitli yollardan ekonomik müdahale aracı olarak kullanılmasıdır. Bazı ekonomik faaliyetleri, gerek özendirmek gerekse engellemek amacıyla bir takım düzenlemeler ile hem müdahale edilmekte hem de vazgeçilen gelirler ile bütçede olmayan harcama kalemi yaratılmaktadır (Tepe, 2015: 7).

Vergi harcaması kavramı, piyasadan çekilen tutarları temsil ederken aynı zamanda önemli amaçları gerçekleştirmek için piyasaya yöneltilen tutarları da temsil etmektedir. Bu durumu ile anlam karmaşasına neden olabilecek bir kavramdır. Ancak ekonomideki işlevi anlaşıldıkça, bu kavramın karmaşık olmadığı ve çelişki

içermediği ortaya çıkacaktır. Çeşitli sonuçları ile kamu harcamalarına benzeyen vergi harcamalarının, vergi sistemi içinde önemli bir yeri vardır. Küreselleşmenin artmasıyla birlikte, serbest piyasa ekonomisinde devletin çeşitli araçlar ile ekonomiye müdahalesi azalsa da, devlet gereği vergi harcamaları konusunda önemli görev üstlenmekte ve bununla beraber birçok teşvik ile piyasaları desteklemektedir.

Ülkemizde de vergi harcamaları 20. yüzyılın sonunda literatürde yer almaya başlamış 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından bütçede raporlar hazırlanmıştır.

1.2. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

Ülkeden ülkeye farklılık gösteren vergi harcamalarının, 1960'dan bu yana henüz tüm özellikleri ile anlatabilen bir tanım yapılmamıştır (Uray, 2017: 11). Çok eski geçmişi olmayan vergi harcamaları birçok ülkede uygulanmaktadır. Bütün devletler pozitif dışsallığın oluşumuna zemin hazırlamak için, topluma faydalı faaliyetleri desteklemekle birlikte belirli kesim ve faaliyet alanlarına bazı ayrıcalıklar uygulamaktadır (Armağan, 2007: 236). Bu ayrıcalıklar sayesinde istihdam alanları oluşurken aynı zamanda sosyal amaçlı faaliyetler yürütülmektedir.

Vergiler kamu harcamalarının finansmanı için önemli araç olarak kullanılmaktadır. Çeşitli iktisat politikalarının gerçekleştirilmesinde ve sosyal adaletin sağlanmasında önemli finansman aracıdır. Vergilerin gelir sağlama biçiminde ki mali amacının yanında, iktisadi ve sosyal amaç içinde kullanılmasının bir yolu da vergi harcamalarıdır (Bilici, 2017: 297). Vergi harcaması kavramı, vergi toplama işlemleri sırasında ortaya çıkan harcamaları ifade eder gibi görünse de vergi tahsilatına yönelik maliyetleri ifade etmemektedir. Vergi harcamaları, hükümetin belirli hedefler için vazgeçtiği, indirdiği veya ertelettiği vergi gelirleri anlamına gelmektedir (Pedük, 2006: 115). Vergi sistemi içerisinde ortaya çıkan ve vergi kaybına yol açan devletin vazgeçtiği gelirlere vergi harcaması denir (Kurbetçi, 2010: 19). Vergi harcamaları, devletin vergi gelirlerinde ortaya çıkan aşınmadır. Bu aşınma, tahsil edilememe gibi bir durumu değil, mükellefe çeşitli amaçlarla tanınmış ayrıcalıkları ifade etmektedir (Oruç, 2013: 17). Devlet çeşitli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirebilmek için vergi gelirlerinden vazgeçmektedir. Devletin elde

edeceği vergi gelirlerinden gönüllü olarak vazgeçmesinin vergi harcaması olarak nitelendirilmesinin asıl nedeni; kamu ekonomisindeki kaynakların özel sektöre kapalı şekilde aktarılıyor olmasıdır (Saraç, 2010: 263). Vergi harcamaları, devletin çeşitli ekonomik, mali, kültürel, siyasi ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek için vergi sistemindeki indirim, istisna, muafiyet ve benzeri uygulamalarla tahsilatından vazgeçtiği kamu gelirlerini ifade etmektedir (Pehlivani, 2014: 164).

Vergi harcaması, belirlenen şekilde gelir elde edip ödeme yapanların, vergi yükünü azaltan yasaların özel uygulama alanlarıdır. Vergi harcamaları mali güçlükte olan birey veya kurumlara rahatlama sağlarken aynı zamanda ekonomik ve sosyal davranışları da teşvik etmektedir (Balkaya Akça, 2000: 4). Birçok amaca hizmet eden vergi harcamaları, normal olan vergi sistemindeki sapmaları ifade etmektedir. Vergi harcaması, gelir vergisinde vergi sisteminin unsur ve oranlarında sapma gösteren özel sektörü etkileyen tedbirlerdir (Ferhatoğlu, 2001: 6). Bir verginin konulup uygulanmasında; temel bir düzenleme olmayan, mükellefleri teşvik edip yönetimi kolaylaştıran, aynı zamanda vergi yükünü azaltan muafiyet, istisna ve indirimlerin sebep olduğu kayıplara vergi harcaması denilmektedir (Akdoğan, 2009: 179).

Vergi harcamaları mükelleflerin vergi yükünü azalttığından dolayı bir tür dolaylı transfer harcamalarıdır (Pedük, 2006: 115). Vergi harcaması, ekonomiye etkileri yönünden devlet bütçesinde yer alan kamu harcamalarına benzetildiğinden "harcama" kavramını da kapsamaktadır (Ferhatoğlu, 2005: 79). Kamu harcaması ile vergi harcaması arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Bunlar;

- Vergi harcamaları maliye politikası aracı iken, kamu harcamaları devletin bütçe ile yaptığı harcamalardır (Çiçek ve Uğur, 2018: 354).
- Vergi harcaması henüz elde edilmeyen gelirin toplanılmasından vazgeçilmesi iken, kamu harcamaları devletin daha önceden elde ettiği gelirlerinin dağıtılması ile oluşturulmaktadır (Pedük, 2006: 90).
- Kamu harcamalarında mükellef olup olmamasına bakılmadan tüm kişilere kaynak transferi gerçekleştirilirken, vergi harcamalarında yalnızca mükelleflere kaynak transferi sağlanmaktadır (Mcdonald, 2010: 162).

- Mükellef üzerinde herhangi bir baskı yaratmayan vergi harcamaları ihtiyari harcamalardır. Mükellef devlet tarafından uygulanan teşvikler yönünde davranış sergilerse vergi yükümlülüğü azalmaktadır (Pedük, 2006: 91). Kamu harcamaları ise, çeşitli kamu hizmetlerinin gerçekleşmesi ve ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması için yapılan zorunlu harcamalardır.
- Devlet vergi harcamaları yoluyla, toplayacağı verginin mükellefte kalmasını sağlamaktadır. Böylece mükellefin satın alma gücü arttırılmaktadır. Kamu harcamalarında ise böyle bir durum söz konusu değildir (Pedük, 2006: 91)
- Kamu harcamalarında fayda sağlayanlara ödeme yapılması uzun zaman alırken, vergi harcamalarında yararlananlara karşılığının verilmesi oldukça hızlıdır.
- Kamu harcamalarında, karar alma mekanizması merkeziyetçidir. Vergi harcamalarında karar alma sürecinde merkeziyetçilik durumu daha azdır. Herkes kendi karar verdiğinden karar almak çabuk ve kolay olmaktadır.
- Gerekli şartları taşıyan mükellefler vergi harcamasından yararlanabilirler. Kamu harcamalarında ise, böyle bir koşul yoktur. Aynı zamanda vergi harcamaları kamu harcamalarına göre daha az tepki çekmektedir. Politikacılar seçim dönemlerinde vergi harcamalarını kamu harcamalarına tercih ederler. Vergi harcamalarının denetimden uzak olması, hızlı karar almada etkili olması bu durumun en önemli nedenlerindendir. Kamu harcamalarında vergi harcamalarına kıyasla daha fazla lobicilik söz konusudur. Politikacıların oy maksimizasyonu sağlama noktasında vergi harcama uygulamaları önemli yere sahiptir.

1.3. VERGİ HARCAMALARININ ÖZELLİKLERİ

Vergi harcamalarının en bilinen özelliği, bazı sektör veya faaliyet bölge alanlarında ve mükelleflerin gelirlerinde artışa neden olmasıdır. Devlet vergi harcamaları ile çeşitli alan ve mükelleflere sağladığı muafiyet ve istisnalar ile ülkenin kalkınmasını ve toplam refahın artmasını hedefler. Hükümet bu sektör veya faaliyet alanlarına çeşitli yönde destek verirken, asıl toplaması gereken vergiyi başka kesimlerin üzerine yüklemektedir. Vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri gereği, vergi harcamalarının özelliklerinin açık ve net bir şekilde belirtilmesinde fayda vardır. Bunlar;

- Desteğe dâhil olan faaliyetlerin, vergi harcaması olarak nitelendirilebilmesi için; belirli ekonomik faaliyetlere, sektöre, bölgeye veya belli bir mükellef grubuna yönelik olmalı ve destek amacı taşımalıdır. Burada önemli olan belirli faaliyet grubunun ve mükelleflerin ekonomiye kazandırılarak istihdam sağlanmasıdır (Uray, 2017: 23).
- Vergi harcamaları; vergi indirimi, istisnası ya da muafiyeti uygulayarak hedeflerini gerçekleştirir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 2).
- Vergi harcaması asıl amacını gerçekleştirirken, kamu harcamaları özelliğine sahip hizmetlerin de sunumunu gerçekleştirmektedir. Bu nedenle vergi harcamaları, kamu harcamalarının ayrılmaz bir parçasıdır (Uray, 2017: 23).
- Hükümet vergi harcamalarını, ülkenin kalkınması ve var olan refah düzeyinin artması için bir maliye politikası aracı olarak kullanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 2).
- Vergi harcaması hem oluşum aşamasında hem de kaldırılma aşamasında idari ölçüt gerektirmektedir. Vergilerin yasallık ilkesi keyfi uygulamaların önünü kesmektedir (Uray, 2017: 23).
- Vergi harcamalarının yapısal sorunlara neden olmaması için, vergilerin içerik ve unsurları geniş tutulmalıdır (Ferhatoğlu, 2005: 82).
- Vergi sisteminde vergi harcamalarına benzer ya da vergi harcamaları ile eş değer etkiyi gösterecek vergi düzenlemesi olmamalıdır (Uray, 2017: 24).
- Vergi harcamaları bazı ayrıcalıklar ile sosyal adaleti sağlarken, gelir dağılımını da iyileştirmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 2).

Bu başlıca özelliklerin vergi harcaması olarak nitelendirilebilmesi için, vergi sisteminin genel yapısından saptıracak hükümler içermesi gerekmektedir (Balkaya Akça, 2000: 189). Standart vergi yapısından ayrılan hükümler, her ülkede farklılık göstermektedir. Bir ülkede standart kabul edilen vergi indirimleri, başka ülkeler için vergi yapısından sapma olarak görülüp vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. Türk vergi sisteminin zorunlu unsurları, vergiyi ortaya çıkaran olay ve verginin konusu, verginin mükellefi veya sorumlusu, vergi dönemi, oran ve tarife, uluslararası mali zorunluluklar ve vergi yönetimi ile ilgili hükümlerdir (Pedük, 2006: 41).

Vergi harcamaları hem sosyal hem de ekonomik amaçlı olabilmektedir. Sosyal amacını gerçekleştirirken bir taraftan toplumun düşük gelirli kesimine hitap ederken, diğer taraftan ekonomik amacında daha yüksek gelirli kesime hitap etmektedir (Saraç, 2010: 271). Vergi harcamaları bir anlamda transfer harcamaları niteliğindedir. Transfer harcamaları ile vergi harcaması arasındaki temel fark ise; transfer harcamalarında bireylere doğrudan devlet tarafından bir ödeme gücü sağlanırken, vergi harcamasında ise bireylerin vergi sonrası gelirlerinde artış meydana gelmekte yani dolaylı bir etkide bulunulmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 33-34).

Vergi harcamaları, ekonomik ve sosyal hayatta çeşitli olumlu ve olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Bunlar;

Vergi harcamalarının olumlu yönlerinden bazıları şunlardır; özel sektörü çeşitli sosyal programlar konusunda özendirmekte ve yine özel sektörün devletin ekonomik kararlarına katılımını sağlamaktadır. Vergi harcamaları çok fazla denetim gerektirmez. Daha hızlı sonuç almada katkıda bulunmaktadır.

Vergi harcamalarının olumsuz yönlerinden bazıları ise şunlardır; yarar sağlayan mükellefler hiçbir faaliyette bulunmasa da ödemeden faydalanmaktadır. Vergi oranı indirimi ve vergi matrahının daraltılmasına, kapsamının sınırlandırılmasına sebebiyet vermektedir. Planlamayı zorlaştırırken aynı zamanda vergi kanunlarında karmaşıklık yaratmaktadır (World Bank, 2003).

Yukarı da görüldüğü gibi vergi harcamalarının olumlu yanları her zaman gerçekleşmeyebilir. Bu harcamalar yasalaştıktan sonra baskı ve çıkar gruplarının diretmeleri üzere süreklilik arz edebilir. Sosyal amaçlı vergi harcamaları, siyasi bağlantılara sahip kişilerce suistimal edilerek amaç dışı kullanılabilmektedir. Böyle bir durumda vergi yasaları kişisel çıkarlar uğruna esir alınmaktadır (Horpedahl ve Pizzola, 2012: 6-7). Vergi harcamaları çeşitli yönlerde eleştirilere maruz kalmaktadır. En fazla eleştiri aldığı konu ise yapılan kesinti, muafiyet, istisnalar gibi çeşitli vergi harcamalarının ters etki “upside-down” ye sebep olmasıdır. Böyle bir durumda gelir seviyesi düşük gruplardan ziyade, yüksek gruplar fayda sağlayacaktır (Surrey ve McDaniel, 1976: 693). Bu eleştiriye rağmen, vergi harcamaları uzun dönemde getiri sağlayarak yatırımları arttırmaktadır. Böylece başlarda olumsuz etki

yaratmasına rağmen, ekonomik büyüme ve kalkınma ile toplumun her kesimine fayda sağlayacaktır (Balkaya Akça, 2000: 182).

1.4. VERGİ HARCAMALARININ AMACI

Vergi harcamaları vergi esnekliğini azaltırken, aynı zamanda vergi matrahının aşınmasına da sebebiyet vermektedir. Vergi harcaması desteklerinden yararlanması gereken asıl mükelleflerden ziyade hakkı olmayan mükellefler de yararlanmaktadır. Bu harcamalar devletin toplam vergi hasılatının azalmasına sebep olurken aynı zamanda vergide genellik ve yatay eşitlik ilkelerinin zedelenmesine de yol açmaktadır. Vergi harcamaları, vergilerde karşılıklı denetimi ve bütünlüğü bozmakta, güvenilirliği azaltmaktadır (Özkara, 2004: 27). Vergi harcamaları ile beraber birçok alanda çalışmalar artmış, büyük harcama kalemleri meydana gelmiştir. Yapılan düzenlemeler ile belirtilen şartlara uygun mükellef ya da faaliyet alanlarının, yarar sağlayacağı vergi harcamalarının kontrol edilmesi gerekmektedir. Kontrol edilmediği durumda asıl yarar sağlaması gereken kişiler uygulama dışında kalacak ve devletin sunmuş olduğu imkânlardan faydalanamayacaklardır (Karakaş, 2009: 49).

Vergi harcamaları ortaya çıktığı andan itibaren birçok amaca hizmet vermektedir. Ülkelerin çoğunda başvurulan vergi harcamalarının; ekonomik, sosyal ve siyasal olarak başlıca uygulama alanları bulunmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede, vergi harcamalarının ekonomik amacı ön planda yer almaktadır. Esasen sosyal ve siyasal amaçlar ile düzenlenen vergi harcamalarının arkasında ekonomik amaç yer almaktadır. Bu duruma; sosyal amaçlı uygulanan vergi indirimlerinde, gelir seviyesi düşük bireylerin, satın alma gücünü arttırarak toplam talebi canlandırma amacı güdülmesi örnek olarak verilebilir.

Vergi harcamaları, gelişmekte olan ülkelerde; verimliliği ve uluslararası rekabeti arttırmak, ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak, iş imkânlarını arttırmak, ihracatı arttırmak ve teknoloji transferini gerçekleştirmek, gelir ve servet dağılımında adaleti sağlayabilmek, sosyal güvenliği temin etmek, sanayileşme gibi hedefleri gerçekleştirmek için uygulanmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise; var olan teknolojiyi sürdürmek ve daha da geliştirmek, bölgeler arası eşitsizlikleri gidermek, rekabet gücünü korumak, sermayenin dışarıya kaçışını engellemek, sektörleri

desteklemek ve verimliliklerini arttırmak, işsizliği en aza indirmek gibi hedefleri gerçekleştirmektedir (Duran, 2003: 8).

Devlet vergi harcamalarını maliye politikası aracı olarak da kullanmaktadır. Bu harcamaların içeriği olan çeşitli muafiyet ve istisnalar ile ekonomik faaliyet alanlarına destek verirken, ülkenin var olan refah seviyesinin ve kalkınma düzeyinin artması amaçlanmaktadır. Aynı zamanda mükelleflere sosyal amaçlı vergi ayrıcalıkları tanıyarak, sosyal adaleti sağlamakta ve gelir dağılımının iyileşmesine katkıda bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007: 2). Vergi mükellefleri sorumlu oldukları vergilerini öderken, devletten bazı ekonomik yardımlar alırlar. Bu mali yardımlar bireylerin zaman ve idari aşamadaki maliyetlerini azaltacağından yardımların zaman geçmeden verilmesi gerekmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 83).

Hükümet, ülkelerin değişen ekonomik, sosyal ve siyasi yapı farklılıklarını ortadan kaldırmak ve toplumsal alanda pozitif dışsallık yaratmak için çeşitli uygulamalar yapmaktadır. Bu uygulamalar ile ekonomik büyümeyi desteklemek amacıyla, yatırım harcamalarının vergiden indirilmesi gibi imkânlar ile yeni iş alanları oluşturulmaktadır (Pehlivan, 2008: 163). Vergi politikaları ile bazı alanlarda yeni istihdam sağlanırken, bazen de gelişmesinin istemediği alanlar için vergilerin arttırılması yoluna başvurulmaktadır. Vergi harcamalarının amaçlarını üç başlık altında inceleyebilir.

1.4.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik ve Mali Amacı

Ekonomisi farklı birçok ülke, var olan ekonomisini koruyup geliştirmek istemektedir. Bu isteklerini gerçekleştirmek için çeşitli ekonomik alanlarda, vergi harcaması uygulamalarına başvurulabilir ya da mevcut vergi harcaması alanlarında farklılık yaratabilmektedir. Bazen de gelişimi sınırlandırmak istenen ekonomik alanlarda, vergi oranları arttırılarak ekonomik sonuçlar elde edilmeye çalışılmaktadır (Arcagök, 2002: 63). Örneğin, devletin o dönem desteklemek istediği faaliyet alanları için ayrıcalıklar sağlanabilir, kolaylıklar tanınabilir. Tüketimi arttırmak talebi canlandırmak adına katma değer vergisinde indirime gidilebilir. Yatırım teşvik ve indirimleri de bu anlamda milli gelirin ve refahın artışına yönelik uygulamalardır. Bunun tersi bir uygulama ise negatif vergi harcamalarıdır. Vergi harcamaları bu noktada devletin piyasa ekonomisine müdahale aracı olarak kullanılmaktadır. Bu

uygulamalarda ise devlet negatif dışsallık yaratan, halk sağlığına zararlı görülen maddelerin (alkol, tütün) tüketimini caydırmak ya da azaltmak amacıyla tüketim üzerinden alınan vergilerden olan KDV, ÖTV bu tür mal ve hizmetler için genel tarifenin haricinde daha yüksek vergi oranları uygulayarak toplam talebi kısmayı amaçlamaktadır (Gülmez, 2003: 12).

Gelişmişlik bakımından farklı ülkelerin, vergi harcaması uygulamalarına başvurma nedenleri değişiklik göstermektedir. Gelişmiş ve kalkınma aşamasını tamamlamış ülkelerin gelişmişliklerini sürdürebilmek için, gelişmekte olan ülkeler ise kalkınma ve gelişme aşamasını tamamlayabilmek için yatırım yapmaları gerekmektedir. Çeşitli vergi politikalarıyla; yatırıma harcanacak fonlar oluşturmak, yatırım giderlerini ucuzlatmak, yatırım getirilerini en üst seviyeye çıkarmak ve yatırımla üretilecek malları dış rekabetin olumsuz şartlarından korumak mümkün olmaktadır (Edizdoğan, 2000: 59). Bu uygulamalar içerisinde farklı alanlarda yatırım indirimleri ve teşvik amaçlı uygulamalar yer almaktadır (Pedük, 2006: 31).

Vergi harcamaları, toplum içerisindeki bireyler arasında gelir eşitsizliğini düzeltirken, gelir seviyesi düşük vatandaşlara kolaylıklar sağlayıp ayrıcalıklar sunmaktadır. Bu uygulamalarda asıl amaç topluma üst seviyede bir refah sunmaktır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007: 2). Vergi harcamaları aynı zamanda bölgelerarası farklılıkların azaltılmasında ve bölgelerin kalkındırılmasında etkili rol oynamaktadır. Vergi sistemlerindeki maliyeti arttıran unsurlar, ülkelerin uluslararası rekabet gücünü azaltmaktadır. Vergi harcaması uygulamaları, ülkelerin dış ticaret politika hedeflerine katkı sağlarken uluslararası rekabet gücünü de arttırmaktadır (Giray, 2002: 45). Ülkelerin ihtiyaç duydukları yabancı sermaye girişini sağlamak için yabancı yatırımcılara, vergi harcaması avantajı sağlanmaktadır. Bu avantajın amacı ise ülkeye döviz girişinin artmasını sağlayarak ekonomiye katkı sunmaktadır (Özveren, 2013: 76).

Gelişmekte olan birçok ülkede kişi başına düşen gelirin düşük olması, yetersiz sermaye sebebiyle yatırımları erteletmektedir. Aynı zaman da böyle ülkelerde sermaye piyasalarının gelişmemiş olması devlet müdahalesini gerektirmektedir. Böyle durumda devlet; ya vergi oranlarını yükselterek tasarrufları arttırır ya da tasarruf eğilimi yüksek gruplara vergi teşvikleri sağlama yoluna

gitmektedir. Devletin tercihi özel tasarrufları arttırmak ise, çeşitli ayrıcalıklı uygulamalar ile kişilerin fonlarını ellerinde bırakır ve bu miktarları belirli alanlara uyumlaştırması için ilgili alanlarda tasarruf getirilerinin daha düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergiye tabi olmaması yoluna başvurulabilir. Özel tasarrufları artırma amacına yönelik bu uygulamalar, gelir seviyesi yüksek kesimlere yarar sağlayacaktır (Balkaya Akça, 2000: 52). Yatırımları arttırmaya yönelik teşvikler ise, belirlenen sanayi kolları ve coğrafi bölgelerdeki yatırımlar için vergi sonrası geliri arttırmak amacı ile geçici olarak uygulama alanı bulmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde ise durum tam tersidir. Kişi başına düşen gelir miktarının yüksek olması ve sermaye piyasalarının gelişmişliği tasarrufların yeterli olmasını sağlamaktadır. Biriken bu tasarruflar ise rasyonel yatırım alanlarına yönlendirilmektedir. Vergi harcamaları ise eğitim, sağlık, çevre, AR-GE vb. yatırım alanlarına yönelik yer almaktadır.

Kamu harcamaları hükümet için hazinede yük oluştururken, aynı zamanda hesaplarda gider olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi harcamaları ise elde edilecek olan vergiden tamamen vazgeçme değil, alacağın ertelenmesi ve ilerleyen tarihte mükellef tarafından tahsil edilen uygulamadır. Bu açıdan vergi harcamalarına mükelleflere sağlanan faizsiz bir kredi benzetmesi yapılabilir (Özkara, 2004: 1). Vergi harcamaları kısa dönemde devlet geliri eksikliği gibi görülse de ekonomiye katkısı çok fazla olabilir.

Vergi harcamaları, özel kesimin üzerindeki vergi yükünü azaltırken, özel kesim elinde kalan fonlar ile yatırımları ve bununla beraber milli geliri arttırmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde bu durum sermaye yetersizliğinden dolayı sınırlı kalmaktadır (Demircan, 2003: 109-110). Sermaye yetersizliğinin aşılması tasarrufu arttırmaktan geçmektedir. Bunun için ise, tasarrufu azaltan yüksek vergi oranlarını azaltmak gerekmektedir. Faiz, kar payı ve sermaye geliri gibi değerlerden vergi alınması tasarruf giderlerini arttırarak bireysel tercihleri tüketim lehine yönlendirmektedir. Tasarrufun maliyetini azaltan bir vergi indirimi ise tasarrufu arttırarak; toplam talep, üretim ve dolayısıyla milli geliri arttırmaktadır (Demircan, 2003: 105).

Bir başka üretim faktörü olan emeğin verimini arttırmak amacıyla, işçi ve işverenin çeşitli giderlerinin matrahtan indirilmesine izin verilmesi vergi harcamalarının sosyal ve ekonomik fonksiyonunun sonucudur. Çalışanların; eğitim, sağlık sigorta primleri indirimleri ve işverenlerin; sağlık ve hayat sigortasına katılım indirimlerinin vergi dışı bırakılması bu duruma örnek olarak gösterilebilir (Balkaya Akça, 2000: 53).

Vergi harcamaları mikro ekonomik açıdan değerlendirildiğinde, bireyler üzerinde farklı etkiler oluşturmaktadır. Çünkü mükellefler için satın alma gücünün artması anlamına gelen vergi harcamalarının etkileri değerlendirilirken, ilave gelirin kullanımı belirleyici etken olmaktadır (Saraç, 2010: 272). Vergi harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisine değinilecek olursa; birey veya firmalar üzerindeki etkileri "gelir transferi" ya da "teşvik tedbiri" olarak değerlendirilmektedir. Gelir transferinin hedefi; toplumda tüketim eğilimi yüksek bireyler olduğu için vergi harcamaları uygulamaları ile elde edilen ilave gelir, tüketim ağırlıklı olacaktır. Vergi harcamaları teşvik amaçlı olarak hedeflendiğinde; fayda sağlayan kesim, tasarruf eğilimi ve gelir seviyesi yüksek grup olacaktır. Böylece bu kesimin sermaye birikimi artış gösterecektir (Saraç, 2010: 272-273). Makro düzeyde ise ulusal geliri artırarak, sosyal ve ekonomik olarak toplum için pozitif etkilere sebep olabilir. Ayrıca bölüşüm ilişkilerini de olumlu etkileyen bu harcamalar, adil vergi sistemlerinin uygulanmasında rol alabilir (Saraç, 2010: 277).

Vergi oranlarındaki değişiklikler ve indirimler arz yanlı iktisatçılarca vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. Vergi oranları ile elde edilen hâsıla arasında ters ilişkinin varlığı, "Haldun Laffer" eğrisi ile açıklanmaktadır. Vergi oranlarındaki indirimler üretim faktörleri (emek, sermaye, doğal kaynak, girişimci) üzerinde olumlu etki yaratmaktadır. Mükellefler sağlanan indirimler ile çalışmayı tercih ederek, yaptığı tasarruf birikimini arttıracaktır. Bu gibi olumlu durumlar ise beraberinde vergi tabanını genişleterek devletin vergi gelirinde ve ekonomik büyümede artışına neden olacaktır. Arz yanlı iktisatçıların bir başka düşüncesi; maktu istisna ve indirimlerin enflasyondan etkilenmemesi için endeksleme yöntemine başvurulması gerektiğidir (Yıldırım, 1989: 96-97). Endeksleme, gelirin gerçekliğini sağlamaya yönelik düzenlemedir. Bu uygulama ile vergi harcamalarının teşvik edici etkisini kaybetmesi önlenmektedir (Balkaya Akça, 2000: 54).

Vergi harcamalarının ekonomik etkilerine karşı amaçlanan hedeflerde sapma meydana geliyorsa, vergi harcaması uygulamaları ile ortaya çıkan vergi hasılatı kaybı, borçlanma veya diğer vergi oranlarındaki artışlar ile telafi edilmeye çalışılacaktır. Telafi sürecinde vergi oranlarındaki artış tüketimi kısacak, bu ise beraberinde faiz oranlarının artmasına ve yatırımların azalmasına etki edecektir. Bu durum ülke ekonomisinin istikrarsızlığına neden olacaktır. Bu gibi durumlarda vergi harcamaları etkinliğini yitirdiğinden, en mantıklı çözüm vergi harcamalarının kaldırılması olacaktır (Mcdonald, 2010: 177).

1.4.2. Vergi Harcamalarının Sosyal Amacı

Devletin vergi harcaması yapmasındaki diğer bir amaç ise sosyal amaçtır. Vergi harcamaları sosyal amacı gerçekleştirirken, toplumun diğer kesimine göre dezavantajlı olan tarafları pozitif ayrımcılıklar ile destekleme amacı gütmektedir. Gelir seviyesi düşük olan esnaf ve çiftçilere yönelik muafiyetler, bölgeler arası farklılıkların azaltılması, eğitim ve sağlık harcamalarında çeşitli indirimlere gidilmesi, iş olanaklarının arttırılması ve bunlarla birlikte engelliler, bakıma muhtaç yaşlılar ve göçmenlere sağlanan istisna ve indirimler, toplu konut idaresinin uzun dönemli ve düşük fiyatlı konut projeleri vergi harcamalarının sosyal amacının temelini oluşturmaktadır. Sosyal amaçlı vergi harcamalarının amacı mükellefleri belirli ekonomik alanlara yönlendirmek değil, sosyal devlet gereği bazı mükellefleri vergi yasaları karşısında güvence altına almaktır (Mcdonald, 2010: 146).

Gelir Vergisi Kanunun ödeme gücü ilkesi; kişilerin asgari yaşamını sürdürebilmesi için, elde ettiği bir miktar gelirin vergiden muaf tutulması gerektiğini vurgulamaktadır. Vergi sisteminde hayata geçirilen ek indirimler vergi harcamaları olarak adlandırılırken, standart indirim ve en az geçim indirimi uygulamaları vergi harcaması olarak nitelendirilmez. ABD federal gelir vergisinde, bakıma muhtaç yaşlılar ve emeklilere muafiyet, engelli ve yine yaşlılar için 600 dolar indirim uygulanmaktadır. Türk Vergi Sisteminde engellilik indirimi, Hollanda Gelir Vergisinde de tek çocuklu aile indirimi, İrlanda Gelir Vergisinde dullar için uygulanan ek indirim sosyal amaçlarla uygulanan vergi harcamalarının bazı dünya ülkelerindeki uygulamalarıdır (Balkaya Akça, 2000: 60-61). Vergi harcamaları, sosyal adaletin sağlanmasında ve bununla beraber yoksulluk ve gelir dağılımı

sorunlarının önüne geçilmesinde rol oynamaktadır. Vergi harcamaları fonksiyonunu gerçekleştirirken asıl amacı kamu yararı sağlamaktır.

Sosyal amaçla uygulanan işsizlik ödemeleri, bireylerin çalışmadıkları zamanlarındaki gelir kayıplarını telafi etmek üzere yapılmaktadır. İşsiz bireylere yapılan ödemeler her türlü gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Devlet tarafından kurulan; okullar, kütüphaneler, öğrenci yurtları, sergiler, müzeler, tohum ve hayvan geliştirip üretme merkezleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, pansiyonları, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, sosyal yardım kurumları, huzurevi vb. sosyal içerikli kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden müstesnadır (Akın, 2019: 13).

Devlet tarafından vergi harcamaları; bazı bilimsel araştırma merkezlerine, spor komplekslerine, dini kurumlara, dernek ve vakıflara bağış şeklinde uygulanırken, sigorta kurumlarına indirim şeklinde uygulanmaktadır. Ayrıca; kanalizasyon, çöp, kirlilik kontrolleri ve imhalarının finansmanında tahvil faizleri istisnası ve AR-GE faaliyetleri için çeşitli indirim ve vergi ertelemeleri vergi harcamalarının sosyal fonksiyonun gereğidir (Balkaya Akça, 2000: 61).

1.4.3. Vergi Harcamalarının Siyasi Amacı

Devletin egemenlik gücünün hâkim olduğu ülkelerde, hukuki ve fiili gücü ile vergi toplamasına vergilendirme yetkisi denmektedir. Devlet vergilendirme yetkisini tek taraflı kullanmaktadır (Gülmez, 2003: 13). Bu vergilendirme yetkisi, demokratik ülkelerden yasama organı tarafından kullanılmaktadır. Vergilendirme ile ilgili unsurlarla birlikte; muafiyet, istisna, indirimleri uygulamaya koymak, değiştirmek, kaldırmak vb. yetkiler yasama organına aittir. Yasama organı bu yetkisini belirli sınırlar içinde kullanabilmekte ve kendi siyasi tercihlerine uygun şekilde düzenleme yapabilmektedir. Bu sebeplerle hükümetler çeşitli siyasi hedefleri için, vergi harcamalarını bu hedef yolunda araç olarak kullanabilmektedir (Balkaya Akça, 2000: 63).

Vergi harcamaları kapsamında, yeni vergilerin konulması, var olan bir verginin kaldırılması, vergi oranlarındaki değişikliğe gidilmesi, muafiyet ve istisna kapsamında vergileme tekniğine ilişkin hususların siyasal süreçte alınacak olan vergi

politikası kararları üzerinde etkili olmaktadır. Uygulanması düşünülen vergi politikaları, kaynak ve gelir dağılımı, ekonomik büyüme ve kalkınma ile ekonomik istikrara yönelik olabileceği gibi, seçim sürecinde seçmenlere yönelik politikalar da olabilmektedir (Sonkur, 2017: 89).

Devletler vergi harcamaları ile bazı birey ya da faaliyet alanlarına yasalarca uygun görülmeden, keyfi şekilde ayrıcalıklar sağlayamazlar. Ancak bazı hükümetler tarafından; vergi harcamaları, tamamen rant elde etmek için gerçek amaçlarından çıkıp baskı ve çıkar gruplarına yasal olmayan yollardan kaynak aktarılması yapılmaktadır. Böyle illegal yollarla sağlanan vergi harcamaları sebebiyle, asıl fayda sağlayacak sektör veya kişiler bu ayrıcalıklardan mahrum kalmaktadır (Coşkun ve Bilen, 2002:168). Hükümetler genelde dolaysız kamu harcamaları yerine vergi harcamalarını tercih etmektedir. Çünkü vergi harcamaları gizli tutulmakta devlet bütçesi içerisinde yer almamaktadır. Vergi harcamaları kamunun topladığı gelirlerde azalmaya sebep olacağından, bu imtiyazlı uygulamaları yasalaştıran politikacılar, vergi harcamalarının gizli tutulması sebebiyle harcama yapmış görünmezler (James Nobes, 1988). Bu durumda vergi harcamaları, devletlerin asıl yaptığı kamu harcamalarını gizlemesine fırsat vermektedir.

Belirli siyasi amaç ve kaygılar ile bazı kesimlere ihtiyacı olmadığı halde, imtiyaz sağlanırsa verginin genellik ilkesi büyük ölçüde zedelenir. Böyle durumlarda vergi harcamalarının; ekonomiyi kalkındırmak, gelir eşitsizliğini gidermek, bazı faaliyet alan ve sektörleri canlandırmak vb. asıl amaçları gerçekleşmeyecek tam tersi toplumda eşitsizlikler oluşturacak haksız kazançlar ortaya çıkacaktır. Sonuç olarak toplum bireylerinin huzuru bozulacak ve devlete olan güveni sarsılacaktır (Arcagök, 2002: 58).

Seçim dönemlerinden önce en çok başvurulan politika aracı vergi harcamalarıdır. Çünkü vergi harcamaları toplum tarafından kamu harcamalarına oranla daha az hissedilmektedir. Vergi harcamaları sadece belirli sektör ve kişilere imtiyaz tanıdığı için sadece o sektör ve kişilerce hissedilmektedir. Vergi harcamaları senelik hesaplanıp uygulanmadığından, uzun süre yürürlükte kalmakta ve siyasi açıdan seçmenler için güçlü lobicilik faaliyetlerine konu olmaktadır (Ulbrich, 2010: 3).

Belirli dönemlerde çıkartılan af kanunları ile mükelleflerin vergi borçları silinmekte ya da borçlulara çeşitli indirimler sağlanmaktadır. Böyle af kanunları, ülkenin ekonomik durumunu göz önüne alarak sıcak vergi geliri sağlamak için çıkarılmaktadır. Af kanunlarından yarar sağlayan mükelleflerin oy sahibi olduğu düşünüldüğünde ise dolaylı da olsa vergi harcamalarının siyasi amacı karşımıza çıkmaktadır.

1.5. VERGİ HARCAMALARININ SINIFLANDIRILMASI

Vergi sistemi içinde çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere yer alan ve bazı imtiyazlar sağlayarak devlet gelirlerinde azalışa sebebiyet veren uygulamaların hepsinin vergi harcaması olarak yorumlanması muhtemel değildir. Vergi harcamaları kendine özgü nitelik taşımakla birlikte birden fazla sınıflandırma yöntemi vardır. Vergi harcamaları; vergi ödemesi gereken bireylerin, mükellefiyetlerini devam ettirirken bazı ayrıcalıklar ve düzenlemeler ile daha rahat hareket etmelerini sağlanmaktadır. Sınıflandırmaya tabi tutulan vergi harcamalarının adı hem ulusal hem de uluslararası kaynaklarda sıkça geçmektedir. Bazı alan ve sektörlere ayrıcalıklar tanıyan vergi harcamalarının, neden vergi harcaması olarak değerlendirildiğini veya bazı düzenlemelerin neden vergi harcaması olarak nitelendirilmediğini anlamak için sınıflandırmaya dâhil olan kavramları açıklamak gerekmektedir.

Vergi harcaması tanımlarının çoğunda bahsedilen; istisna, muafiyet, mahsup, indirim vb. kavramlar vergi harcamaları türlerinden en bilinenleri olduğu söylenebilir. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında sıklıkla kullanılan yöntemler; verginin matrahına, amaçlarına, hedeflerine, ölçüm tiplerine göre sınıflandırmadır. Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında; vergi istisna ve indirimleri objektif olup verginin konusunu oluştururken, vergi muafiyetleri sübjektif bir yapıya sahiptir (Nadaroğlu, 1996: 237). Bu sınıflandırmanın başlıcaları; vergi muafiyet ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, vergi kredisi, düşük ve vergi ertelemesinden oluşmaktadır.

1.5.1. Vergi Muafiyet ve İstisnaları

Vergi harcamaları türlerinden en bilinen ve en çok uygulama alanı bulan muafiyet ve istisnalar; verginin konusundan ve vergi mükellefiyetinden vazgeçilmesini ifade etmektedir. Muafiyet; vergilendirmesi gereken mükelleften vergi alınmaması olarak tanımlanırken, istisna; üzerinden vergi alınması gereken bir konunun kısmen ya da eksiksiz, sürekli ya da geçici süreli olarak vergi dışı bırakılmasıdır. İstisnalar; mükelleflere nesnel olarak imtiyaz sağlarken, muafiyetler sadece belirli mükellefleri kapsadığından daha öznel yapıdadır (Saraçoğlu, 2000: 84).

Vergi muafiyet ve istisnaları; mali ve sosyal amaçlara ulaşmak, oy maksimizasyonu sağlamak gibi sebeplerle uygulama alanı bulmaktadır. Muafiyet veya istisnaya tabi mükelleflerin, ödemesi gereken vergi miktarı azalırken vergi avantajı elde etmektedirler. Bununla birlikte uygulanan muafiyet ve istisnalar bazı faaliyet alanlarının gelişmesine katkıda bulunmakta teşvik aracı olarak kullanılmaktadır (Yılmaz, 2013: 162). Hem muafiyet hem de istisna vergi borcunun ortaya çıkmamasına ya da eksik ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 10). Muafiyetin asıl amacı yükümlüden vergi almamak iken, istisnanın asıl amacı ise herhangi bir gelir çeşidini vergi dışı bırakmaktır (Rakıcı, 2004:116). Türk vergi sisteminden; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 18. maddesindeki serbest meslek kazancı istisnası, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 11. maddesinde ki ihracat istisnası, istisnalara örnek olarak verilebilmektedir. Muafiyetlere örnek ise; GVK'nin 66. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen serbest meslek erbabı muafiyeti, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 4. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen kooperatif muafiyeti verilebilir. Muafiyet kişiye özgü ayrıcalık olduğundan KDV ve ÖTV de muafiyet hükümleri yer almamaktadır.

Verginin ödeme gücü ilkesi sonucu, vergiden sorumlu mükellefler gelirleri oranlarında vergi öderler. Ancak bazı uygulamalar ile bu sonucun dışına çıkılmaktadır. Bunlardan biride istisna ve muafiyetlerdir. Devlet tarafından toplanan her vergi, hem konusuna dâhil olan mal ve hizmetleri, hem de mükellefleri ile yakından ilişkilidir. Vergi yükümlülüğünün objektif veya sübjektif olması durumu vergi yükümlülüğünün mutlak olduğu anlamına gelmez. Bazı ekonomik ve sosyal

amaçlarla verginin kapsamı; konusu veya yükümlüsü zaman ve mekâna göre arttırılabilir veya azaltılabilir (Özkara, 2004: 18).

Muafiyet ve istisnalar genel olarak, devletin verimliliğini yitirmiş vergilerin maliyetinde tasarruf aracı olarak kullanılmaktadır. Tarh, tahakkuk ve tahsil giderleri düşüldüğünde, matrah veya oranı düşük olan vergiler ile devletin tasarrufu ortaya çıkmaktadır. Bu duruma en güzel örnek ise esnaf muaflığıdır (Yıldız, 2019: 9). Bazı kişi ve kurumlara tanınan imtiyaz ve ayrıcalıkların neden vergi harcaması olarak değerlendirildiği veya benzer işlemlerin neden vergi harcaması olarak değerlendirilmediğini kavramak için bu kavramların anlaşılması önemlidir.

İstisnalar vergi kanunlarına göre; üzerinden vergi alınması gereken bir konunun, yine kanunlar ile kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılarak sağlanmaktadır. (Akdoğan 2009: 48). Bu istisnalar, vergi harcamaları uygulamalarında önemli bir yere sahiptir. Belirli faaliyet alanlarının geliştirilmesinde, gelir dağılımında adaletin sağlanmasında, ihracatın özendirilmesinde, bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesinde sıklıkla kullanılmaktadır. Aynı zamanda istisnalar ile ülkenin ekonomisini canlandırmak için yerli ve yabancı birçok yatırımcıya kolaylıklar tanınmakta ve vergisel teşvikler sağlamaktadır (Uray, 2017: 75). Vergi istisnaları; bazı mükelleflerin elde ettikleri gelirlerinin, kamu yararı ve sektör önlemleri nedeniyle vergilendirilmemesi ya da çok düşük oranda vergilendirilmesidir (Uyanık, 1997: 54). Ekonomik, sosyal, siyasi vb. birçok amaçlarla sübjektif ve objektif uygulama alanı bulan istisnaların, vergide adaleti sağlaması için uygulanırken çok dikkat gerektirmektedir. Çünkü amaçsız ve gereksiz boyutlara ulaşan istisna mükellef ve idare üzerinde birçok olumsuzluklar meydana getirebilir (Akdoğan 2007: 151-152).

Türk vergi sisteminde vergi muafiyetinin yeri önemlidir. Bu muafiyetlerden belirli şarta sahip mükellefler yarar sağlayabilmektedir (Turgay, 1956: 13). Vergi yasalarına göre mükellef kabul edilen bir kişinin, aynı yasanın açık hükümleri ile o verginin mükellefi kabul edilmemesi muafiyeti ortaya çıkarmaktadır (Erginay, 1985: 45). Ekonomik ve sosyal anlamda; topluma katkı sağlayan, pozitif dışsallık yayan faaliyet alanlarının veya kişilerin desteklenmesi vergi muafiyetlerinin en temel amaçlarındandır. Muafiyetler ile bazı sektör ve faaliyet alanları ekonominin

canlanmasına katkıda bulunarak, işsizliği azaltacaktır. Örneğin; esnaf muaflığı ile unutulmaya yakın sektörler canlandırılarak, istihdam alanlarının arttırılması amaçlanmaktadır (Uray, 2017: 76).

Türkiye'de muafiyet ve istisnalar gerçek kişilerden çok kurumlar üzerinde uygulama alanı bulmaktadır. Bu durumun temel sebebi 5520 sayılı Kanun'a göre; kurum olarak adı geçen birçok kuruluşun sosyal amaç olarak kar amacı gütmemesi ve kamu kurumu niteliğinde sayılmasıdır.

1.5.2. Vergi İndirimleri

Vergi harcamalarının diğer bir türü olan vergi indirimleri; belirli vergi konularında, çeşitli ekonomik veya sosyal amaçlar için, bazı özelliklere sahip yükümlülerin elde ettikleri gelirleri üzerinden, vergi miktarı veya oranlarında yapılan eksiltmelerdir (Rakıcı, 2004: 116). Diğer bir ifadeyle üzerinden vergi alınacak gelire ulaşmak için, brüt gelirden indirilebilen tutar olarak tanımlanabilir (Gönül, 2002a: 80). Vergi indirimleri, vergi konusunun büyüklüğünün ölçülmesinde önemlidir. Net gelirin hesabında, bu geliri elde ederken katlanılan giderlerin indirilmesi gerekmektedir. Bununla beraber; bazen vergi kanunlarında uygulanan gider indirimlerin kapsamı, verginin konusu olan gelir, servet ve harcama ile bağdaşmayacak biçimde geniş tutulmakta ve böylece indirimler de bir istisna özelliği kazanmaktadır (Kırbaş, 1998: 82). Üzerinden vergi alınması gereken bir değer mevcut iken, bu değerden bazı amaçlar için, vergi matrahının belirli kısmı vergi dışı tutularak mükellefe kolaylıklar sağlanmaktadır (Saraçoğlu, 2000: 85). Buna örnek olarak; engellilik indirimi, yatırım indirimi verebilir.

Vergi indirimleri; yatırımları arttırmak için teşvik amaçlı uygulanan vergi politikaları araçlarından biridir. Uygulanan bu indirimler; yatırım yapacak girişimcilere fonlar sağlayarak, projelerinin kârlılığını arttırmaktadır. Vergi indirimleri; üretim aşamasında kullanılan sermayenin maliyetini azaltarak özel yatırımları da teşvik etmektedir (Özkara, 2004: 22). Vergi indirimleri uygulamalarının diğer bir amacı ise, ekonomik istikrarın sağlanmasıdır. Durgunluk dönemlerinde vergi indirimleri, harcanabilir geliri arttırıp tüketim ve yatırım harcamalarında artışa sebep olmaktadır. Böylece ekonomik daralmanın önüne geçip, ekonomik genişlemeye katkıda bulunmaktadır (Ataç, 2009: 197).

Devletin kamu harcamalarının finansmanında en çok kullandığı gelir kaynağı vergilerdir. Bazı dönemlerde devlet kamu harcamalarının finansmanını sağlamada güçlük çekmektedir. Yapılan vergi indirimleri, vergi mükellefleri üzerindeki yükü azaltırken, aynı zamanda devletin vergi alacağını hızlı ve kısa zamanda tahsil etmesine katkıda bulunmaktadır (Pehlivan, 2003: 114). Türkiye'de vergi harcamalarının bir türü olan vergi indirimlerine sıklıkla müracaat edilmekte ve bu uygulama sonucunda devlet alacağını en kısa zamanda tahsil etmektedir. Vergi indirimlerine sık sık başvurulması; zamanında, tam ve doğru şekilde vergisini ödeyen dürüst mükelleflerce farklı anlaşılıp eleştiriye tutulabilmektedir. Bu durum mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödememesine sebebiyet vermektedir.

Devlet tarafından uygulanan vergi indirimleri ile vazgeçilen vergi gelirlerinin telafisi iki şekilde olabilir. Bunlardan ilki, vazgeçilen vergi geliri kadar kamu harcamasını azaltmaktır. Diğeri ise, vazgeçtiği verginin indirim oranı kadar, diğer vergilerde oranları arttırmaktır. Bu iki yönteme başvurmazsa iç veya dış borç almak zorunda kalacaktır (Akın, 2019: 20).

1.5.3. Mahsuplar

Vergi harcamasına dâhil olan diğer bir kavram ise mahsuptur. Önceden ödenen bir verginin, dönem sonunda ödenmesi gereken vergi toplamından düşülmesine mahsup denmektedir. Mükellefin vergi borcunun ortaya çıkarılmasında verginin mahsubu, önemli bir yer tutmaktadır. Vergi mahsubu, yurt dışında ödenmiş olan vergilerin, yurt içinde ödenecek olan vergilerden indirilmesi ile bulunur (Devrim, 2002: 261). Başka bir anlatımla; mahsup, devlet tarafından tahsil edilmiş bir verginin, yıl sonunda ödenecek vergiden belirli şart ve koşullar altında düşülmesine denir (Coşkun ve Bilen, 2002: 161).

Mahsup ve takas kavramları uygulamada ve içtihatlarda oldukça karıştırılan kavramlar olmakla beraber, farklı hukuki anlam içermektedirler. Mahsup; bir alacağı meydana getiren olayla ilgili olarak alacaklının sağladığı kazançların veya borçlunun katlandığı bazı yükümlülüklerin alacaktan indirilmesi iken, takas ise hem alacaklı hem de borçlu bulunan kişilerin karşılıklı olarak vadesi gelen iki borçtan en az olanın miktarı tutarında yaptıkları hesap işlemidir. Takas için iki kişinin birbirine borçlu olması ve borçların muaccel olması gerekmektedir. Mahsup edilen miktarlar ise

karşılıklı alacak değildir. Bununla beraber, mahsup borcu tarh (hesaplanması) aşamasında yapılırken, takas tahsil (ödeme) aşamasında yapılmaktadır. Ayrıca, mahsup kamu alacağının korunması ile ilgili değilken, takas kamu alacağını koruyan bir yoldur.

Mükellef tarafından peşin ödenen vergilerin, yılsonunda tahakkuk eden vergilerden düşülmesi ile ortaya çıkan mahsup kavramının asıl amacı, çifte vergilendirmenin önüne geçmektir. Vergi yükümlüsü tarafından aynı konuda ve aynı dönemde ödenen vergiler, zaten devlet tarafından tahsil edilmiştir. Bu nedenle mahsup işlemi yapılarak çifte vergilendirme durumu engellenmiş olur. Mahsup uygulaması ile yurt dışında yatırım yapan girişimcilerin çifte vergilendirme sebebiyle vergi yükünün artması ve yurt içinde yatırım yapmış olan girişimcilere göre dezavantajlı duruma düşmesi önlenmektedir (Batırel, 2001: 176-177)

Mahsup işlemine, vergi dairelerinde de sıklıkla başvurulmaktadır. Devletten vergi alacağı olan vergi mükellefinin, sonradan doğmuş olan vergi borcuna karşılık, vergi iadesi prosedürü ile borçlarının belirli kısmı mahsuplaştırılmaktadır. Türk vergi sisteminde; teşvik niteliğinde olmayan yalnızca mahsup niteliği taşıyan; geçici vergi, stopaj, vergi alacağı gibi uygulamalar doğrudan vergiden düşülebilmektedir (Kulu, 2000: 24).

Uygulama alanı ticari kazanç olan, geçici vergi işlemlerinde; gelecek dönemde vergisini ödeyecek olan mükellefin vergi borcunun bir kısmı cari dönemde tahsil edilir. Cari dönemde tahsil edilen bu tutar, dönem sonunda devletin vergi gelirlerinde kayba neden olmayıp, çifte vergilendirme sorununu engellemek amacıyla ödenecek vergiden indirilir. Bu duruma örnek olarak; işyerinden GMSİ geliri elde eden mükelleflerin, yıl sonunda gerçekleşmiş olan gelir vergisi tutarından, dönem içinde tevkifatı yapılan verginin düşülmesi verilebilir. Burada devlet tarafından bir koruma, teşvik veya ayrıcalık söz konusu değildir (Pedük, 2006: 45).

Diğer bir vergi mahsup yöntemi ise vergi iadesidir. Vergi iadesi, belge düzenine uymada teşvik amaçlı uygulanır. Mal üretiminin her aşamasında ortaya çıkan KDV'de ödenen vergi; fiyat mekanizması aracılığı ile malı tüketen fiili mükelleflere yansıtılır. İhracatta ise; malı tüketen yabancılara yansıtılır. İhracatı gerçekleştiren ülkeler otoritesini, vergilendirme yetkisini bu yabancılar üzerinde

kullanamazlar. Vergiler malı kullanan nihai kişilere yansıtılamadığında, vergi yükü artan kişi ihracatçılar olur. İhracat oranlarının artması için, ihracat yapanların bu vergi yüklerinden kurtulması gerekmektedir. Devletin sosyoekonomik amaçla uyguladığı vergi iadeleri, vazgeçtiği vergi değil de otorite yetkisini uluslararası alanda kullanamadığından ortaya çıkan tasarruf niteliğindedir (Saraç, 2010: 266).

1.5.4. Vergi Kredisi

Türk vergi sisteminde mahsup niteliğinde olan diğer bir vergi harcaması türü, vergi kredisidir. Mükellefin ödemesi gereken vergi miktarının belirli kısmının yükümlülükten düşülmesi ya da var olan vergi yükümlülüğünün arttırılmamasına vergi kredisi adı verilmektedir (Giray, 2002: 29). Böylece vergi yükümlüsü tarafından ödenecek verginin, toplam vergi borcundan bir kısmının düşürülmesi neticesinde mükellefin yükü azaltılmış olur.

Vergi sistemimizde, doğrudan vergiden düşülme imkânı olan; stopaj, vergi alacağı, geçici vergi vb. uygulamalar teşvik niteliği taşımazlar (Kulu, 2000: 24). Bu uygulamalar daha çok mahsup özelliği taşırlar. Çoğunlukla hesaplanan vergiden düşülen vergi kredileri (Gravelle, 2008: 1) doğrudan vergiyi azalttığından önem arz etmektedir. Bazı ülkelerde vergi kredisi sosyal amaçla uygulanmakta vergi iadelerinin yerine kullanılmaktadır. Bu duruma örnek olarak, ABD ve Birleşik Krallık da uygulanan çocuk ve çalışan vergi kredileri verilebilir.

Vergi yükümlülüğünde, vergiye tabi olan gelir dışındaki azalmalar olarak adlandırılan vergi kredisi, bireye uygulanan vergi oranından ayrıdır. Türkiye'de 22 Aralık 2021 tarihi öncesine kadar gelir vergisinde uygulanan asgari geçim indirimi, vergi kredisine örnek olarak verilebilir. Evli olan kişiler de eşinin çalışmaması, çocuk sayısına göre matraha dâhil edilmeyen kısım mükelleflerin vergi yükünü azaltmaktadır (Özkara, 2004: 22). Türk Vergi Sistemi'nde girişimciliği destekleme amacı ile ticari, zirai, mesleki faaliyetler ile ilk defa gelir elde eden, 29 ve altı yaşındaki gerçek kişi mükelleflere uygulanan vergi kredisi imkânları da uygulamada vergi kredisine örnektir.

1.5.5. Vergi Ertelemesi (Vergi Tatili)

Bazı alan ve sektörlerde, belirli zaman dilimi için verginin ödenmemesi şeklinde uygulanan vergi ertelemeleri vergi harcamalarında bir tür teşvik türüdür. Vergi ertelemesi; verginin ödenmesinin ertelenmesidir (Gönül, 2002a: 80). Vergi ertelemesi uygulaması; ödenmesi gereken verginin gelecek döneme bırakılarak, mükellefin elinde kullanılabilir fon miktarı bırakmaktadır. Bu uygulama ekonomik teşviklerde sıklıkla kullanılmakta ve doğrudan vergi mükellefine ait olabileceği gibi, vergi sorumlusuna yönelik de olabilir (Balkaya Akça, 2000: 151). Vergi tatili olarak da bilinen bu uygulama da asıl amaç; vergi ödemesi gereken vergi mükelleflerinin belirli zaman dilimi boyunca vergi borçlarının ileri bir tarihe atılarak mali kolaylık sağlanmasıdır.

Vergi mükellefi vergi borcunu ödediğinde, zor duruma düşecekse bu durumda vergi ertelemesi uygulanarak, vergi borcu ertelenir. Burada vergi ertelemesi uygulaması ile olumsuz şartlar altında olan mükellef rahatlatılmaktadır. Vergi sisteminde mükelleflerin şahsi ve ailevi durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Vergi ertelemesi sık uygulandığı takdirde adalet kavramı ile çatışır. Ertelenen vergi borçları çok iyi analiz edilmelidir. Mükellefin vadesinde borcunu ödeme durumunda, mükellefe haciz uygulanması, mükellefin mal varlığına el konulması ve paraya çevrilmesi vb. durumlar ile mükellef zor duruma düşecekse vergi ertelemesi yoluna gidilmektedir (Göğüş, 2010: 14). Vergi ertelemesi ile tarh ve tahakkuk aşamalarını tamamlayıp ödeme aşamasına gelen vergi, vadesinde değil de, vergi dairesi tarafından mükellefe bildirilen sürede ödenir. Devlet vergi harcaması türlerinden olan vergi ertelemesi uygulaması ile tahsil edeceği vergiden vazgeçmemekte yalnızca mükellefe kolaylık sunmak amacıyla alacağını diğer döneme ertelenmektedir (Saraç, 2010: 266). Ertelenen dönem sona erdikten sonra, vergi harcaması vergi gelirine dönüşür. Diğer vergi harcaması türlerinde ise böyle bir durum görülmemektedir (Giray, 2002: 29).

Vergi ertelemesi uygulandığı dönemde devlet gelirlerinde bir azalış meydana gelmektedir. Diğer yandan enflasyon olduğu halde, fakat kamu idarelerince enflasyon oranını düzeltilmesine gerek olunmadığı kanunlarda açık bir şekilde belirtilmişse, vergi ertelemesi mükellef üzerinde pozitif etki yaratarak harcanabilir

gelirini arttırmaktadır. Ancak sonrasında devlet tarafından tahsilatı yapılan vergiler enflasyon nedeni ile değer kaybına uğrayacaktır (Akın, 2019: 28-29).

Vergi ertelemesi uygulaması, yatırım ve girişimlerin gerçekleştirilmesinde mükellefe kolaylıklar sağlamaktadır. Uygulama düzenlemeleri basit olduğundan vergi dairelerinde çok fazla maliyete neden olmazlar. Yatırımdan elde edilen gelirler ve dağıtılmayan karlar vergi ertelemesi ile vergi dışı tutulmaktadır. Yatırım için kullanılan, bazı girdi mallarından alınan vergiler için de vergi ertelemesi yoluna gidilip maliyet azaltılabilmektedir. Yatırım malları ithalat yoluyla temin ediliyorsa, bu durumda maliyet azaltmak için KDV istisnası ve gümrük vergisi istisnaları devletçe sağlanabilir (Özkara, 2004: 25).

Vergi ertelemesi dönemi ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, genellikle 5-10 yıl arasında olmaktadır. Bu uygulama ile yatırımcı ve girişimcilere bir kaç yıl mali kolaylık sağlanmaktadır (Özkara, 2004a: 157). Örneğin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yaptıkları AR-GE harcamaları sonucunda ortaya çıkan vergi borcunun belirli kısmı, üç yıl süreyle faizsiz olarak ertelenmektedir.

Özellikle gelir ve kurumlar vergisinin yoğun olarak uygulandığı ülkelerde vergi ertelemesinin teşvik aracı olarak uygulanma alanı çok fazladır. Daha çok gelişmekte olan ülkelerde uygulanan vergi ertelemesi, birçok AB ülkesinde de uygulama alanı bulmaktadır (Acinöroğlu, 2009: 151).

1.6. VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ

Vergi harcamalarının maliyetinin kontrolünü sağlayan analizler, farklı ülkelerde yapılmaktadır. Kamu harcamalarına göre daha karmaşık yapıya sahip olan vergi harcamalarının, yönetimi ve kontrol aşamaları zorluk yaratmaktadır. Uygulanan vergi harcama tutarlarının, düşük miktarda hata payı ile aslına en yakın şekilde hesaplanması, uygulanan analizin yönetim ve kontrolünde en önemli şarttır. Hata payı çok olduğu zaman, uygulanmakta olan vergi harcamasının etkinliği ve kamu harcamaları ile kıyası mümkün olmayacaktır. İlk olarak uygulanan vergi harcamalarının etkinliği ve verimliliğinin ortaya konması, diğer harcama yöntemleri ile karşılaştırılması için hesaplanan tahmini oranların ayrıntılı ve düzenli olarak

raporlanması, en son düzenlenen raporların yıllık bütçe içinde kamuoyunun bilgisine takdim edilmesi gerekmektedir.

Uygulanmakta olan vergi harcamalarının tamamının eksiksiz ölçülmesi neredeyse imkânsızdır. Harcama tahminlerinin, tüm vergi çeşitleri için kusursuz şekilde hesaplandığı şimdiye kadar hiçbir ülkede görülmemiştir. Çok eski rapor geçmişine sahip olan Almanya ve Avrupa Birliği (AB) ülkeleri de bu duruma dâhildir. Yani, vergi harcama tahminlerinin kurallara uygun şekilde yapılması, raporlanması, etkinliği ve verimliliği konusunda kamuoyuna faydalı olmalıdır (Mcdonald, 2010: 172).

1.6.1. Vergi Harcaması Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamaları kamu harcamalarının bir türünü oluşturmaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001). Vergi harcamalarının ortaya çıkardığı maliyetler farklı unsurlar ile ifade edilebilir. En önemli unsur, devletin vergi gelirlerinde meydana gelen azalmadır. Normal de devlete gelir sağlayan fonların, alınmayarak bireylere bırakılması, vergi harcamalarının ortak noktasıdır (Ferhatoğlu 2005: 82). Muafiyet, istisna, mahsup, indirim vb. uygulamalar Türkiye'de vergi harcaması olarak değerlendirilirken başka ülkelerde standart vergi sistemi olarak değerlendirilebilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2016: 9). Nelerin vergi harcaması uygulamalarını içerdiğinin tespit edilmesi, vergi harcamalarının ekonomik olarak hesaplanması bakımından önem arz etmektedir.

Devletin kaynaklardan hangi oranda vergi topladığı, kaynakların ne kadarından vergi almadığı, vergi almadığı bu kaynaklardan vergi alınması halinde hangi oranda ek vergi tahsil edileceği uygulanacak makroekonomik politikalar açısından önemlidir. Bu sebeple vergi harcamalarının neleri kapsadığı ve bu harcamaların devlete ne kadar maliyet yarattığı hususu üzerinde durulması gereken bir konudur (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 6).

Hangi düzeyde vergi harcaması yapılacağı tahmin edilirken; yapılacak vergi harcamalarının nedeni, büyüklüğü ve uygunluğuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Yapılacak harcamaların tahmininde güveni sağlamak sadece güvenilir veriler ile mümkündür. Burada yararlanılacak en iyi kaynak ise mükellefler tarafından hazırlanan vergi beyannameleridir. Bununla birlikte nüfus anketleri, ulusal hesaplar,

firmaların üretim ve ticaret istatistikleri vs. tahmin yapılırken kullanılabilecek farklı veri alternatifleridir. Adı geçen veriler değerlendirilme yapılırken karşılaştırma imkânı da sağlamaktadır (Swith, 2006: 22). Devlet açısından bütçede yük oluşturan vergi harcamaları tahmin edildikten sonra yarar ve zarar kıyaslaması yapılır. Örneğin; 500 liralık verginin; vergi dışı bırakılması ile toplumun faydası düşük seviyede seyrederse uygulanan vergi politikası doğru değildir (Fikir, 2012: 69). Bununla beraber vergi harcaması uygulamaları ile teşvik önlemleri; yatırımlardaki artışın vergi kaybında ki artıştan daha fazla olmasına sebep oluyorsa, maliyetlere katlanmak verilecek en güzel karardır. Devlet tarafından verilecek teşvikler; zamanla yeni yatırımların önünü açarak, bu yatırımlardan elde edilecek vergi hasılatı ile katlandığı vergi kayıplarını giderecektir (Uluatam, 1971: 92).

Vergi harcaması hesaplama yöntemlerinin asıl amacı; uygulanan vergi harcamalarının bütçede ki payını kontrol etmek, fayda-maliyet analizi yapılarak kamuya yol gösterici bilgiler sunmaktır. İstatistiki olarak kullanılan vergi harcaması hesaplamaları, bütçenin kanunlaşma aşamasında da parlamentonun faydalandığı kaynaktır (Kulu, 2000: 24-29). Her ülkede vergi harcaması oranının belirlenip bütçe sürecine dâhil edilmesi mümkün değildir. Çünkü hesaplamanın gerçekleşmesi için detaylı bilgi ve analizlere gerek duyulmaktadır. Bu sebepten dolayı birçok ülke analizden kaçınmaktadır (Yılmaz, 2007: 17).

Vergi harcamalarını hesaplamada farklı yöntemler kullanılmaktadır. En çok yararlanılan yöntemler; vazgeçilen gelir yöntemi, elde edilen gelir yöntemi ve harcama yöntemidir.

1.6.1.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)

En basit uygulama yöntemlerinden olan vazgeçilen gelir yöntemi; mükelleflere tanınan vergi ayrıcalıkları nedeniyle toplam vergi hasılatında meydana gelen azalışların ölçülmesine dayanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Vazgeçilen gelir yöntemi, özel hükümler sebebi ile mükelleflere tanınan imtiyazların maddi olarak hesaplanması yöntemidir (Maliye Bakanlığı, 2007: 7). Gelir kaybı yöntemi olarak da anılan vazgeçilen gelir yönteminde, uygulanan diğer yöntemlere kıyasla kayıp kamu gelirlerinin ölçülmesi daha basittir (Öztürk, 2011: 12). Vergi imtiyazlarının bulunduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi

imtiyazlarının bulunmadığı bir durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki farka gelir kaybı denilmektedir (Friedson, 1999: 397). Vazgeçilen gelir yöntemi; yalnızca vergi harcaması olmadığı durumda, kaynakların farklı kullanımlarını göstermede yardımcı olmaktadır. Vergi harcamaları uygulamaları sonucunda, mükelleflere tanınan imtiyazlar kaldırıldığında ve yükümlülerin davranışları değişmediğinde, tahsilatı yapılacak vergi hasılatı tahmin edilir.

Başka bir anlatım şekliyle, vergi harcaması uygulamalarının bulunmadığı vergi yasaları ile vergi harcaması uygulamalarının bulunduğu vergi yasalarına göre elde edilen vergi hasılatı arasındaki farkın ölçülmesidir. Vazgeçilen gelir yöntemi, vergi yasaları ve kanunları ile mükellef tutum ve davranışlarının değişmediğini varsayarak uygulanır (Uğurlu, 2013: 28). Vergi harcaması uygulamalarının olmadığı durumlarda değişik seçenekler önermesi, gelir kaybı yönteminin en önemli avantajıdır (Giray, 2002: 40).

Vazgeçilen gelir yönteminin dünyada uygulanma alanı oldukça geniştir. Örneğin; Almanya, Hollanda, Belçika, İspanya, Finlandiya, İrlanda vb. birçok Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) ülkelerinin neredeyse tamamı bu yöntemi kullanmaktadır. Fransa ise, 1984'den sonra bu yönteme geçmiştir (Kolçak, 2014: 63). ABD, 1983 yılına kadar vazgeçilen gelir yöntemini kullandıktan sonra, eş değer harcama yöntemini kullanma kararı almıştır (Pedük, 2006: 73). 2007'den sonra ABD tekrar vazgeçilen gelir yöntemine geçmiştir (Gönül, 2007: 79). Ülkemizde ise birçok ülkede olduğu gibi vazgeçilen gelir yöntemi ile vergi harcama analizi yapılmaktadır (Kolçak, 2014, 63).

1.6.1.2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Elde Edilen Gelir Yöntemi)

Uygulanan vergi harcamalarının kaldırılıp, mükellef tutum ve davranışlarının da dikkate alınarak elde edilecek vergi hasılatındaki artışın hesaplanma yöntemine kazanılan gelir yöntemi denilmektedir (Maliye Bakanlığı 2016: 10). Kazanılan gelir yöntemi; konulan özel hükümlerin olmaması durumunda, devletin elde edeceği vergi gelirlerinin tutardır (Pedük, 2005: 46). Mükelleflerin davranışlarında meydana gelen değişimleri dikkate alması, vergi hasılatlarının doğrudan ve dolaylı etkisinin belirlenmesi yönünden bu yöntemin önemi büyüktür (Akdoğan 2007: 176). Elde

edilen gelir yönteminde herhangi vergi harcaması uygulaması kaldırıldığında devletin sağlayacağı vergi hasılatı, mükellef davranışlarına dikkat edilmeden hesaplanmaya çalışıldığında çok fazla gelir artışına sebep olmaktadır. Bunun nedeni ise, vergi mükelleflerinin vergilerini azaltmak istemeleridir.

Kazanılan gelir yöntemiyle de anılan bu yöntemde; hem vergi mükelleflerinin hem de iktisadi birimlerinin davranışlarında meydana gelen değişimler ile diğer vergi gelirlerinde meydana gelen değişimler dikkate alınmaktadır (Özker, 2002: 39). Vergi teşvik ve avantajlarının kaldırıldığı durumda, gelirin brüt olarak ne kadar olduğu ortaya çıkmaktadır (Özkara, 2004, 40). Davranışsal değişikleri dikkate alarak vazgeçilen yöntemden ayrılan bu yöntem sınırlı bir şekilde uygulanmakta ve daha çok OECD ülkelerinde ilgi görmektedir (Giray, 2002: 40).

Vergi harcamaları yoluyla uygulanan istisna, muafiyet vs. kaldırıldığında mükelleflerin gelirleri artarak vergide üst dilimlere çıkabilirler. Vergi mükelleflerinin bir üst dilime tabi olmama istek ve çabalarının dikkate alınması gerekmektedir. Böyle bir duruma dikkat edilmemesi ise, gelir artışları tahminlerinin daha düşük seviyede kalmasına sebep olmaktadır. Bununla beraber, toplam vergi harcamaları belirlenirken de; her öğe ayrıca ve diğerleri sabit olarak kabul edildiğinde, hesaplanan vergi harcaması maliyetlerinin toplamı alınmaktadır. Ancak uygulanan vergi harcamalarının bir kısmı veya hepsi aynı anda kaldırıldığında elde edilecek toplam gelir, toplam vergi harcaması tutarına eşit olmayacaktır (Balkaya Akça, 2000: 111). Kazanılan gelir yönteminde, mükellef davranışları dikkate alındığından daha duyarlı hesaplamalar yapılması gerekmektedir. Çünkü vergi mükellefleri gelirlerini daha düşük göstererek, daha az vergi ödemek isteyeceklerdir. Vergi harcamalarının kaldırılması ile birlikte kişilerin toplam gelirleri artacak ve üst dilime çıkacaktır. Dolayısı ile ödeyecekleri vergi miktarı da artacaktır. Mükellefler bu durumu kendileri lehlerine çevirmek için çeşitli yöntemlere başvuracaklardır. Mükellef davranışlarının takibi yapılan hesaplamaların doğru şekilde sonuç verebilmesi bakımından önemlidir.

Elde edilen gelir yöntemi, vazgeçilen gelir yöntemine göre daha ayrıntılı hesaplama ve araştırma gerektirdiğinden daha nitelikli bir yöntemdir. Ancak çok emek, zaman ve maliyet gerektirdiğinden fazla tercih edilmemektedir. Örneğin; ABD

gibi gelişmiş ülkelerde kullanılırken diğer ülkeler tarafından çok fazla kullanılmamaktadır (Uğurlu, 2013: 29).

1.6.1.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi (Harcama İkamesi Yöntemi)

Uygulaması oldukça zor olan bu yöntem, bir vergi harcamasının yerini alacak aynı miktarda kamu harcaması miktarını hesaplamaya dayanmaktadır (Özkara, 2004: 41). Eşdeğer harcama yöntemi, vergi harcamalarının vergi mükellefi açısından hesaplanmasına dayanmaktadır. Politika yapıcıları, vergi harcamaları ile istenilen amaca ulaşmak için eşit miktarda kamu harcama tutarını ele alır. Bu yöntem vergi harcamalarını fayda olarak görmektedir. Bu yöntemde vazgeçilen gelir yöntemine oranla hesap edilen tutarlar daha yüksektir. Bu durum kamu harcamalarının vergilendirilebilir olmasından kaynaklanmaktadır. Yani aynı amaç için daha yüksek kamu harcaması gerekmektedir (Pedük, 2005: 49). Eşdeğer harcama yönteminde, mükellef davranışları değişmediği kabul edilerek vergi harcaması ile aynı yararı sağlayacak oranda, bir transfer harcamasının maliyeti hesaplanmaya çalışılmaktadır. Bu yöntem de vergi harcamalarının faydasını kontrol etmek zordur. Faydanın ölçülmesinin zor olmasının sebebi ise; kamu harcamalarından fayda sağlayanların tasarruf yaparken vergiye tabi olup olmayacağı ve fayda sağlayanların vergi oranları hakkında çıkarımlar yapmak gerekliliğidir. Ayrıca kamu harcamalarından yararlanan kişileri ve bu kişilerin kamu harcamalarından ne oranda yararlandıklarını tespit etmek, fayda sağlayan kişilerin vergi oranları hakkında detaylı bilgi sahibi olunarak hesaplama yapılması gerektiğinden maliyetli ve zordur (Giray, 2002: 40).

Mükellef zevk ve tercihlerinin değişmediğini kabul ederek direkt transfer harcaması ile elde edilen fayda maliyetinin eşdeğeri olan vergi harcamalarının ölçümü bu yöntemde uygulanmaktadır (Kulu, 2000: 27). Önceden bahsedilen kazanılan gelir yöntemi ve vazgeçilen gelir yöntemlerinde vergi harcamaları devlet açısından hesaplanırken, eşdeğer harcama yönteminde vergi harcamaları yükümlüler açısından hesaplanmaktadır. Eşdeğer harcama yönteminde; vergi harcamaları yerine aynı fayda düzeyine ulaşmada, direkt vergi harcamalarının alternatifi olan kamu harcamaları tutarı tahmin edilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Bu yöntemde birey davranışlarının değişmediği varsayımı ile hesaplama yapıldığından dolayı, vergi harcamasının oluşturduğu faydanın eşdeğeri kadar kamu

harcaması faydasının ölçülmesi doğruyu yansıtmayabilir. Yani, net bir bilgi elde edilmeyerek ülkeler için doğru bir yöntem olduğu söylenemez.

Eşdeğer harcama yöntemine göre yapılan vergi harcaması tahminlerinde; vergi harcamalarından sağlanan faydaya eşdeğer sübvansiyon vermek için yapılan harcamalar uygun vergi oranıyla gayrisafi hale getirildiğinden, vergi harcamalarının yerine aynı fayda düzeyini kamu harcamaları ile sağlanması, devletin daha çok kaynak tahsis etmesine neden olmaktadır. Örneğin, mükellef %25 oranında vergiye tabi ise, 50 birim fayda sağlayacak vergi harcaması için devletin 200 birim sübvansiyon uygulaması gerekmektedir. Yani bu yöntemde fayda düzeyini eşitleyerek ölçüm yapılmaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının kime, hangi gelir seviyesindeki mükelleflere yapıldığı da önem arz etmektedir. Bu nedenle politika yapıcılar vergi harcamasına dâhil olan mükellefleri belirlerken, bütçeye ayrı bir yük getirmemesi için uygulanacak yüzdelik vergi dilimlerini önemle analiz etmeleri gerekmektedir (Balkaya Akça, 2000: 112).

Bu yöntemin zor olması sebebiyle pek tercih edilmemekte ve günümüzde ABD tarafından uygulanmaktadır. Uluslararası Para Fonu (IMF), OECD ve Dünya Bankası gibi kuruluşlar vergi harcamalarının, kamu harcamaları ile birlikte bütçe içinde bulunması gerekliliğini ifade etmiştir.

1.6.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Ülkelerde uygulanan vergi harcamalarının tahmin edilmesiyle birlikte raporlanması da bütçe ve mali yapılarının şeffaflaşması açısından önemlidir. Birçok ülke uzun döneme yönelik ekonomi planları yaparken bazı raporlara gereksinim duymaktadır. İhtiyaç duyulan raporlar arasında vergi harcama raporları önemli yere sahiptir. Dünya da çoğu ülke vergi harcama raporlarını zorunlu olarak hazırlamakla birlikte zorunlu olmamasına rağmen her yıl düzenli olarak vergi harcama raporlarını tutan ülkeler de vardır. Vergi harcama raporlarının yıllık olarak hazırlanması gerekmektedir. Bu raporları iki yılda bir hazırlayan ülkelerde mevcuttur. Vergi harcama raporları hazırlanırken güdülen asıl amaç vergi harcamalarını kamu harcamaları ile karşılaştırmaktadır (Pedük, 2006: 78-79). Türkiye'de vergi harcaması kavramı ve vergi harcamalarının raporlanması çok uzun geçmişe sahip değildir. Bununla beraber gelişmiş çoğu ülkede yaklaşık 40 yıldır vergi harcamaları ve

raporlama sistemi uygulanma alanı bulmaktadır. İlk vergi harcaması raporu 1970'lerde sadece Almanya ve Amerika'da uygulanmıştır. 1983 yılı itibari ile Avusturya, İspanya, Kanada, Portekiz, Avustralya ve Fransa'da düzenli şekilde vergi harcamaları zorunlu olarak raporlanmaya başlamıştır. Günümüzde ise artık neredeyse tüm OECD ülkeleri vergi harcama raporlarını düzenli olarak düzenlemektedir (Organ ve Çavdar, 2012: 138). Türkiye'de ise vergi harcama raporları ilk kez sekizinci beş yıllık kalkınma planında gündeme gelmiş ve 2001 yılında ilk rapor hazırlanmıştır. Bu raporda vergi harcamalarının vergi türlerine göre tahmin tutarları yer almamış yalnızca vergi harcaması kabul edilen isim listesi yayınlanmıştır (Uğurlu, 2013: 171). İkinci rapor, 2007 yılında hazırlanarak yayınlanmıştır. Bu raporda ise vergi harcamaları listesi yenilenerek iyileştirilmiş olmasına rağmen vergi harcamalarının meydana getirdiği gelir kaybı kamuoyunu bilgilendirecek düzeyde olmamıştır. Sonraki vergi harcama raporu uzun aradan sonra 2016 yılında yayımlanmış ve en önemli özelliği ise vergi harcaması kalemlerinin birçoğu hakkında tahmini değerler sunması olmuştur. Tahmin kalitesi ise "Yaklaşık, İyi, Çok İyi" şeklinde sınıflandırma yapılarak oluşturulmuş ve tahmin gerçekliği hakkında kamuoyuna güvenilir bilgiler verilmiştir.

Raporlanan vergi harcamaları ile vergi harcamalarının değerlendirilmesi ve teşvik edilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca vergi sisteminin düzenlenmesinde kamu görüşü için destek vermektedir (Organ ve Çavdar, 2012: 138). Bununla beraber vergi harcaması raporları vergi yükünün mükellefler üzerinde meydana getirdiği etkinin tespitinde ve gelir grupları üzerinde yarattığı fayda dağılımının belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır (Giray, 2002: 49).

Fayda maliyet analizinin esas aldığı asıl konu uygulanan vergi harcamaları için toplam katlanılan maliyetin ortaya çıkacak toplam faydayı aşması durumudur ve böyle bir durumda vergi harcamaları etkin değildir. Etkin olmayan vergi harcamaları ile istenilen amaçlara ulaşmak neredeyse imkânsızdır. Bu fayda ve maliyet analizinin sağlıklı ve doğru şekilde yapılabilmesi için vergi harcama verilerinin düzenli şekilde raporlanması gerekmektedir (McDonald, 2010: 177-180).

2001 yılında Uluslararası Para Fonu, vergi harcamalarının raporlanarak bütçe içerisinde veya eklerinde bulunmasını önermiştir. Kamunun uyguladığı vergi

harcamaları bazı sektör veya mükelleflere transfer niteliğinde gelir sağladığından, bu harcamaların raporlanarak takip edilmesi gerekmektedir. Devlet tarafından önem arz eden kaynakların etkin kullanımı ve gelirin yeniden dağılımı noktasında vergi harcamalarının düzenli raporlanması önem arz etmektedir. Vergi harcama raporlarının doğru şekilde raporlanmaması mali politikaların eksik uygulanmasına neden olur. Cari harcamaları cari dönemde takip edilemez. Vergi beyannameleri eklerinde yer alan veriler ile harcama rakamlarına ulaşılır. Beyannameler de yer almayan harcamalar ise tahmin yöntemi kullanılarak raporlanır.

Vergi harcaması raporları yürürlükte uygulanan vergi kanunlarının gözden geçirilmesi, teşvik veya desteklemelerin ortaya konulduğu belgelerdir (Pedük, 2005, 44). Bir ülkenin vergi harcaması raporlama sistemi; vergi harcaması kapsamına konu olacak vergilerin belirlenmesi, uygulanacak vergi harcamalarının belirlenmesi, gerekli sınıflandırılmanın yapılması, maliyetlerinin hesaplanarak son olarak tahminlerinin sunulması sürecinden oluşmaktadır (Pedük, 2006a: 60). Hazırlanan vergi harcama raporlarında, her bir vergi de uygulanan vergi harcamalarında meydana gelecek gelir kaybı belirlenmelidir. Bu işlem oldukça zor bir işlemdir. Gelişmiş ülkelerde yoğun olarak uygulanan vergi harcamaları, bütçenin hazırlık aşamasında ortaya konan tahminler uzmanlarca yapılmaktadır (Karabacak, 2009: 72). Vergi harcaması raporları, vergi kanunlarında yer alan harcama sisteminin bir özeti konumundadır (Coşkun, 2010: 56).

Vergi harcamalarının hazırlanma şekli ülkeler arasına farklılık arz etmektedir. Bazı ülkelerde vergi harcama sistemine dâhil olan vergiler başka ülkelerde dâhil olmayabilir. Örneğin; bir ülkede muafiyet ve indirim kalemleri vergi harcaması olarak kabul edilirken başka bir ülke de normal vergi sistemi olarak kabul edilmektedir. Bu farklılıklar vergi sistemlerinin farklı yorumlanmasından kaynaklanmaktadır. Yorum farklılıkları da beraberinde farklı vergi harcamaları raporlarını ortaya çıkarır. Her ülke de ekonomik verilere kolay şekilde ulaşılmayabilir ya da ulaşılsa bile gerçeklikten uzaklaşabilir. Veri akışında meydana gelen bu olumsuzluklar ve vergi harcama raporunun gerçeklikten uzaklaşması vb. yorumlanacak kalemler vergi harcaması kalemlerinden ayrı tutulmuştur. Bununla beraber bazı ülkelerde dolaylı vergiler de vergi harcaması raporları yapılırken bazı ülkelerde ise hem dolaysız vergiler hem de dolaylı vergilerde vergi harcaması

raporları uygulanmaktadır. Vergi düzenlemelerinde temin güçlüğü ve toplam içinde düşük olmaları sebebi ile tali vergiler kapsam dışında tutulmaktadır. Ayrıca birçok ülkede vergi harcamalarının içinde askeri ve savunma amaçlı vergi istisnalarını vergi harcamaları içerisinde değerlendirilmemektedir.

Vergi harcama raporlarının faydaları şu şekilde sıralanabilir. Gelişmiş ülkelerde vergi harcama raporları, kaynakta verimliliği ve mali saydamlığı sağlar (Giray, 2002: 38). Vergi destekleri ile vazgeçilen gelirlerin özeti vergi harcama raporları ile devlet tarafından sağlanan vergi harcamaları politika yapıcılarına ve kamuoyuna bilgi sağlamaktadır (Pedük, 2006a: 79). Vergi harcamalarının makroekonomik ve mali etkilerine yönelik değerlendirme yapılır (Gönül, 2002b: 70). Vergi harcaması hesapları vergi politikaları için değerlendirme ve planlamada bir araç olarak kullanılarak vergi reformlarını etkin kılmaktadır (Giray, 2002: 38). Vergi harcaması raporları fayda ve maliyet analizlerine olanak sağlar (Pedük, 2006a: 81). Toplam vergi gelirlerinde azalma olarak görülen vergi harcamaları, ekonomik gelişmeyi ve sosyal gelişmeyi teşvik etme aracıdır. Vergi harcama raporlarının hazırlanmaması; fayda maliyet analizlerinin yapılamaması, ortaya çıkan gelir kayıplarının kontrol edilememesi, uygulanan vergi harcamasının etkili kullanılmamasına neden olacaktır.

1.6.3. Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi

1.6.3.1. Bütçeleme Sürecinin Tarihsel Gelişimi

Ülke ekonomilerinde kamu sektörünün temsilcisi devlettir. Yani gelecekte meydana gelebilecek tahmini gelir veya gider dengesini belirlemekle görevli olan devlettir. Ayrıca demokratik parlamenter sistemin geçerli olduğu ülkelerde, parlamentoda devlet maliyesinden sorumlu olan yürütme organına harcama yapma ve gelir toplama yetkisi veren belgeye bütçe adı verilmektedir (Tüğen, 2012: 171).

Vergi harcama analizinden biri olan vergi harcamalarının bütçelenme sürecinin önem kazanması, ilk olarak 1967 yılında, ABD'de dönemin Hazine Bakanı Stanley Surrey'in bir kongrede vergi harcamalarını tanımlayarak bütçe ofisi nedeni ile kongrenin denetlenmesi ve gözetilmesi gerektiğini ifade etmesi ile başlamıştır. Devamında ise, tanımlama ve denetleme görevini Hazine Bakanlığı üstlenmiş, 1968

yılında Hazine Bakanlığı Raporunda elde edilen veriler paylaşarak kamuoyu bilgilendirmiştir (Surrey ve Hellmuth, 1969: 528-530, aktaran: Güven, 2016: 23).

1974 yılı itibari ile Bütçe Ofisine, önümüzdeki 5 senenin gelir kayıplarını kapsayan tahminlerin bulunduğu raporların hazırlanma görevi verilmiştir. Bu görevin verilmesi ile birlikte vergi harcamalarının bütçelenmesi mevzusunda önemli bir adım atılmıştır. 1976 yılı bütçe taleplerine, Bütçe Ofisinin hazırladığı ilk vergi harcaması analizi eklenmiştir. 1974 yılından sonra ABD vergi harcamalarının tahminlerini düzenli bir şekilde yapmış ve tahmin sürecinde uygulanan vergi harcamaları nedeni ile toplam gelir kaybı yaklaşık 3 kat artarak 240 milyar $'dan 730 milyar $'a ulaşmıştır. Almanya, İspanya, Belçika, İtalya, Hollanda, Avusturya, Fransa, Finlandiya, Portekiz, İngiltere, İrlanda vs. günümüzde birçok OECD ve Avrupa ülkeleri vergi harcamalarını bütçe sürecine dâhil etmektedir. Vergi harcama bütçeleri, bu ülkelerin büyük çoğunluğunda yıllık olmak üzere, Almanya'da iki yılda bir, Hollanda ve İtalya'da düzensiz olarak hazırlanmaktadır. Finlandiya, Belçika, Portekiz, Fransa ve İspanya'da ise vergi harcamalarının tahmin ve bütçe aşaması, kamu bütçesi hazırlanırken gerçekleştirilmektedir. Almanya ve Avusturya hazırladıkları vergi harcamaları bütçesine kamu harcamalarını ve transfer yardımlarını da dâhil ederek ayrıntılı bir değerlendirmeye olanak sağlamaktadır (Villela, 2006: 8).

Vergi harcamalarının bütçelenmesi ifadesiyle anlatılmak istenen aslında vergi harcama raporlarının hazırlanmasıdır. Vergi harcamaları bütçesi hazırlarken OECD ülkeleri; geçmiş yılların gerçekleşen vergi harcama rakamlarını kullanarak, oluşan maliyetleri rapor şeklinde düzenlemektedir. Vergi harcaması bütçelenmesinde önde olan ABD, bütçeleri fonksiyonel sınıflandırmaya tutmaktadır. Diğer ülkelerde ise vergi harcama kalemlerinin ve maliyetlerinin belirlenmesi ile birlikte başlayan süreç, vergi harcamalarının kamu harcamaları gibi cari yıl bütçesinde tasnif edilmesi ve gelecek dönemlere yönelik tahminlere yer verilmesi ile gelişim göstermektedir (Balkaya Akça, 2000: 113).

1.6.3.2. Vergi Harcaması Bütçesi Kapsamının Belirlenmesi

Vergi harcaması bütçe kapsamının belirlenmesi, kamu ekonomisinin önemini göstermesi yönünden oldukça önemlidir. Vergi harcamalarının bütçeye dâhil

edilmeyerek sürecin dışında bırakılması, ulusal ekonomide kamu büyüklüğünün belirginleştirilmesini zorlaştırır. Vergi harcamaları görünmez harcama olarak görülürse kamu ekonomisinin toplam harcama büyüklüğü net olmaz. Bu harcamaların bütçe içerisinde yer almaması, politika yapıcılara aslında genişleyen kamu ekonomisi yerine daralan kamu ekonomisi intibası verme fırsatı tanıyabilir. Kamu harcamalarının kural olarak, merkezi yönetim bütçesi aracılığı ile yapılması ve her bir harcamanın hesaplara kamu harcamalarını arttıran veri olarak eklenmesi gerekmektedir. Vergi harcamalarında ise bu kural farklıdır. Vergi harcamaları tahsilinden vazgeçilen vergiler olduğundan ve gelir yerine gider sayıldığından, bütçe içerisinde gösterilmesi uygun görülmemektedir. Vergi harcamalarının yapısı gereği, miktar yönünden kesinlik taşımaması ve tahminin zor olması da bütçe de gösterilmesini zorlaştırmaktadır (Saraç, 2010: 269). Görünmez harcama özelliği olan vergi harcamaları, bütçe sürecine dâhil edilirken zorluk yaratmaktadır. Bu özelliği gereği maliye teorisinde ki tahsis ilkesi ile benzerlik göstermektedir. Tahsis ilkesi; belirli kamu gelirlerinin yine belirlenmiş kamu hizmetlerinin yerine kullanılması anlamındadır. Burada elde edilen gelirler hizmet sunumunda kullanılmakta olup, gelirden artan kısımlar genel bütçeye aktarılır. Tahsis ilkesi genel bütçeyi daraltma özelliği ile görünmez harcama olan vergi harcamasına benzer.

Oluşturulan referans sistemi doğrultusunda vergi harcaması bütçesi belirlenmektedir. Vergi harcamaları, gelir vergisinin asıl ögesine dâhil olmadığından, asıl yapıya nelerin dâhil olduğuna yönelik referans sistemi belirlenmelidir. Vergilemede gelire yönelik tam bir tanım olmadığından, referans sistemi oluşturma bazı güçlükler meydana getirmektedir (Balkaya Akça, 2000: 104-105). Birçok ülke vergi harcaması bütçesini hazırlarken, bütçenin içerisinde vergi harcamaları ve yapısal uygulamaları ayrı ayrı oluşturmaktadır. Burada gelir vergisinde yer alan vergileme birimi ele alınabilir.

Vergileme biriminin seçimi gelir vergisinde yapısal düzenleme olarak yer almaktadır. Bu yapısal düzenlemede birtakım ülkelerde birey, birtakım ülkelerde ise aile olarak kabul edilmektedir. Bireysel sistemde, ailede olduğu gibi aile ile birlikte çocuklarla ilgili harcamaların vergiden düşülmesine izin verilerek çiftlerin vergisi birleştirilebilmektedir. Bazı ülkelerde aile bireylerinin gelirleri birleştirilmez. Ayrıca bireyin vergisi, elde ettiği geliri kadar ailevi durumuna göre de değişmektedir. Bu

durum olağan sistemden sapma değildir. Bu duruma Almanya'da aileler için vergi indirimi, sistemin yapısal bir parçası sayılarak, vergi harcamalarının oluşturulmaması örnek olarak verilebilir. Hâlbuki bireysel sistemde uygulanacak ayrıcalıklar evliliği, çocuk sahibi olmayı özendirebilir. Bu sebeple vergi harcaması olarak nitelendirilmesi gerektiği savunulabilir. Bireyin ödeme gücü, kendiyle beraber ailesinin asgari geçimini sürdürmeye yetecek gelirin üzerinde ise ilgili indirimlerin yapısal bir düzenleme olduğu kabul edilebilir. Her ülkenin bu konudaki çözümü değişiklik göstermektedir. Hangi ülkede ekonomik ve sosyal teşvikler ile daha çok gelir kaybına uğradığının netleştirilmesi, yapısal düzenleme içindeki vergi ayrıcalıklarının da maliyetinin bilinmesini sağlayarak, bu kapsamdaki tartışmaları önlemektedir (Balkaya Akça, 2000: 105-106).

Bugün birçok Avrupa ülkesi vergi harcamaları bütçesi hazırlamaktadır. Ülkelerin çoğunda her yıl, Almanya'da iki yılda bir şeklinde, İtalya ve Hollanda'da ise düzensiz aralıklar ile vergi harcaması bütçesi oluşturulmaktadır. Fransa, Belçika, Portekiz, Finlandiya'da ise ispanya vergi harcaması çalışmaları kamu bütçesi sürecinde gerçekleştirilmektedir. Bütçede yer alacak tahminler, hesaplar ve analizler ülkelerin gelir idaresince belirlenmektedir. Kanada'da 1979'da vergi harcaması ile ilgili ilginç bir bütçeleme gerçekleştirilmiştir. Yeni bir politika ve harcama sistemi kurulmuş, tüm harcama programlarının belirli sınırı olan "zarf" denilen birkaç politika alanına ayrılarak her bir zarf için bakanların harcama hedefleri belirlenmiştir. Devamında yeni vergi harcama önerileri bütçe planı aşamasında birleştirilmiştir. Zarf uygulamasının anlamı, yeni oluşturulacak vergi harcamaları ve var olan vergi harcamalarında ki olası artışlar için sunulacak önerilerin maksimum harcama miktarı ile sınırlanmış olmasıdır. Mutlak olarak genel mali amaçlar için Maliye Bakanı'nın önerilen zarf miktarından etkilenmesi istisna tutulmuştur.

1.6.3.3. Vergi Harcamalarının Bütçede Yer Almasının Gerekliliği

Dolaysız harcama niteliğinde olan vergi ayrıcalıkları devlet için bir maliyet oluşturmaktadır. Bu nedenle parlamento tarafından denetlenmesi için vergi harcamalarının bütçelenmesi gerekmektedir.

Devlet için vazgeçilen gelir anlamında olan vergi harcamalarının bütçede yer alması, bu harcamaların tutar ve kapsamının kamuoyuna bildirilmesi ve mali

saydamlık ilkesinin gerçekleştirilmesi demektir (Mcdonald, 2010: 169). Bu harcamaların bütçeye eklenmesi ile bu harcamalar örtülü kamu harcaması durumundan ayrılıp, daha açık hale gelmektedir. Vergi harcamalarının bütçelenmesi veya bütçe sürecine dâhil edilmesi vergi harcamalarının belirli ve anlaşılır olmasını sağlamakta, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından önem arz etmektedir. Böylece vergi harcamaları daha etkin ve verimli alanlara yönelecektir. Vergi harcamaları tutarları bütçede yer almadığı zaman, doğrudan kamu harcamalarından oluşan bütçe harcama rakamları eksik ve hatalı bilgi verdiği için geleceğe yönelik kamu mali planlamasında ciddi sıkıntılar yaratacaktır.

Vergi harcamalarının bütçe sürecine dâhil edilmesi, kamu maliyesi açısından mali disiplinin sağlanabilmesi de büyük öneme sahiptir (Güven, 2016: 26). Vergi harcaması raporunun bütçeleme sürecine eklenmesi, maliyet kontrolünü ve şeffaflığı arttıracaktır. Ayrıca her bir vergi harcama türünü fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme olanağı verecektir. Vergi harcamaları niteliği ile meydana gelen gelir kayıpları bilinerek, makroekonomik olarak kamu ekonomisi üzerindeki etkileri incelenebilecektir (Balkaya Akça, 2000: 102). Böylece hükümet faaliyetleri daha geniş değerlendirilebilecektir. Vergi harcamalarına fonksiyonel sınıflandırma yapılarak, her amaç fonksiyonu başlığı altında uygulanan vergi imtiyazları ve dolaysız kamu harcamaları incelenecek ve bu ayrıcalıkların ve harcamaların devamına veya devam edecekse hangi yöntem ve metotların uygulanacağına karar vermede kolaylık sağlanacaktır (Güven, 2016: 26).

Vergi harcamalarının bütçelenmesi, devletin harcadığı tutarlar karşılığında ne elde edildiğini göstererek araştırma imkânı sağlar. Vergi harcamaları gizli ve örtülü şekilde olursa, etkinliği ve kamusal amaçlara hizmet edip etmediği hakkında bilgi edinilemez. Vergi harcamalarının bütçe aracığı ile etkin ve verimli olmadığı kanısına varılırsa bu harcamalar düzenlenir ya da kaldırılır. Ayrıca vergi harcamalarının bütçelenmesi ile gizli olma niteliği ortadan kalkacak ve politikacıların bu harcamalara cazibesi azalacaktır. Kendilerini destekleyen birey ve gruplara vergi aracılığı ile menfaat sağlamaları ve sağlanan menfaatlerin korunması daha zor ve maliyetli olacaktır. Çünkü vergi harcamalarının incelenmesi ve araştırılması yönünde bir engel olmayacak, bu tip politik faaliyetler sık sık sorgulanabilecektir (Balkaya Akça, 2000: 103).

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARI

Birçok gelişmiş ülkede; kamu harcamalarının kontrol edilmesi, ekonomik, mali ve sosyal açıdan dengesizliğin giderilmesi, bütçe açıklarının azaltılması gibi nedenlerden dolayı vergi harcamalarına verilen önem son yıllarda artmıştır. Vergi harcamalarına verilen önemin artması ile birlikte gelişmiş ülkeler; deneysel bilgiler sağlayan vergi harcaması raporlama yöntemleri geliştirmişlerdir. Bu raporlama yöntemlerinin neredeyse hepsi, mali saydamlığı sağlamak üzere ve kamu finansmanını güçlendirmeye yönelik, ülkelerin mali sistemlerinin ayrılmaz parçası olma gayesi içindedir. Elde edilen bulgulara göre, bazı ülkeler uygulanan vergi harcamalarının ekonomik etkilerine ve maliyetlerine yönelik çeşitli analizlere girişmişlerdir. Hatta bazı ülkeler gerçekleştirilen vergi harcamalarını yasal birer zorunluluk haline getirip, bütçe sürecine katarak geleneksel kamu harcamalarının incelendiği gibi incelenmesini talep etmektedir (World Bank, 2004: 1).

Vergi harcaması kavramının ortaya çıkması ile birlikte ülkeler, uygulanan harcamaların maliyetini hesaplayıp raporlama çalışmalarına yönelmişlerdir. Vergi harcamaları kavramının fikrinde öncü olan Profesör Stanley S. Surrey bu kavramı, "uygulanmakta olan gelir vergisi sisteminde bulunan yürürlükteki vergi destekleme veya teşviklerinin mecburi olarak listelenmesidir" şeklinde tanımlamıştır. Stanley bu tanım ile vergi harcaması raporlarının yürürlükteki vergi kanunlarının incelenmesi, destekleme veya teşviklere yönelik düzenlemelerin belirlenmesi aşamalarının sonucunda meydana gelen belgeler olduklarını ifade etmeye çalışmıştır (Pedük, 2006e: 1). Bu tanımıyla vergi harcamalarının temel üstünlüğü; projelerin seçimi ile devlet müdahalesinin olmaması, fayda sağlayanlar için kaynakların daha çabuk sonuç vermesi ve çalışan bireylere daha çok esneklik sağlaması olarak ifade edilebilir. Bununla birlikte vergi harcamaları; vergi yönetimini kolaylaştırarak vergi idaresini rahatlatır, sınırlı bürokratik müdahalede mükellefe kolaylık sağlar aynı zamanda vergi ödeme kapasitesinin kontrolünde de fayda sağlamaktadır (Minarik, 2009: 12). Gelişmiş ülkelerde 1960'larda ortaya çıkan vergi harcaması kavramının, her ülkede değişik şekilde tanımı yapılmaktadır:

ABD Eyalet Bütçe Uzmanları Ulusal Birliği'nin kurmaylarından Karen M. Benker vergi harcamalarını; "mahsuplar, istisna ve muafiyetler, vergi ertelemeleri, beyan sınırları, ayrıcalıklı vergi oranları ile indirimlerin sebep olduğu devletin vazgeçtiği gelir" olarak ifade etmektedir (Pedük, 2005: 18). Fransa vergi harcamaları hakkında net bir tanım yapmamakla beraber İrlanda ve Portekiz'de ise resmi literatüründe vergi harcaması tanımına yer vermemiştir (Ferhatoğlu, 2001: 108-109). Kanada hükümeti ise vergi harcamalarını şu şekilde tanımlamıştır; mahsuplar, uygulanan özel muafiyetler, düşük vergi oranları, iadeler, indirimler ve vergi ertelemeleri vb. sebebi ile toplam vergi tutarlarını azaltan kayıplardır (Gönül, 2002a: 78-79). Finlandiya vergi harcamasını; normalde toplanacak vergi hasılatları ile vergi harcamalarının geçerli olduğu sistemde toplanan vergi hasılatı arasındaki ayrıma neden olan, mükellef davranışlarını etkileyen tedbirler olarak tanımlamaktadır. Avusturya'nın vergi harcaması tanımı ise; alışılmış vergi sisteminden ayrı, gerçek ya da tüzel kişilerin kamu faydasına olan etkinlikleri için düzenlenen, birleşik hükümetlerin toplam gelirlerindeki azalmalara sebebiyet veren teşviklerdir. Hollanda vergi harcamalarını; var olan vergi yasasına dayalı vergi gelirlerinin ertelenmesi ile bir kayıp meydana getiren kamu harcamaları olarak tanımlamaktadır (Toder, 2005: 4). OECD ise vergi harcamalarını şu şekilde tanımlamıştır; vergi sisteminde yer alan ayrıcalıklar ile yapılan harcamalar ve verilen sübvansiyonlardır. Ülkeler arasında farklı tanımların ortaya çıkmasında ki neden; ülkeler tarafından alışılmış vergi sistemine ve vergi yapısına dayalı bir tarif yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Standart bir vergi yapısının ne olduğu ile ilgili ortak bir tanım bulunmamaktadır. Bu nedenle nelerin vergi harcaması kapsamına girdiği nelerin standart vergi yapısına ait olduğu ülkeler arasında değişiklik göstermektedir. Her ülkenin farklı bir vergi yapısı benimsemesi, ülkelerin vergi harcaması raporlama sistemlerini, uluslararası alanda karşılaştırma imkânını kısıtlamaktadır.

Birçok gelişmiş ülke, yasal bir zorunluluk ile vergi harcamaları sonucu ortaya çıkan maliyetleri hesapladıktan sonra bunları yıllık rapor şeklinde yayınlamaktadır. 1959 yılında Almanya tarafından dünyada ilk vergi harcaması raporu hazırlanmıştır. ABD 1968'de, Kanada ve İspanya 1978'de, İngiltere 1979'da, Fransa 1980'de, vb. OECD ülkeleri, Almanya'yı takip eden ülkeler olmuştur (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7).

OECD ülkelerinin 3/4'ü günümüzde sistemli bir şekilde vergi harcamaları hakkında yıllık rapor yayınlamaktadırlar (Özkara, 2004a: 153). Neredeyse tüm OECD ülkelerinde vergi harcamaları raporlanıp yayınlanmaktadır. Yayınlanan raporlar şeffaflığı arttırmakta ve hükümet tarafından uygulanan politika takiplerine yardımcı olmaktadır. Vergi harcamaları hükümet tarafından uygulanan bütçe politikalarını doğrudan etkilemektedir. Dolayısı ile vergi harcamaları sistemli ve düzenli olarak incelenmeli, denetim sıklığı arttırılmalıdır (OECD, 2013: 24).

Uygulanan vergi harcamaları istatistiki bilgi vermede araç olmakla beraber aynı zamanda bütçelerin kanunlaşma aşamasında da önemli rol oynamaktadır. Ayrıca vergi kanunlarında değişikliğe gidilirken; ön koşul olarak uygulanacak vergi harcamaları hesaplanmakta ve toplam vergi hasılatında meydana gelecek farklılık göz önüne alınarak karar alınmaktadır. Bu durum vergi kanunlarının kanunlaşma sürecinin, diğer kanunlardan daha zor olduğu kanısını ortaya koymaktadır (Kulu, 2000: 27).

1929 yılında yaşanan ekonomik kriz ile birlikte önemi artan ve uygulama alanı bulan devletçi politikalar büyük sorunlar yaratan işsizlik ve enflasyon gibi problemlere çözüm bulamadıkları için 1980'den sonra devletçi politikalar yerini liberal politikalara bırakmıştır. Devletçi politikalarda önemli araçlardan olan kamu harcamaları yerini liberal politikalarda vergi harcamalarına bırakmıştır. Sosyal devlet anlayışının hâkim olması ile birlikte, gelir seviyesi düşük olan gruplara devlet tarafından ekonomik ve sosyal yardımlar yapılmış ve bu devletin asli görevleri arasında sayılmıştır. Beraberinde transfer harcamaları ve vergi harcamaları gibi bedelsiz ödemelerin payı kamu giderlerinin içerisinde önemli sayılacak artışlar yaratmıştır (Kişioğlu, 2018: 27).

Vergi harcamalarının kullanım amaç ve hedefleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelerin vergi harcamaları ile gerçekleştirmek istedikleri amaçları; bölgelerarası gelişmişlik farklarını giderme, ekonomik kalkınma ve büyüme, teknolojik gelişme ve sanayileşmeyi, yabancı yatırımları özendirme, istihdam ve verimlilikte artış vb. şeklindedir. Gelişmiş olan ülkeleri ise; verimlilik artışını devam ettirmek, rekabet gücünü koruyarak teknolojiyi daha fazla geliştirmek, sermaye birikimini arttırmak ve sermaye kaçışını engellemek gibi amaçları

benimsemektedir (Mcdonald, 2010: 43). Genel olarak tüm dünyada, uygulanan vergi harcamalarının ortak amacı; belirli kişi ve gelir gruplarını korumak ve vergi avantajları sağlamaktır. Kurumları oluşturan tüzel kişilerin ise ayrı bir ekonomik gücünün olması sebebi ile kurumlar vergisinde uygulanan vergi harcamalarının asıl amacı; belirli alan veya sektör gruplarının vergisel teşvikler ile gelişimini sağlamak ve korumaktır (Balkaya Akça, 2000: 33-38).

Ülkeler; ekonomik, sosyal, kültürel amaçlı birçok vergi harcaması politikaları uygulamaktadır. Bu uygulamaların amacı gelişmiş ülkelerde ekonomik büyüme iken, gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeler için ekonomik kalkınmadır. Yapılanın farklı analizler sonucunda, gelişmiş ülkeler tarafından uygulanan vergi harcamalarının oranın, gelişmemiş veya az gelişmiş ülkelerden çok daha büyük olduğu görülmüştür. Diğer yandan, vergi harcamalarının ülkelerin vergi sistemi içerisinde; nerede bulunduğu, hangi vergi türlerini kapsadığı ve hangi vergilerde hesaplandığı, tahminleme yöntemleri, raporlanması ve bütçe ile ilişkisi bakımından farklılıklar göstermektedir.

Bazı ülkedeki vergi harcaması uygulamaları aşağıdaki başlıklarda ele alınacaktır.

2.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE VERGİ HARCAMALARI

ABD'de vergi harcaması tanımı yalnızca merkezi hükümet vergileri için geçerlidir. Vergi harcamalarının ABD'deki yasal tanımı; muafiyet, istisna ya da brüt gelirden kesinti veya kredi sağlayan, vergi borcunun ertelenmesi izni olan federal vergi yasalarında nitelendirilen gelir kayıplarıdır. ABD, vergi harcamalarının maliyetlerinin ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmakta olup, mükellef davranışlarını dikkate almamaktadır (OECD, 2010: 132-133). Vergiler birçok ülke ekonomisinin finansman ihtiyacını karşılayan kamu gelirleridir. ABD ekonomisinde de vergilere büyük ölçüde gereksinim duyulmaktadır. Ortaya çıkan ihtiyacın beraberinde, vergiye dayalı politikalar 1980'li yıllarda önemli rol oynamıştır. Özellikle Ronald Reagan döneminde kabul gören arz yönlü iktisat anlayışının vergisel indirimleri öngörmesi, uygulanan vergi politikalarına var olan rağbeti de

arttırmıştır (Öz ve Akdemir, 2002: 3). ABD'nin vergi harcaması kavramını ilk kullanan ülkeler içinde yer alması literatür açısından önem arz etmektedir.

Vergi harcamaları konusundaki çalışmalar Amerika Birleşik Devletleri'nde 1960'ların sonlarına doğru başlamış olup, "The Congressional Budget and Impoundment Act of 1974" yasası ile vergi harcamaları ile ilgili hesaplamaların (tahminlerin) ve listelerin federal bütçe kanununa dâhil edilmesi mecburi hale getirilmiştir (Gönül, 2002b: 68). 1968'de ABD'de ilk vergi harcaması raporu hazırlanmış ve bu rapor ilk vergi harcaması bütçesini içermiştir. ABD Bütçe Yasası 1974 yılında da; vergi harcamasını kavramını, olağan Kongre görüşmelerine dâhil olan bütçenin parçası yapmıştır. Böylelikle, vergi harcamalarının tahminini ve maliyetlerini gösteren analiz her yıl genel bütçeye eklenmiştir (Ferhatoğlu, 2005: 3). ABD'deki vergi harcaması yaklaşımının ilk yasal dayanağı olan 1974 Bütçe Reform Yasası; uygulanan vergi harcamalarını bütçe denetimine katmıştır (Pedük, 2006c: 4). Bu yasa ile birlikte izleyen 5 yılı kapsayan vergi harcaması raporunun bütçe ofisi tarafından hazırlanmasının yasal zemini oluşturulmuştur (Güven, 2016: 55). ABD'de her yıl vergi harcama raporu, diğer ülkelerde devamlı olarak hazırlanan bütçe kanunu ile aynı anda hazırlanmaktadır. Bu uygulama ile ABD'de vergi harcamaları her yıl sistemli olarak raporlanmaktadır. ABD'de yasal bir zorunluluk olarak vergi harcamaları raporları hazırlanmaktadır. Bu yüzden kanuni olarak hazırlanan vergi harcamaları, yıllık bütçe belgelerinin bir parçası durumundadır. ABD vergi harcamalarını sistemli olarak raporlamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 5). Uygulamada ki asıl amaç ise; ülke çapında vergi reformlarını geliştirmek, vergi açıklarını gidermek ve vergi harcamalarını oransal kontrol altında tutmaktır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7).

Uygulanan vergi harcamaları ABD'de iki farklı benchmark yapısına göre hesaplanmaktadır. Bunlardan ilki, kapsamlı gelir vergisi tabanına benzerken, diğeri yürürlükteki sistemi andıran referans vergi sistemidir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 4). Normal vergi tabanı yaklaşımı; vergi indirimleri, muafiyetleri, düşük vergi oranları ve gelir elde edilirken katlanılan giderlerin vergiden indirilmesini normal kabul etmekte ve bu düzenlemeleri vergi harcamaları hesabına katmamaktadır (Gönül, 2007: 78). Referans vergi sistemi ise; yürürlükteki vergi mevzuatında, vergi hasılatında azalışa neden olan tüm unsurları; hızlandırılmış amortisman

uygulamaları, yurt dışı gelirlerinin ertelenmesi, artan oranlı vergi tarifesinde üst dilimin altında kalan oranları vb. vergi harcaması kabul etmektedir (Gönül, 2007: 79).

ABD, federal hükümetinin vergi harcamaları ilgili iki rapor hazırlamaktadır. İlki, Yasal zorunluluk ile 1974 yılından beri hükümet tarafından yıllık olarak hazırlanan vergi harcamaları listesidir. Her mali yılda bütçe ile beraber sunulan "Analitik Perspektifler" isimli yayında bu liste ve açıklayıcı metinler gösterilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 1). Burada ki vergi harcamaları bütçesi; bir önceki mali yılı, cari mali yılı ve gelecek 5 mali yılı kapsamaktadır (Gönül, 2007: 79). Analitik Perspektifler yayını; bütçeyi ekonomide makroekonomik dengeleri ile beraber analitik olarak değerlendirir. Teknik gerektiren ve kapsamlı olan bu yayın, yaklaşık 500 sayfa ile bütçe metninin ortalama iki katı uzunluğundadır. Bu yayında değerlendirilen makroekonomik olasılıklar; bütçeye ilişkin reformlar, bütçenin performansı ve harcama azaltıcı programlara ilişkindir (Karahanoğulları, 2011: 274). Diğeri ise; Karma Vergi Komitesince hazırlanan, Federal Vergi Harcamaları Tahminleri adlı yayındır (Joint Committee on Taxation, 2006: 1). Karma vergi komitesi, ilki mevcut yılı, dördü ise gelecek yılları kapsamak üzere toplamda beş yıllık raporlar hazırlamaktadır. Hazine yaklaşımı altında; kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisin de vergi harcamaları ayrı ayrı olmak üzere, bütçe fonksiyonuna göre sınıflandırılarak tahminleri yapılır. Hazinenin kullandığı vergi matrahı ile karma komitenin kullandığı vergi matrahı birbirinden ayrıdır. Tahminler sadece gelir kaybı açısından yapılır. ABD Bütçe Senato Komitesi her iki yıl için vergi harcaması tanımlarını verirken, hazırlanan raporlar her bir vergi harcamasının tanımını içermez (Brixi vd., 2004: 158). Vergi harcaması hesaplamaları her iki çalışmada da, bütçe de yer alan kamu harcamalarını sınıflandırırken; enerji, güvenlik, tarım, sağlık, ulaşım vb. başlıklar halinde sunulmaktadır. Bunun nedeni ise; vergi harcamalarının tamamının, kamu harcamalarının seçeneği şeklinde nitelendirilmesidir (Gönül, 2007: 78).

Amerika'da vergi harcaması kavramı yalnızca gelir ve kurumlar vergisi için kullanılmaktadır. Bunun asıl nedeni; vergi harcamalarının yasal olarak, bütçe ile birlikte düzenli şekilde raporlanması vergi harcaması kavramını, kurumların ve

gerçek kişilerin gelirleri üzerinden tahsil edilen federal gelir vergilerinde ki özel düzenlemelerin anlaşılmasıdır (Gönül, 2007: 78).

Amerika, uyguladıkları vergi harcamalarının birçoğunun kalıcı uygulamalara dönüşmesini engellemek için belirli bir süre ile sınırlandırmıştır. Yönetimsel olarak bağımsız fakat hükümete karşı siyasi olarak sorumlu olan Kongre Bütçe Ofisi; iki yılda bir vergi politikası değişikliklerini gösteren çalışma ile bütçe açıklarını kontrol altında tutmayı amaçlamıştır. Çalışmanın içeriğinde; başarısız vergi harcamalarının yenilenmesi ya da kaldırılması dâhil farklı birçok konular bulunmaktadır (OECD, 2010: 136). Yapılan çalışmalar ile vergi harcamaları devamlı olarak güncellenmektedir.

Amerika'da uygulanan vergi harcamalarının büyük kısmını konut sektörü almaktadır. Konut sektörünü sırası ile sağlık, güvenlik ve eğitim sektörleri izlemektedir. Bu durum ise, Amerika'da sosyal amaçlı vergi harcamalarının öneminin büyük olduğunu göstermektedir. Konut sektöründe küresel krizin etkisinin olduğu yıllarında büyük oranda tasarrufa gidilmiştir. Vergi harcamalarının büyük kısmının aktif olarak konut sektöründe kullanılması, bu alanda ki sektörlerin desteklenmek istendiğini göstermektedir. Vergi harcamalarının sağlık ve güvenlikte aktif olarak kullanılması ise; sakatlık, ölüm, emeklilik vb. gelirde meydana gelen azalışlara neden olan durumlar için kişileri tasarrufa teşvik amacıyla açılan fonların devlet tarafından desteklendiğini göstermektedir. ABD'de vergi harcamalarının kamu kesimi gelir-giderleri ve GSYH üzerindeki etkisi önem arz etmektedir. Özellikle konut ve sağlık sektörlerine yönelik politika uygulamalarında vergi harcamaları başvurulan ciddi bir araçtır (Güven, 2016: 58).

2.2. KANADA'DA VERGİ HARCAMALARI

Kanada standart vergi yapısından sapmaları vergi harcaması olarak tanımlanmaktadır. Kanada'da ilk olarak vergi harcaması raporu 1976'da gerçekleştirilmiştir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Kanada, hem dolaylı hem de dolaysız vergilerde bulunan tüm vergi harcamalarını dikkate alarak vergi harcaması raporlarını hazırlamaktadır. Kanada vergi harcamalarının hesaplanmasında nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi kullanmaktadır.

Kanada'da vergi harcamalarının hesaplanması için benchmark vergi sistemi dikkate alınmaktadır. Bu vergi sistemi, gelir vergisi başlığı altında yer alan kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır (OECD, 2010: 77). Kanada'da geçerli olan vergi sistemine göre benchmark olarak kabul edilen unsurlar; vergilendirilecek birim (aile, birey, kurum), vergi tarifesi (gelir vergisinde artan oranlı), vergilendirme dönemi (bir takvim yılı) ve enflasyon işlemleridir. Bu temel unsurların yanında, zarar mahsupları ve çifte vergilendirmeyi önleme veya düşürme önlemleri hükümler de vergi sisteminin bir bölümünü oluşturmaktadır (Kayalıdere ve Özcan, 2012: 352).

Vergi harcamaları tahminleri merkezi hükümet için yapılmaktadır. Yerel yönetimler ise kendi bütçeleri için vergi harcaması tahminleri gerçekleştirirken; gelir, mal ve hizmet vergilerini dikkate almaktadır. Vergi harcama raporlarının yayınlanma amacı kamuoyuna ve parlamentoya bilgi sağlamaktır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2016: 19).

Kanada'da vergi harcamaları bütçe öncesi danışma amaçlı olup bütçe süreci ile bağlantılı değildir. Vergi harcaması raporları, federal düzeyde gerçekleştirilmektedir. Vergi harcaması raporunun hazırlanmasının burada ki asli amacı; federal gelir vergisi ve katma değer vergisi sisteminin değerlendirilmesinde bütçe öncesi bilgilendirme sağlamaktır (Australian Government, 2006: 2). Vergi harcama raporlarının yayınlanması Kanada'da yasal bir zorunluluk değildir. Buna rağmen bu raporlar her yıl düzenli olarak yayınlanmaktadır. Hazırlanan raporlar 1997'den günümüze kadar; önceki beş yılı, cari yılı ve sonraki 2 yılı olmak üzere toplamda sekiz yılı kapsamaktadır. Her yıl vergi harcamaları döneminde; kurumlar vergisinin dört yıllık, kişisel gelir vergisinin üç yıllık dönem idari verileri kullanılmaktadır. Gelecek yılların rakam verileri ise tahminlerden oluşmaktadır. Vergi harcaması rakamları bir takvim yılı için planlanarak hazırlanmaktadır. Uygulanan bütün vergi harcamaları için her dört yılda bir listeler halinde açıklamalar yayınlanmaktadır (OECD, 2010: 78).

Kanada'da 1998 yılında uygulamaya konan vergi reformu ile bazı vergi harcamalarına son verilerek vergi tabanı genişletilmiştir. 1990'lı yıllarda sıkı mali politikalar uygulanarak vergi harcamalarının kaldırılması ya da konsolidasyonu düşüncesi hâkim iken, (OECD, 2010: 79). 2008 yılında küresel krizin etkilerini

gidermek üzere oran indirimlerine giderek yoksul ve dar gelir grubuna yönelik düzenlemeler yapmıştır (Kayalıdere ve Özcan, 2012: 353). Son yıllarda istikrarlı olarak bütçe fazlası veren Kanada hem kamu harcamalarının hem de vergi harcamalarının arttırılması yönünde baskı altında kalmıştır. Bu nedenle Kanada da uygulanan vergi harcamalarının payı yükselmiştir (OECD, 2010: 79).

Kanada'da vergi harcamaları sınıflandırmaları temel politikaları yansıtacak şekilde planlanmıştır. Bu sınıflandırma; aileler ve hane halkı, yatırım ve tasarruf, eğitim, sağlık, doğal kaynaklar, konut desteği, çevre, emeklilik, sanat ve kültür, hayvancılık vb. 20 başlığa ayrılmaktadır. Kanada'da ki vergi harcamaları çeşitli amaçlar ile hazırlanmıştır (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 50). Bunlar;

- Özel durumlar için rahatlama sağlama,
- Yatırım ve tasarrufları teşvik etmek,
- İstihdamı teşvik etmek ve rekabeti geliştirmek,
- Eğitim giderlerinin muhasebeleştirilmesi,
- İdare ve uyum giderlerini azaltma,
- Gayri ihtiyari maliyetlerin muhasebeleştirilmesi,
- Vergi sisteminde adaleti tayin etmek,
- Gelir desteği sağlamak,
- Birkaç yıllık süre için vergi yükümlülüğünü inceleme,
- Çifte vergilendirmenin önüne geçme,
- Ulusal düzeyde vergi düzenlemelerini uygulamak,

şeklinde özetlenebilir.

Kanada'da birçok çeşitli alanda kamu harcamalarının alternatifi vergi harcamalarıdır. Vergi harcamalarına Kanada'da daha çok ekonomik ve toplumsal hayatı düzenleme aracı olarak başvurulmaktadır. Bu duruma örnekler; küçük ölçekli anonim işletmelere vergi oranlarında tercih imkânı sunulması, kar amacı olmayan dernek ve vakıfların vergiden muaf olması, haberleşme, ulaştırma ve demir cevheri madenciliği kurumlarından şube vergisinin alınmaması, bireysel emeklilik sistemine

sağlanan imtiyazlar vb. uygulamalar örnek olarak gösterilebilir (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 14). Kanada'da vergi harcamalarının GSYİH içindeki payı çok yüksektir. Gelir vergisi kapsamında rapor edilen vergi harcamaları, üretime yönelik özel sanayide ve iş teşviklerinde uygulanmaktadır.

Vergi harcamalarının Kanada'da en sık uygulandığı alan emeklilik sistemindeki teşviklerdir. Emeklilik sistemini ise konut sektörü takip etmektedir. Kayıtlı Emeklilik Tasarruf Planı (Registered Retirement Savings Plan (RRSP), Kanada'da en önemli sosyal amaçlı vergi harcamasından birisidir. Bu planda kalındığı sürece mükelleflere vergi indirimleri sağlanmaktadır. Burada ki asıl amaç bireysel emeklilik sigortasını teşvik etmektir (www.canada.ca). Yaşlılara yapılan sosyal ödemeler, çocuk vergisi yardımı, istihdam sigortası, bireylere yapılan transfer harcamaları bu vergi harcamaları yasalaştıktan sonra süreklilik arz etmiştir (OECD, 2010: 80).

2.3. İNGİLTERE'DE VERGİ HARCAMALARI

Vergi harcamaları İngiltere'de kamu harcamalarının alternatifi olarak değerlendirilmektedir. İngiltere'de ilk olarak vergi harcaması raporu 1979'da hazırlanmakla birlikte, vergi harcama raporlarının hazırlanması yasal bir mecburiyet gerektirmemektedir. Vergi harcamaları raporları "Harcama Komitesi" tarafından her sene ara dönem bildiriminin istatistik eki içinde bütçeden bağımsız şekilde hazırlanmaktadır. Vergi harcaması raporunda; mali yardımlar ve vergi indirimlerine yer verilmektedir. Bu rapor yılda bir kez bütçe yasasından birkaç ay önce hazırlanmaktadır. Raporların birkaç ay önceden hazırlanması; ortaya çıkacak sübvansiyonlar ve bunların maliyeti hakkında kamuoyu ve parlamentoyu bilgilendirerek bütçe sürecinde farklı öneriler sunmalarına olanak vermektedir (Ferhatoğlu, 2001: 59). Bununla beraber vergi harcaması raporları, her yıl sonbahar bildirimine ekli şekilde 'Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)' tarafından hazırlanmaktadır. Hazırlanan vergi harcama raporları; merkezi hükümet düzeyinde, bütçe ekinden ve bütçe sürecinden ayrı şekilde güz bildirimi istatistiğinin ilavesinde yayınlanmaktadır.

İngiltere vergi harcamaları içinde bulunan vergi indirimlerini üç farklı grupta değerlendirmektedir. Bunlardan ilki olan yapısal indirimler; kişisel gelir vergisi üzerinde ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeyi engellemeye yönelik düzenlemelerdir (Kayalıdere ve Özcan, 2012: 360). Ayrıca yapısal unsurların içine evlilik dolayısıyla yapılan indirimlerde dâhildir (Kulu, 2000: 26). Diğer grupta ki vergi harcamaları ise; tam mükellef durumunda ki kişilerin sermaye kazançları ve belirli pound gelirine sahip bireylere yönelik istisna ve muafiyetleri kapsamaktadır. Üçüncü grupta olanlar ise; ilk iki gruba dâhil olanları kapsayan, çocuk ve yaşlı yardımları vb. uygulamaları içinde barındırmaktadır (Kayalıdere ve Özcan, 2012: 360). İngiltere'de uygulanan tüm dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan vergi harcamaları, rapor hazırlanırken dikkate alınmaktadır. İngiltere'de vergi harcamaları hesaplanırken tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmakta ve mükellefin davranışlarını ve ekonomik faaliyetleri sabit kabul etmektedir.

Vergi harcaması raporları İngiltere'de merkezi düzeyde hazırlanmaktadır (Australian Government, 2006: 2). İngiltere'de hazırlanan vergi harcaması raporlarının asli amacı; bütçe tartışma ve görüşmelerini ilerleterek bütçe görüşmelerini en hızlı şekilde sonlandırmaktır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7).

İngiltere vergi analizine dâhil vergi harcamaları; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, petrol kazançları vergisi, veraset vergisi ve arazi vergisi için geçerlidir. İngiltere gelir vergisi analizinde vergi harcamalarını; bir kaynaktan gelir vergisi sistemini tavsiye eden kurumlar vergisi ve sermaye kazançları üzerinde vergi iadeleri için uygulamaktadır. Ayrıca İngiltere'de işverenlere destek amaçlı; işverenlerin sosyal güvenlik primlerini düşürülmesi işverenlere devlet tarafından en çok uygulanan vergi harcamalarındandır. Bu sübvansiyonlar ayrım gözetmeden; nüfusun alt gruplarına müdahale etmeden ve herhangi bir girişim yapılmadan düşük gelire sahip herkese verilmektedir. Bununla beraber İngiltere bireysel fayda için müracaat eden, nitelikli şartları yerine getiren, nakit transferleri ödeyen tüm çalışanlara destek vermektedir (OECD, 2010: 130).

2.4. ALMANYA'DA VERGİ HARCAMALARI

Almanya ilk vergi harcaması raporunu 1959 yılında hazırlamıştır. Almanya'da vergi harcama raporlanın hazırlanması yasal olarak zorunlu tutulmamıştır. Yasal olarak zorunlu olmamasına rağmen Almanya hükümetinin yaptığı devlet yardım ve bağışlarının ayrıntılı listesi vergi harcama kavramının çıkış noktası olmuştur. Bu yönden vergi harcamalarını kamu eliyle gerçekleştiren ilk ülke Almanya olarak geçmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2018: 1-7). Almanya, vergi harcamalarını; vergi hükümlerinden özel sapmalar olarak ifade edilen vergi teşvikleri şeklinde tanımlamıştır (Swift, 2006: 5). Almanya'da vergi harcaması uygulamalarına işsizlik yardımı örneği verilebilir. İşsizlik yardımından faydalanmak isteyen bireyler destek seçeneklerinden herhangi birini kabul ederek, işgücü piyasasına katılım sağlamak için çaba göstermesi gerekmektedir (http://www.bamf.de).

Yasalara göre Almanya'da uygulanan vergi harcamaları kapsamında esas olarak, işletmeler ve ekonomideki iş sektörlerine yapılan yardımlar bulunmaktadır. Hane halkına tanınan imtiyazlar yalnızca özel işletmelere ve iş sektörlerine yönelik teşvikler varsa vergi harcaması olarak raporlanmaktadır. Almanya'da geçerli olan bu örtülü uygulama, diğer OECD ülkelerinden farklılık göstermektedir (OECD, 2010: 88). Almanya'da aileler için uygulanan indirimler vergi sisteminin içinde yer almaktadır. Dolayısıyla bu indirimler vergi harcaması kapsamına dâhil edilmemiştir (Kulu, 2000: 26).

Almanya'da vergi harcamaların hesaplanmasında nakit esasına dayalı, vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Vergi harcama raporları iki yılda bir düzenli bir şekilde oluşturulmaktadır. Almanya'nın vergi harcama raporlarını hazırlarken asıl amacı; harcamaları ve sübvansiyonları en aza indirip bütçede tasarruf sağlamaktır. Hazırlanan "sübvansiyon Raporları" bütçenin bir parçası olarak kamuoyuna açıklanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Sübvansiyon raporu; vergi harcaması yoluyla devlet tarafından gerçekleştiren destekleri, kamu harcamalarını ve vergi harcamalarını kapsamaktadır. Ayrıca bu rapor, vergi harcamaları ile harcama hesaplarının doğrudan karşılaştırılmasına imkân verebilecek şekilde hazırlanmaktadır. Raporlar; geçmiş iki yılı, cari yılı ve gelecek

bir yılı içermekle beraber dolaylı ve dolaysız birçok vergiyi kapsamaktadır. Hazırlanan sübvansiyon raporları bütçe sürecinde ele alınarak "Federal Almanya Konseyine" ve "Federal Almanya Parlamentosu'na" sunulur. Genel kurul toplantısında parlamento uygulanacak vergi harcamaları hakkında detaylı şekilde tartışarak hangi harcamaların indirilmesine karar verirler (Ferhatoğlu, 2001: 59). Önceki yıllarda bu sübvansiyon raporlarının hazırlanması isteğe bağlı iken, sonrasında yasal hükme bağlanarak bütçe sürecine dâhil edilmiştir.

Almanya'da vergi harcamaları sınıflandırılırken, sektörler ve vergi türleri dikkate alınır. Vergi harcama raporlarında; vergi imtiyazları ve bu imtiyazlardan fayda sağlayan sektör ve alanlar gösterilerek imtiyazların asıl amacı anlatılır (Kulu, 2000: 28). Vergi harcamaları Almanya'da geniş çerçevede hesaplanmakta ve birçok vergi türünü kapsamaktadır (OECD, 2010: 88). Kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, emlak vergisi, veraset vergisi, net değer vergisi, sigorta vergisi, iş vergisi, bahis ve piyango vergisi ve motorlu taşıt vergilerinde vergi harcama usulleri uygulanmaktadır (Küçük, 2013: 48-49).

Almanya'da vergi harcamalarının GSYİH içindeki oranı diğer ülkelere göre çok yüksek değildir. Almanya'da vergi harcamalarının uygulandığı alan daha çok özel sanayi yardımları, madencilik ve konut sektörüdür. Konut sektöründe desteklenirken vergi imtiyazları kullanılırken, madencilik sektörü mali yardımlar ağırlıktadır. Hükümet tarafından yapılan sübvansiyon yardımları, bina yenilemeleri ve binaların enerji performanslarını arttırmaya yöneliktir. Bu yardımları ve çelik sektöründe elektrik üretimi için yapılan kömür satışı desteklemeleri, geniş bant ağlarının geliştirilmesi için verilen teşvikler takip etmektedir (Güven, 2016: 76). Ayrıca hızlandırılmış amortisman ve yüksek amortisman uygulamaları da vergi harcaması olarak kabul edilmektedir.

2.5. AVUSTRALYA'DA VERGİ HARCAMALARI

Avustralya'da, vergi harcamaları şu şekilde anılmaktadır; "vergi yükümlülüklerine ya da belirli bir faaliyet alanlarına fayda sağlamak için planlı ayrıcalıklardır" (Toder, 2005: 4). Vergi harcaması raporu Avustralya'da ilk olarak, 1980-1981 yılı bütçesine ekli şekilde yayınlanmıştır. 1981 tarihinden sonra ise yıllık

olarak yayınlanmaktadır. Ayrıntılı şekilde hazırlanan vergi harcama tahminlerini ve standart vergi sisteminin hükümlerinden bahseden ilk vergi raporu Ekim 1986 yılında yayınlanmıştır. 1998 yılı Bütçede Saydamlık Yasasının yürürlüğe girmesi ile beraber vergi harcama raporlarının yıllık olarak yayınlanması, hükümet için yasal zorunluluk haline gelmiştir. Bu nedenle Avustralya vergi harcamalarını sistemli bir şekilde her yıl raporlamaktadır.

Avustralya'da vergi harcama raporlarının hazırlanmasında ki asıl amaç; vergi harcama tahminlerinin ortaya konulması ve kamuoyunun bilgilendirilmesini sağlamaktadır. Avustralya uyguladığı ilk on vergi harcama tahminlerinde, hem vazgeçilen gelir yöntemini hem de kazanılan gelir yöntemini kullanmıştır. Sonrasında ise devamlı olarak vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2016: 14). Hazırlanan vergi harcamaları listesindeki ayrıcalıklar bireyleri ve şirketleri kapsamaktadır. Ayrıca; Avustralya'da federal, yerel ve merkezin mal ve hizmet üzerinden alınan ve toplanan vergiler vergi harcaması hesaplanmasından ayrı tutulup rapor edilmemektedir.

Avustralya'da ki kamu harcamaları yıllık bütçe sürecinde yaygın olarak parlamento, parlamento komiteleri, basın ve genel kamu tarafından incelenmektedir. Kamu harcamalarının alternatifi olan vergi harcamaları da kamu bütçesine etki etmektedir. Genellikle maliyeti belli olmayan vergi harcamaları imtiyazları yalnızca parlamento tarafından göz önüne alınmaktadır. Uygulanacak vergi harcamaları hakkında bilgilerin yayınlanması, raporların eleştirilip değerlendirilmesine, hedef ve amaçların ne kadarının gerçekleştiğini saptamada yardımcı olmaktadır (Australian Government, 2006: 2-3).

Avustralya'da vergi avantajları en fazla konut sektörüne sunulmaktadır. Konut sektörünü emekliler ve çalışanlar için düzenlenen vergi ayrıcalıkları takip etmektedir (Kişioğlu, 2018: 33). Vergi harcamalarının içerisinde istisna ve muafiyetler büyük bir yer tutmaktadır. Bu başlığın devamında; sosyal güvenlik primi katkıları ve emeklilik fonları gibi kalemlerden oluşan emeklilik katkıları vardır. Avustralya'da kamu harcamalarının alternatifi olarak uygulanan vergi harcamaları önemli bir yer tutmakta ve sürekli artmaktadır. Özellikle hükümetin sosyal güvenliğe yönelik destekleri ciddi boyuttadır (Güven, 2016: 69). Ayrıca hızlandırılmış veya

yüksek oranlı amortismanlar da Avustralya'da vergi harcaması olarak kabul edilmektedir.

Avustralya'da sağlık sektörüne yönelik de vergi harcamaları uygulanmaktadır. Bunlardan en önemlisi olan "Sağlık Sigortası İndirimi" (The Health İnsurance Rebate); özel sağlık sigortası yaptıran birey ve aileler için devlet tarafından uygulanan bir çeşit vergi indirimidir. Ayrıca bu indirim, özel sağlık poliçeleri primlerinde bir indirim avantajı sağladığından daha fazla kişi özel sağlık sigortası yaptırması yaptırmaktadır (Kişioğlu, 2018: 33). Avustralya hükümetinin burada daha çok kişinin özel sağlık sigortalarını yaptırmasını istediği bu sebeple de teşvik verdiği görülmektedir

Belirli bir refah seviyesine ulaşan gelişmiş ülkelerde, vergi harcamaları ekonomiye önemli derecede pozitif katkıda bulunmaktadır. Bu anlamda vergi harcamalarına gelişmiş ülkelerde sıklıkla başvurulmaktadır.

2.6. İSPANYA'DA VERGİ HARCAMALARI

İspanya vergi harcama kavramını, merkezi hükümet tarafından toplanan vergi hasılatlarında meydana gelen azalmalar olarak tanımlamaktadır. İspanya'da vergi harcamaları yalnızca merkezi hükümet düzeyinde hesaplanarak raporlanmaktadır. İspanya hükümeti vergi harcaması raporlarının yasal olarak zorunlu şekilde yayınlaması kararını almıştır. Vergi harcama raporlarının hazırlanma amacı, vergi sisteminin etkinliğine katkıda bulunmaktır. Vergi harcama tahminleri bütçe sürecine dâhil edilmekte ve hesaplamalar vazgeçilen gelir yöntemine göre yapılmaktadır. Bu yöntemle, mükellef davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerde vergi harcamaları dolayısı ile bir değişim olmadığı kabul edilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2016: 18-19). Vergi harcaması tahminlerinde bilgisayar ortamında oluşturulmuş modellerden ve geçmiş yıllardaki gerçekleşmiş modellerden faydalanılmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 58).

İspanya'da görevli mevkiler yasal olarak vergi harcaması raporu hazırlamakla yükümlüdür (Karabacak, 2009: 64-65). Vergi harcaması raporlarının gerçekliği yansıtması, raporda kullanılan verilerin gerçekçiliği ile doğru orantılıdır. Özellikle dolaylı vergilere oranla dolaysız vergilere ilişkin hazırlanan tahminler daha çok

gerçeği yansıtmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 58). 1979 yılından sonra vergi harcaması raporları sistemli olarak hazırlanarak, parlamentoya sunulmaktadır.

İspanya'da vergi harcamalarının taşıması gereken üç özellik vardır. Bu özellikler (OECD, 2010: 111; Kayalıdere ve Özcan, 2012: 357);

1. Asıl vergi sisteminden ayrı tutulmalıdır.
2. Çeşitli ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek olmalıdır.
3. Belirli mükellefleri veya ekonomik faaliyet alanlarını desteklemek.

İspanya bütçenin işlevlerine göre tasarım yapmaktadır. Vergi harcamalarından fayda sağlayanlar bütçe işlevine göre sınıflandırılarak vergi harcamasının dağıtım kurgusu belirlenmektedir. Örneğin; gayrimenkullere yönelik destekleme teşviklerinden kaynaklanan vergi harcamaları hem konut maliklerine yarar sağlarken hem de inşaat sektör alanı ve kredi kurumlarını da artı yönde etkilemektedir (Kulu, 2000: 29).

İspanya'da vergi harcama tahminleri; gelir vergisi, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve sigorta primleri üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır (Küçük, 2013: 62). Vergi harcaması tahminleri yapılırken, cari fiyatlardan yıllık likit akımları ile gelir ve kurumlar vergisindeki harcamalar tek tek dikkate alınmaktadır. Özel tüketim vergisi içerisinde; alkol ve alkol türevi içeceklerden alınan vergiler ve hidrokarbon üzerinden alınan vergiler yer almaktadır. Özel tüketim vergisi içerisinde yer alan ürünlere yönelik vergi harcamaları ve elektrik tüketimi ve tütün ürünleri üzerinden alınan vergiler vb. özerk bölgelerce vergilendirilen ürünlere yönelik uygulanan vergi harcamaları, vergi harcama raporunda bulunmamaktadır (OECD, 2010: 111). İspanya'da ekonomik olarak önem arz eden vergiler bölgesel hükümetler tarafından yönetilmektedir. Bununla birlikte sermaye transferleri ve damga vergisi, miras ve hediyeler üzerinden alınan vergiler vergi harcamalarında bütçeden ayrı tutulmaktadır (OECD, 2010: 112).

İspanya'da uygulanan vergi harcamaları en çok iş teşviklerine yöneliktir. İş teşviklerini ise özel sanayi yardımları ve düşük gelirli işsizlik yardımları takip etmektedir (Tepe, 2015: 80). İspanya'da vergi harcamaları çoğunluk olarak çalışan kesim için düzenlenmekle beraber konut edindirme yardımları da çok fazladır. İspanya'da vergi harcamaları her yıl parlamento tarafından görüşülerek yıllık bütçe

kanununa dâhil edilmektedir. Vergi harcamalarını incelenirken; yeni vergi harcamalarının eklenmesi ya da var olan vergi harcamalarının genişletilmesi konusunda yasal bir kısıtlama getirilmemiştir (OECD, 2010: 116-117).

2.7. FRANSA'DA VERGİ HARCAMALARI

Fransa vergi harcaması kavramını net şekilde tanımlamamıştır. Ancak ülkede geçerli yasal kayıtlara dayanılarak şöyle bir tanım belirlenmiştir (Ferhatoğlu, 2001:108-109); "Vergi harcamalarına bir kanun veya yasada ya da herhangi bir düzenlemede yer verilebilir. Bu düzenlemeler devletin toplam vergi hasılatında azalmaya neden olmaktadır. Aynı zamanda vergi harcamaları, vergi harcamaları uygulamalarından önce ki durumu ve sonra ki durumu karşılaştırma olanağı sağlar" (Mcdonald, 2010: 52). Fransa'da vergi harcamaları, diğer ülkelerde alışılmış vergi uygulamalarına göre daha düşük vergi hasılatına neden olan uygulamalardır. Yasal olarak her yıl düzenli olarak hazırlanan vergi harcamaları, bütçe sürecinden ayrı şekilde hükümet belgesi olarak meclise gönderilmektedir. Vergi harcamaları bütçe sürecine katkı sağlamak için hazırlandığında "iyi", "çok iyi" ya da "yaklaşık" anlatımları kullanılarak vergi harcama tahminlerinin güvenilirliği ortaya koyulmaktadır. Vergi harcama tahminleri yapılırken nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi kullanılarak hazırlanmakta mükellef davranışları ve ekonomik faaliyetlerin vergi harcamalarından etkilenmediği varsayılır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2016: 15-16).

Fransa'da ilk olarak vergi harcaması raporu 1980 yılında hazırlanmıştır (Karabacak, 2009: 82). 1980 Mali Yasası'nın 32. maddesi gereğince Fransa'da vergi harcaması raporlarının hazırlandıktan sonra parlamentoya sunulması gerekmektedir. Parlamentoya sunulan bu rapor, ayrıntılı bir vergi harcamasının incelemesini içeren, 1979 yılında Fransız Gelir Konseyi'nin hazırladığı, gelir vergisindeki vergi teşvik ve desteklerinin analiz edildiği çalışmadır (Tax Expenditures, 1996: 59). Vergi harcaması raporları Fransa'da merkezi düzeyde hazırlanmaktayken (Australian Government, 2006: 2) 2007 yılı bütçe yasasından sonra yerel vergiler içinde vergi harcamaları listelenmektedir (OECD, 2010: 84). Fransa'da vergi harcaması raporunun hazırlanırken asıl amacı bütçe sürecinin geliştirilmesi ve

basitleştirilmesidir. Vergi harcamaları raporu dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate alınarak hazırlanmaktadır (Kulu, 2000: 26).

Fransa'da vergi harcamalarının sınıflandırılmasında vergi türleri ve amaçları kullanılarak bir sınıflandırma yapılmaktadır (Kulu, 2000: 26). Vergiler üç şekilde sınıflandırılmaktadır. İlki; verginin konusu olan kişisel ve kurumlar vergisi ve kurumlar vergisi, damga vergisi, servet vergisi, ikincisi; verginin amaçları yani bölgesel ve sektörel destek, ekonomik gelişme, konut ve sosyal politika, tasarruflar ve üçüncüsü; fayda sağlayanlar kişiler yani ev sahibi, girişimci ya da her ikisi şeklinde ifade edilmektedir (Bratic, 2006: 117).

Fransa'da vergi harcamalarının yürürlüğe girmeden önce meclise sunulması mali saydamlık ilkesinin gereğidir. Bu ilke kamuoyunun bilgilendirilmesi yönünden önem arz etmektedir. Fransa'da vergi harcaması ölçümlerinde yalnızca maliyet tahmini yapılmaktadır. Sektörel olarak performans kriterlerine göre bir ayrım henüz gerçekleştirilmemiştir. Fransa'da geçerli vergi sisteminde ki diğer önemli eksik ise; vergi harcamalarında istisnalar hariç süre sınırı olmamasıdır (OECD, 2010: 86).

New Businesses (Yeni İşletmeler) uygulaması; Fransız hükümeti tarafından belirlenen çeşitli özel bölgelerde yeni kurulan işletmelere elde ettikleri gelir üzerinden alınan vergiler için muafiyet veya indirim hakkı tanımaktadır. Bu bölgelerde yeni kurulan işletmeler için tanınan muafiyetlerin asıl amacı istihdamı arttırarak işsizliği azaltmaktır (www.impots.gouv.fr). Fransa'da uygulanan vergi harcamalarının ilk sırasını, daha çok sosyal amaçla uygulanmakta olan sosyal güvenlik sistemine yönelik vergi harcamaları almaktadır (Uğurlu, 2013: 76). Fransa'da istihdam teşviklerini ve fırsatlarını artırmak aynı zamanda verimliliği yükseltmek amacı ile sosyal güvenlik payları, kişisel gelir vergisi ve kesintilerine yönelik uygulamalara yer verilmektedir. Fransa, son yıllarda gelir vergisi indirim oranını arttırarak, düşük nitelikteki çalışanların gelirlerini vergiden muaf tutmuştur. Kazanılmış bir gelir vergisi indirimi (EITC) veya çocuk bakım harcamaları için uygulanan vergi indirimleri de Fransa'da başvurulan vergi harcamaları arasında yer almaktadır (Tekin, 2010: 62).

2.8. İTALYA'DA VERGİ HARCAMALARI

İtalya vergi harcama politikasını benimseyen ve bu doğrultuda uzun süreli iktisadi adımlar atmayı amaç edinmiş diğer bir Avrupa ülkesidir. İtalya'da vergi harcamaları ara ara hazırlanmakla birlikte (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 5), sistemli bir düzeni yoktur (Bratic, 2006: 116). Düzensiz hazırlanan bu vergi harcamaları ayrı bir belge olarak hazırlanmaktadır. (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 8). İtalya'da hazırlanan vergi harcaması raporunun amacı; vergi harcamalarının maliyet, nesnel veriler ve bütçe ile tutarlılığı yönünden değerlendirilmesidir (Karabacak, 2009: 83).

İtalya'da vergi harcama raporları tüm dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan vergi harcamalarını kapsamaktadır. Vergi harcama raporları hazırlanırken; hem ulusal düzeyde hem de yerel düzeylerde veriler dikkate alınmaktadır (Australian Government, 2006: 2). İtalya'da vergi harcama raporu hazırlanırken; tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi) kullanılmakta ve sektörler, bölgeler, vergi türleri, amaçları ve faydaları itibariyle bir ayrım yapılmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 57).

İtalya'da 7 Nisan 2003 tarihinde kabul edilen 80 sayılı kararname ile vergi sisteminde reforma gidilmiştir. 01.01.2004'ten itibaren yabancı yatırımları teşvik etmek için kurumlar vergisinde değişikliğe gidilmiştir. Bu düzenlemeler içinde; grup şirketlerine bağlı ortaklıkların vergi borçlarında vade uzatılma imkânı gibi vergi tahsilatında ekonomik etkinliğin sağlanması ve mali karışıklıkların giderilmesi amacı ile kolaylıklar bulunmaktadır. Bununla beraber, yabancı girişimcilere; sürekli yerleşim halinde vergi istisna ve kolaylıkları, vergi kredileri vb. sağlamakta ve rekabetçi vergi sistemine geçilerek yerli ve yabancı uluslararası alanda yatırımlar teşvik edilmektedir. Ayrıca, sermaye kazançlarından ve kurumlara katılım ve kar paylarından elde edilen kazançların vergilendirilmesinde uygulanan vergi istisnası da yine uygulanan teşvikler arasındadır (Gonca, 2005: 5).

İtalya'da; Cumhurbaşkanı ödeneği, memurlara, elçilik ve konsolosluk mensuplarına, Vatikan ve Katolik Kilisesi tarafından din adamlarına ve ücretlilere yapılan ödemeler istisna içerisindedir vergi harcaması olarak değerlendirilirler (Mcdonald, 2010: 58).

2.9. HOLLANDA'DA VERGİ HARCAMALARI

Hollanda vergi harcamalarını tanımlarken; "kanunda yer alan standart vergi yapısı ile uyumlu olmayan, vergi hükmüne dayalı, vergi gelirinin ertelenmesi veya bir vergi kaybının meydana gelmesidir" ifadelerini kullanmıştır (Kayalıdere ve Özcan, 2012:356).

Hollanda'da vergi harcama raporlarının hazırlanması zorunlu olmamasına rağmen hazırlanmaktadır. Raporların hazırlanmasında ki asıl amaç ise; parlamentoyu vergi harcamaları hakkında bilgilendirmektir. Hollanda'da yer alan bütün vergi harcamalarının ayrı ayrı değerlendirilmesi diğer OECD ülkelerine oranla nadir görülen bir uygulamadır. Vergi harcamaları tahminlerinde tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi esas alınılmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2016: 16-17). Hollanda'da hazırlanan vergi harcaması raporları merkezi düzeyde belirlenmektedir (Australian Government, 2006: 2). Hollanda, raporları hazırlarken, dolaylı ve dolaysız vergilerde bulunan tüm vergi harcamalarını dikkate alarak hazırlamaktadır. Hollanda'da ki vergi harcamaları hem kurumlar vergisini hem de gelir vergisini kapsamaktadır (Kulu, 2000: 25-26).

1977 yılında Hollanda devleti, Maliye Bakanlığı öncülüğünde Maliye Bakanlığı personelinden ve atanan iki akademisyenden oluşan bir çalışma grubu kurarak vergi harcamalarının önemini belirtmeye çalışmışlardır. Bu grubun çalışma konuları; vergi harcaması kavramının tanımını belirlemek, vergi harcaması kapsamına dâhil olan konuları (istisna, muafiyet, indirim vs.) incelemek, ayrı ayrı vergi harcama maliyetlerini belirlemektir. Bu grup, 1987 yılında çalışmalarını sonuçlandırarak "Hollanda Gelir Vergisi'ne yönelik bulunan Vergi Harcamaları" isimli rapor yayınlamıştır. Grup yayınladıkları bu raporun, uygulanacak vergi harcamalarında nihai rapor olmasını yani gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarıyla sınırlandırmasını önermişlerdir. Hükümet bu öneriyi benimseyerek, raporla ilgili güncellemelerin sistemli şekilde tekrar edilmesi kararına varmıştır. 1993 yılında sübvansiyon politikalarıyla ilgili tartışmalar gündemdeyken, 1987 yılında hazırlanan raporun sınırlı bir güncelleme planları hükümetçe yapılarak 1994 yılında hazırlanan "Gelir Vergisi'nin Gelecekteki Gelişimi" isimli çalışma ile birleştirilmiş ve yeni halini almıştır (Ferhatoğlu, 2001: 38).

Hollanda'da 2004 yılından sonra vergi harcamalarının incelenmesi için Maliye Bakanının ve harcama biriminin ortak sorumluluğunda olan bir program başlatılmıştır. Bu programa göre; her beş yılda bir uygulanan tüm vergi harcamaları kontrol edilecektir. Programın asıl amacı; vergi harcamalarının etkinliğini ve verimliliğini tahmin etmek için değerlendirme yapmaktır. Yapılan değerlendirmeler ile şu sorulara cevap bulmaya çalışılmaktadır (OECD, 2010: 108);

- Vergi harcamaları asıl hedefine ulaşıyor mu?
- Değişik bir politika ile daha düşük maliyetlerle istenen hedeflere ulaşılabilir mi?
- İstenen amaçlara ulaşmada vergi harcamaları mantıklı bir araç mıdır?
- Vergi harcamaları planlanan hedeflere ulaşır mı yoksa vergi harcamaları olmadan da olur mu? Vb. sorular cevaplanmaya çalışılmaktadır.

Hollanda'da vergi harcamalarının içeriğini; ulusal düzeyde işçi ve işverenler için SGK primi dışında aynı zamanda ücret ve gelir vergileri, KDV, kurumlar vergisi, enerji vergisi, ÖTV, emlak ve intikal vergisi, sigorta primleri ve MTV (Motorlu Taşıtlar Vergisi) oluşturmaktadır. Ayrıca mortgage faizleri, emeklilik prim ödenekleri ve işçiler için de vergi kolaylıkları sağlanmaktadır (Küçük, 2013: 55). Hollanda diğer OECD ülkelerinden farklı olarak yaşlı maaşlarına uygulanan vergi kolaylıkları ve temettü gelirlerine sağlanan indirimleri de vergi harcaması olarak kabul etmiştir.

2.10. AVUSTURYA'DA VERGİ HARCAMALARI

Avusturya vergi harcamasını, düzenli olarak uygulanan vergi sisteminden ayrılan, kişi ya da kurumların kamu yararına dayalı faaliyetleri için vergi teşvikleri düzenlenerek, hükümetin toplam vergi gelirlerinde meydana gelen azalma şeklinde tanımlamıştır (Mcdonald, 2010: 54). Vergi harcama tahminleri hazırlanırken vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Avusturya vergi harcaması raporlarını yasal olarak düzenli şekilde her yıl hazırlamak zorundadır. Vergi harcaması raporları, bütçe ekleri içinde yer almaktadır. Avusturya'da vergi harcama raporunun hazırlanmasının asıl amacı; vergi reformuna katkı sağlamak ve bütçe sürecini kolaylaştırmaktır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2016: 15).

Avusturya'da sübvansiyon raporları; doğrudan harcamaları ve vergi harcaması yoluyla yapılan tüm destek biçimlerini kapsamaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 5). Avusturya'da sistemli olarak her yıl yayınlanan vergi harcama raporları sübvansiyon raporu olarak bütçeye eklenir (Karabacak, 2009: 83). Vergi harcama raporları parlamentoya sunulmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 60). Bu rapor, ancak yasal bir dayanağı bulunmamakla beraber Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 36).

Avusturya, dolaylı ve dolaysız vergilerde bulunan tüm vergi harcamalarını, vergi harcama raporunu hazırlarken dikkate alarak hazırlamaktadır. Raporlar hem yerel hem de merkezi düzeyde hazırlanmaktadır (Australian Government, 2006: 2). Avusturya'da vergi türleri ve faydaları dikkate alınarak vergi harcamaları sınıflandırılmaktadır.

Avusturya vergi harcamalarını bir tür dolaylı transfer harcaması olarak kabul ettiğinden bu tutar ve oranlar devlet bütçesi hesaplarında yer almaktadır. Her vergi de uygulanan teşvik, indirim, istisna vb. vergi harcaması hesapları ayrıca tek tek hesaplanmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 55). Hazırlanan vergi harcama raporunda ki vergi imtiyazları; tarım, hane halkı ve kurumlara yönelik üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Vergi imtiyazları çocuklara yönelik ise vergi harcaması sayılmakta aileye yönelik ise vergi harcaması sayılmamaktadır (Kulu, 2000: 26). Ayrıca Avusturya'da hızlandırılmış veya yüksek oranlı amortismanlar da vergi harcaması olarak kabul edilmektedir.

2.11. PORTEKİZ'DE VERGİ HARCAMALARI

Vergi harcamalarının Portekiz'de yasal olarak bir tanımı yoktur. Yani Portekiz'de hiçbir resmi literatürde vergi harcaması kavramı açıklanmamıştır (Ferhatoğlu, 2001: 108-109). Portekiz'de hangi harcamaların vergi harcaması olarak nitelendirileceği ya da vergi harcaması kapsamında nitelendirilmeyeceğine dair gri bölgeler oluşturulmuştur (Ferhatoğlu, 2001: 41). Portekiz'de vergi harcamaları raporunun hazırlanması mecburi tutulmuş ve her yıl düzenli olarak raporlar parlamentoya sunulmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Vergi harcaması raporları resmi olarak hazırlanmaktadır. Bu raporlar siyasi görüşmelerde

kullanılmakta ve raporda ayrıca vergi tedbirlerinin etkileri yer almaktadır. Vergi harcama raporları vergi reformundan önceki ve sonraki durumun karşılaştırılması, tartışılarak değerlendirilmesi bakımından önem taşımaktadır (Ferhatoğlu, 2001:61).

Portekiz uygulamalardan yola çıkarak vergi harcamalarını hesaplamaya çalışmıştır. Vergi harcamaları, vergi beyannamelerinde bulunan bilgilere ve vergi idaresinde ki veri kaynaklarını kullanılarak hesaplanmaktadır. Hesaplamalarda "Ceteris Paribus" varsayımı ile mükellef tepkileri sabit kabul edilir. Kişisel gelir vergisindeki vergi harcamaları hesaplanırken marjinal vergi oranı esas alınmaktadır. Kurumlar vergisi'nde ise vergi harcamaları hesaplanırken efektif vergi oranı dikkate alınmaktadır. Efektif vergi oranı, uygulanan teşvik türleri için ortalama bir orandır. Harcama üzerinden alınan vergilerde vergi harcamaları hesaplanırken, muafiyetle oranı düşürülen matrah tutarına standart oranın uygulandığını varsayılmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 39-108).

Portekiz'de 1991 yılı ve sonrası için Anayasa ve diğer yasal düzenlemelerle birlikte; teşviklerin ve gelir kaybı tahminlerinin bütçeye eklenmesi kararı alınmıştır (Giray, 2002: 31). Portekiz vergi harcamalarını da ele alarak ekonomik büyüme hedeflerini belirleyerek bir plan yapmaktadır. Ayrıca Portekiz, amortismanları vergi tabanı olarak görerek bu giderleri vergi harcaması olarak görmemektedir (Kulu, 2000: 5).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI GELİŞİMİ VE UYGULAMALARI

Ülkelerarasında ki ekonomik yarışın gitgide arttığı günümüzde, Türkiye için vergi harcama politikaları bir tercih değil, adeta zorunluluk haline gelmiştir. Bu durumun en önemli nedeni Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, özel sektörün yalnız başına ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirme olanağı olmamasıdır. Böyle bir durumda devletin ekonomik kalkınma atılımının gerçekleştirilmesi, mali gücü yetersiz olan kesime vergisel teşvikler ve avantaj sağlayarak tasarrufları artırması, girişimcileri vergisel desteklerle cesaretlendirmesi ve yatırımcılar için özel sektöre yeterli vergisel teşvikler sunması gerekmektedir (Demircan, 2004: 100-109). Gelişmekte olan ülkeler için en önemli sorunlardan biride üst gelirler ile alt gelirler arasında ki gelir farklılıklarından kaynaklanan gelir eşitsizliğidir. Gelir eşitsizliğinin sebep olduğu adaletsizliğin alt gelir grupları üzerindeki olumsuz etkileri azaltmak için en önemli politikalardan birisi vergi harcamalarıdır. Devletler, sosyal devlet ilkesinin de gereği haline gelen vergi harcamaları ile toplumun zayıf kesimlerini vergilerin maddi ve psikolojik etkisinden korumayı amaç haline getirmiştir.

3.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ HARCAMALARI VE GELİŞİMİ

Vergi harcamaları 1960'lı yıllarda ilk kez gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmıştır. Vergi harcaması kavramının ortaya çıkması ile birlikte, gelişmiş birçok ülke vergi harcamaları sonucunda ortaya çıkan maliyetleri hesaplamak ve raporlamak için çalışmalara girişmişlerdir. Günümüzde vergi harcaması raporları neredeyse tüm gelişmiş ülkelerde sistemli bir şekilde hazırlanmakta ve yıllık bütçelerle uyumu sağlanmaktadır. Birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türk Vergi Sistemi'nde de ekonomik, mali, sosyal ve siyasi olmak üzere çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere vergi harcamaları uygulama alanı bulmaktadır (Pedük, 2006a: 111).

Türkiye'de 2000'li yıllarda hazırlanan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmalarında; vergi harcamaları, bütçe kapsamına dâhil edilmeyen bir çeşit kamusal harcama olarak değerlendirilmiştir (Gönül, 2002a: 71). Türkiye'nin vergi harcamalar karşısındaki durumu ise;

"Sıklıkla bir vergi politikası aracı olarak tercih edilen vergi harcamalarının belirlenen oranları ve hangi kesime dâhil olduğu genellikle net olarak bilinmemekte ve bütçede bulunmamaktadır. Alınan bu politika kararlarının, toplumun hangi kesimine kamu tarafından kaynak aktarıldığını, alınan kararların maliyetlerinin ne kadar olduğuna dair kamuoyunun bilgilendirilmesi gerekmektedir. Şu ana kadar Türkiye'de vergi harcamaları özelliği ile kanun olarak alınan kararlar ne metin içinde ne de gerekçelerde hesaplaması yoktur" şeklinde ifade edilmiştir (Pedük, 2006: 114).

Vergi harcamalarına, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın makroekonomik hedef ve politikaları arasında değinilmiştir. İstisna, muafiyet ve indirimler şeklinde sınıflanan vergi harcamaları, ekonomik ve sosyal politikalar içerisinde yeniden düzenlenerek, vergi harcamaları yoluyla toplanılmasından vazgeçilen meblağlar bütçe kanununda detaylı olarak raporlanarak yer almaktadır (Gönül, 2002a: 72).

Türkiye'de vergi harcaması kavramından İlk olarak 2001 yılında T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü aracılığı ile hazırlanan "Vergi Harcamaları" adlı çalışmada bahsedilmiştir. Çalışmada vergi harcamalarının ayrıntısına girmeden ilk bakışta rakamlara yer verilmeden, vergi türleri itibari ile liste şeklinde belirtilmiştir (Pedük, 2006a: 111). 2001 yılında hazırlanan ilk vergi harcama raporunda yer alan veriler, bazı eksiklikler içermekle birlikte sağlıklı veriler sunmamaktadır. Bunun sebebi, raporda vergi harcamalarının yalnızca gelir azaltıcı tarafı ele alınmış, devlete olan maliyetine değinilmemiş ayrıca bütçeleme konusunda da çalışma yapılmamıştır.

2006 yılına kadar, vergi sisteminde bulunan sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalardan söz edilse de, sistemli ve etkin bir vergi harcamalarından bahsetmek mümkün değildir. Ayrıca, harcamalara yönelik mali durum, bütçe fonksiyonlarının düzenli olarak analizini ve vergi harcaması hesaplamalarının belirlenmesine ilişkin değildir (Özker, 2002).

Vergi harcamalarının Türkiye'de ki gelişiminde diğer önemli bir süreç ise 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun

yayınlanarak yürürlüğe girmesi olmuştur. Bu kanun ile birlikte vergi harcamaları yasalarda resmi olarak yerini almıştır. Kanunun 18. maddesinde "Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısına, TBMM'de incelenmesi anında dikkate alınarak vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile vb. uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli eklenir." hükmüne yer verilmiştir. Vergi harcamalarının bütçe ekleri içerisinde bulunması yasa ile mecburi tutulmuştur.

Ekim 2007 yılına gelindiğinde, T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından yeni bir "Vergi Harcamaları Raporu" yayınlanmıştır. Bu rapor 2001 yılına göre göre daha kapsamlı bir şekilde oluşturulmuş, eksikler giderilmeye çalışılmıştır. Raporda Türkiye vergi harcamaları tutarlarının büyük bölümünü oluşturan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunlarında bulunan hükümlerin büyük bir bölümünün, 2007 yılında sebep olabileceği vergi harcamaları tahminleri hesaplanmaya çalışılmış ve vergi harcaması raporunun öneminden bahsedilmiştir. Vergi harcaması tahminleri hesaplanırken, başta TÜİK olmak üzere ilgili bulunan kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden alınacak bilgiler ile gelir bütçesinin hazırlanmasında kullanılan yöntemlere uygun şekilde olarak "vazgeçilen gelir yöntemi" kullanılmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 5-6). Ekonomik alt yapılar oluşturulabilmesi için, vergi harcamalarının dengedeki rolünün ve devlete maliyetlerinin belirlenmesi, karar vericiler tarafından dikkat edilmesi gerekli önemli bir konudur.

2016 yılında yayınlanan vergi harcama raporu ise önceden hazırlanan iki rapora göre daha detaylıdır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğünce hazırlanan 2017 vergi harcaması raporunda, 2016 yılında ki rapordan farklı tekniklere değinilmiştir. 2018 yılı vergi harcama raporu ise yalnız 2017-2021 yılları arası vergi harcama tahminleri, başta Gelir İdaresi Başkanlığı ve TÜİK olmak üzere konu ile ilgili bakanlıkların ve bakanlığa bağlı kuruluşların ve hatta sivil toplum örgütlerinin verileri değerlendirilerek yeniden hesaplanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2018: 2).

3.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ HARCAMALARININ UYGULANMASI

Türkiye'de vergi harcamaları değerlendirildiğinde, Türk Vergi Sistemi; vergi istisnaları, vergi muafiyetleri ve vergi indirimleri gibi uygulamaları içermektedir. Vergi istisnası; sürekli ya da geçici, tam ya da kısmi, koşula dayalı ya da koşulsuz şekilde verginin konusuna dayalı ayrıcalık veya sınırlamalardır. Vergi muafiyeti; vergi mükelleflerinden birtakım kurum veya kişilerin, vergiyi doğuran olayı meydana getirseler dahi; siyasi, sosyal ve ekonomik vb. nedenlerle sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılarak ayrıcalık elde etmeleridir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 87-91). Vergi indirimi ise; içeriğine göre bir kısmı ya da tam, süresine göre kalıcı veya geçici olarak vergi matrahının kısıtlanması veya daraltılmasıdır (Oktar, 2018: 101). Adı geçen bu uygulamalar, belirli vergi mükellef kişi veya gruplarının vergi yükünün azaltmak, desteklemek ve vergi idaresinin işlemlerini kolaylaştırmak gibi amaçlar ile uygulanmaya başlanmıştır.

Türk vergi sisteminin genel olarak vergi harcamalarında ekonomik, sosyal ve siyasi vb. amaçlarının varlığından söz edebiliriz. Bunlar; üretimin, ihracatın ve sermaye birikimin artırılması, afete maruz kalan mükellefin korunması, spor, eğitim ve sağlık alanlarında ve diplomatik nitelikteki vergi harcamaları vb. gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, kamusal özellikteki kurum ve kuruluşlara tanınan ayrıcalıklara da sıklıkla rastlanmaktadır (Gülmez, 2003: 95). Bu hükümler yasal birer temele sahip olup ilgili kanun hükümleri çerçevesinde daha da ayrıntılara inilebilir.

3.3. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN VERGİ HARCAMALARI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, gerçek kişilerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesine yönelik hükümlerin bulunduğu bir kanundur. Bu kanun vergilendirmede bireyi esas alan bir sistemi benimsemektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde verginin konusunu oluşturan gelire değinilmiş, daha sonra 2. maddesinde ise gelir kapsamına dâhil olan kazanç ve iratların neler olduğunu belirtilmiştir. Gelirin konusunu oluşturan unsurlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul

sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır. Gelir Vergisi Kanununa bakıldığında, adı geçen tüm gelir unsurlarına yönelik çeşitli imtiyaz ve ayrıcalık hükümlerine, verginin konusuna, verginin mükelleflerine ilişkin bilgilerin bulunduğu birinci kısımdan sonra sonraki kısımda ise, muafiyet ve istisnalara değinilmiştir.

Vergi harcamaları, belirli gelir unsurlarını ve mükellefleri desteklemektedir (Balkaya Akça, 2000: 33). Örneklere değinecek olursak; gelir vergisinde yer alan sosyal nitelikli vergi harcamaları gelir dağılımında adaleti sağlamaya yardımcı olmaktır. Aynı şekilde ücretlere tanınmış istisnalar, ücretlilerin yanında serbest meslek erbabının da fayda sağladığı sakatlık indirimi ve esnaf muaflığı bu özellikte uygulamalardır.

Muafiyetler, istisna ve indirimlerin vergide genellik ilkesine uymadığına dair bazı görüşler olsa da ekonomik, mali, sosyal ve siyasi vb. nedenlerle uygulanmalarında fayda vardır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin farklı bir ekonomik gücü olması nedeniyle, bu alanda uygulanan vergi harcamalarının birçoğu belirli kurumlara vergisel teşvikler sağlanarak gerçekleştirilmektedir. Yaygın olarak, sosyal yardım amacıyla faaliyette bulunan kurumların vergi dışı bırakılması şeklinde uygulanan muafiyetler, gelir vergisi mükelleflerine uygulanan muafiyetlere göre daha sınırlı yapıdadır. Muafiyet, istisna, indirim ve vergi ertelemeleri şeklinde uygulanan vergi harcamaları daha yoğun olarak ekonomik amaçlar için uygulanmaktadır. Örneğin; yatırım teşvikleri, ekonomik amaçlı uygulanan bir tür vergi harcamasıdır (Balkaya Akça, 2000: 38-39).

2020 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde Vergi Harcamaları Listesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 58 adet, diğer vergi mevzuatında yer alıp gelir vergisi ile ilgili 7 adet olmak üzere gelir vergisinde toplam 65 adet vergi harcaması listelenmiştir. Söz konusu vergi harcamaları yer aldıkları ilgili maddelerde türleri itibari ile aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1. Ticari Kazançlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi gereğince, elde edilen sınai ve ticari faaliyetlerinden oluşan kazançların hangilerinin ticari özellikte olup hangilerinin olmadığı sınıflandırılmıştır. Belirli şartları taşıyan küçük esnafların elde ettikleri

ticari kazançlar; sosyal, ekonomik ve idari vs. nedenlerle vergiden muaf tutulmuştur (Tosuner, Arıkan ve Yereli, 2010: 63). Koşulu sağlayan küçük esnafların elde ettiği gelirlerin belirli tutarların altında kalması ve bu gelir üzerinden vergi alınması halinde; vergi tahsilatında yapılacak giderlerin, elde edilecek gelirden fazla olması dolayısı ile muafiyetlerin sağlanması önemli bir etken olacaktır.

Ayrıca, dar mükelleflere yönelik elde edilen ticari kazançlarda da bir takım istisnalar mevcuttur. Türkiye'de ayrıca bir işyeri ve daimi temsilcileri olmayan yabancıların devlet izni ile açılan sergi, fuarlarda yaptıkları ticari faaliyetler ile sağladıkları kazançlar gelir vergisinden muaf sayılmıştır. Ayrıca, serbest meslek kazancı niteliğinde elde ettikleri gelir de vergiden muaf tutulmuştur. Adı geçen bu muaflıklar çifte vergilendirmeyi önlemek amacı ile uygulandıysa vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Ancak açılan sergi, panayır ve fuarlarda yurt dışından iştirak sağlamak, bilgi ve kültür alışverişini teşvik etmek amaçlanıyorsa, bu durum vergi harcaması olarak kabul edilir (Balkaya Akça, 2000: 133).

Bunların haricinde ticari kazançlarda istisnalar mevcuttur.

3.3.1.1. Vergiden Muaf Esnaf (GVK. Md. 9)

1954-1960 yılları arasında, vergiden muaf olan esnaf 1960 askeri darbe sonucu yapılan vergi değişikliği ile gelir vergisi kapsamına dâhil edilmiştir. Gerçek anlamda elde ettikleri gelirlerin hesaplanmasının zor olması ve gelir azlığı vb. nedenler ile götürü usulde vergilendirilmişlerdir. Hatta bazı gezici esnaflar da belirli şartlar altında hiç vergiye tabi tutulmamıştır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 71). Türkiye'de 1926 yılında ilk kez elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi gerektiği 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile getirilmiştir. Yürürlük tarihi 1961 yılı olan uygulama giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile uygulamadaki yerini sürdürmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun vergiden muaf esnaf başlıklı 9. maddesinde hangi kişi gruplarının esnaf muaflığından yararlanacağını belirtmiştir (Arslan, 2014: 240). GVK'nin 9. maddesinde düzenlenen vergi harcamasından, vergiden muaf esnaf ile genelde el emeğine dayalı faaliyette bulunan, gelir düzeyi düşük ve ufak çapta çalışan kişiler yararlanmaktadır.

GVK'nin 9. maddesinin koşullarını sağlayarak faaliyette bulunanlar ekonomik, idari ve sosyal gibi nedenlerle ticari kazançlarından muaf tutulmuşlardır

(Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 10). Vergide adalet ilkesine uymak ve vergi idaresi için kolaylık sağlamak başlıca önemli nedenlerdendir. Bu kişilerin faaliyetlerinin küçük ölçekli olması, elde ettikleri kazançlarının düşük olması, vergiye tabi tutulduklarında giderlerin elde edilen kazançtan fazla olması sonucuna varılabilir. Küçük sanat ve ticaret erbabının işlerini düşük ücret karşılığında topluma arz etmeleri ve geleneksel nitelikli sanat ve el işlerinin korunması sebebi ile muafiyetin uygulanması bir gereklilik arz etmektedir (Öner, 2015: 49).

Esnaf muaflığından yarar sağlayarak vergi dışı bırakılan kesimler genellik ilkesinin ihlal edilmesine sebep olmaktadır (Rakıcı, 2004: 120). Ayrıca esnaf muaflığının, yine vergilendirme ilkelerinden olan adalet, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerine de uymadığı görülmektedir (Öz, 2002: 19).

GVK'nun 9. maddesine göre ticaret ve sanat erbabının, esnaf muafiyetinden faydalanabilmesi için kanunda belirtilen bazı özel ve genel şartları taşımaları gerekmektedir. Aksi halde genel veya özel şartların herhangi birini sağlamaması sonucunda esnaf muafiyetinden yararlanılması mümkün değildir.

3.3.1.1.1. Esnaf Muaflığından Yararlanmanın Genel Şartları

Ticari, zirai veya meslek kazançları nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen mükellefler ile gelir ve kurumlar vergisine dayalı ticari faaliyet gösteren mükellefler esnaf muaflığından faydalanamazlar. Esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilen kişiler, yıllık alış ve satış tutarları ne olursa olsun gelir vergisinden muaf tutulacaklardır.

Gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve mesleki kazanç elde etmeyen mükellefler; ücret, GMSİ, MSİ ve diğer kazanç ve irat şeklinde kazanç elde etmeleri halinde esnaf muaflığından faydalanabilirler (Şahan, 2019: 531). Ayrıca zirai kazançlarda stopaj usulü ile vergileme yapanlarda esnaf muaflığından faydalanabilir.

Diğer yandan esnaf muaflığında, mükellefin yaptığı faaliyetin gelir ve kurumlar vergisine tabi olup olmaması önem arz etmektedir. Mükellef gelir vergisine tabi ise, faaliyet hem gerçek hem de basit usulde vergiye tabi mükellefleri de kapsar. Esnaf muaflığından yararlanılabilmesi için yapılan faaliyetin daha çok tüketicilere dayalı olması gerekmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2018: 71). Örneğin,

işyeri açmadan gezici olarak faaliyette gösteren berber K, L anonim şirketinin çalışan personeline, anonim şirkete bağlı kalacak şekilde hizmet vermesi esnaf muaflığından yararlanmasına engel olacaktır.

Esnaf muaflığından faydalanan mükellefler, faaliyet alanları ile ilgili aldıkları mal ve hizmet maliyetlerine yönelik; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden, birinci ve ikinci sınıf tacirlerden, basit usule tabi ticaret erbabından, defter tutma zorunluluğu olan çiftçilerden belge almak zorundadırlar ve bu belgeleri 5 yıl saklamakla mükelleflerdir. Ancak vergiden muaf esnaflar, sayılan kişilerden belge alma zorunluluğu varken, bu kişilere sattığı mallar ve yaptığı işler için fatura vermezler. Fatura yerine bu sayılan kişiler tarafından hazırlanan gider pusulasını alma mecburiyetleri vardır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 72). Bu esnaflar, VUK'a (Vergi Usul Kanunu) göre yapılan yoklamaya yetkili olanlara veya denetmenlere sakladıkları belgeleri ibraz etmek zorundadırlar.

Esnaf muaflığına yönelik koşulları sağlayanlara, talep etmeleri halinde vergi idaresince "Esnaf Vergi Muafiyet Belgesi" verilir. Bu belgenin şekil ve içeriklerinin belirlenmesi, tespit ve iptal şekli, usul ve esaslarını belirleme yetkisi T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir.

3.3.1.1.2. Esnaf Muaflığından Yararlanmanın Özel Şartları

Esnaf muaflığından faydalanma şartları, özel olarak meslek türlerine göre ayrılmıştır. Ticaret ve sanat işi yapan ve aşağıda ki şartları taşıyan kişiler gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Motorlu taşıma araçlarını kullanmadan ile gezgin olarak veya bir işyeri açmadan ayrı ayrı olarak ticaret ile uğraşanlar (giysileriyle; kişisel ve süs eşyaları, kıymeti yüksek olan ev eşyaları ile pazar izleme tarzıyla gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin civarında sergi açarak aynı iş yerlerinde satışı yapılan benzer türden malları satanlar haricen) esnaf muaflığından yararlanabilir (Akdoğan, 2003: 103). Bu şart muaflığın sınırlarını büyük ölçüde daraltmaktadır. Örneğin; Kamil KADRO emekli memurdur. Emekli maaşına ek bir gelir sağlamak ve boş vakitlerini doldurmak için Giresun'un farklı ilçelerinde, haftanın belirli zamanlarında kurulan pazarlarında zücaciye ürünleri satarsa esnaf muaflığından

yararlanamaz. Çünkü pazar takibi suretiyle zücaciye satışı yapmaktadır. Aşağıda sayılan mükellefler ise esnaf muaflığından faydalanabilecektir.

Bir iş yeri açmadan gezgin olarak ve direkt tüketiciye iş yapan yüncü, kalaycı, musluk ve ayakkabı tamircisi, anahtarcı, ayakkabı boyacısı, kuaför, fotoğrafçı, odun ve kömür kırma işinde olanlar, çamaşır yıkayıcısı ve eşya taşımacıları gibi küçük sanat erbabı (Üzeltürk, 2013: 164-166).

Köylerde gezgin olarak her türlü sanat işleri ile ilgilenenler ile aynı ortamda aynı faaliyeti bir iş yeri açarak yapanlardan basit usulün genel şartlarını taşıyanlar bu istisnadan yararlanabilmektedir. Ayrıca basit usulden faydalanamayacak meslek ve ticaret erbapları kapsamında bulunanlar bu muafiyetten yararlanamazlar.

Deniz, göl, nehir ve su derbentlerinde toplamı 50 dâhil vergiye kadar makine veya motor olmadan taşıtları ile işletenler; hayvan gücü veya hayvan çekicisi ile taşımacılık işini yapanlar. Bu maddede yazılı ölçütler, beraber yaşayan eşler ile velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık şeklinde işletmelerde, bu sayılanların işlettiği araçlar topluca ele alınarak belirlenmektedir (Vergi Harcama Raporu: 2018).

Zirai işlerde yararlandıkları hayvan ve arabası, motor, traktör vb. araçlar veya sandallarla taşımacılığı sürekli duruma getirmeden arada sırada belirli meblağ karşılığında eşya ve insan taşımakta olan çiftçiler.

Evlerde kullanılmakta olan dikiş ve nakış, mutfak araç ve gereçi, ütü vb. makine ve aletler haricen, ayarlı güç kullanmadan ve dışarıdan işçi almadan; konakladıkları evlerde ürettikleri; havlu, nevresim, çorap ürünleri, halı ve kilim ayrıca dokuma mamûlleri, örgü ve dantel gibi nevi nakış işleri ve turistik olmak üzere eşya, hasır ve sepet ürünleri, paspas, fırça, süpürge, boncuk ve tığ işleme örgü işleri, tarhana, erişte, mantı gibi yemek ürünlerini işyeri açmaksızın satışında bulunanlar. Sayılan bu ürünlerde pazar takibi yapılarak satılanları ve ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetlerden dolayı gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine tabi olanların düzenledikleri hariç tutulmaktadır. Ayrıca düzenlenen kermes, festival gibi geçici olarak izin verilen belirlenen mekânlarda satılması şartıyla bu muaflıktan yararlanabilirler (Vergi Harcama Raporu: 2018).

Ticari kuruluşlara ait atıkları devamlı ya da belli süreçle satın alanlar haricen bir işyeri açmadan kendi adına ve hesabına sadece kapıları dolaşarak her türlü hurda malzemeyi toplayıp ya da satın alıp bu malların ticareti ile uğraşanlar ya da tekrar işleyen kişilere satanlar.

Gelir Vergisi Kanunun 47. Maddesi gereğince yazılı şartlara tabi olanlara kendi ürettikleri ürünleri satanlarla sınırlı olarak; el dokuma ve bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik gibi sanatsal değeri taşıyan ve önemini yitirmeye başlayan mesleklerde faaliyette bulunanlar.

Yukarıda adı geçen işlerle benzerlik taşıdıkları gerekçesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile uğraşanlar.

Satım yeri açmadan gezgin olarak; milli piyango bileti satışı yapanlar ile gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş sözleşmesi ile bağlı olmadan bu kişiler adına kapıları dolaşarak tüketiciye satanlar. Bu şartları sağlayan ya da bu işlerle uğraşan grup ya da kişilerin ilgili esnaf odasına kayıtta bulunmaları ve belediyeden esnaf muaflığı belgesini almaları gerekmektedir (Akdoğan, 2011: 195-200).

3.3.1.2. Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti

Bu uygulama, döviz gelirlerini arttırma amacına yönelik olup, dar mükellefler için geçerlidir. Mükelleflerin dar mükellef olmaları için Türkiye'de yerleşik olmamaları gerekmektedir. Böylece yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve irat üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyete tabi olanların, yaptıkları ihracattan elde ettikleri ticari gelirler bazı şartları taşıması halinde gelir vergisinden muaf tutulmuştur (Tosuner ve Arıkan, 2018: 75). Bu şartlar;

- Kazanç sahibi mükellefin Türkiye dışında yerleşik olması,
- Gelir sahibi mükellefin iş yeri merkezi Türkiye'de olmamalıdır,
- Elde edilen gelir direkt sahibi tarafından bir işyeri ya da sürekli temsilci vasıtası ile sağlanmalıdır.
- Malların Türkiye'de satılmaksızın ihraç için satın alınması veya üretilmesi,

- Mal alıcısı, satıcısı ya da her ikisinin Türkiye dışında yer alması veya satış sözleşmesinin Türkiye dışında yapılması,
- Malların Türkiye'de satılmaksızın yurtdışına gönderilmesi,

Sayılan bu şartlara uygun olan mükellefler elde ettikleri kazançları Türkiye'de elde etmiş sayılmazlar. Bu gelirlerinden dolayı da vergiye tabi tutulmazlar.

3.3.1.3. Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası

Sergi ve panayır istisnasının uygulanma amacı, ülkelerde üretilen ürünlerin veya yapılmamış farklı çalışmaların Türkiye'de uygulamasını sağlamak ve böylece üretim alanında ticaretin gelişip ayrıca anlam kazanmasına ortam oluşturmaktır (Uray, 2017: 84). Ayrıca bu istisna, Türkiye'de sergi ve panayır olayına ilgiyi artırarak ve Türkiye'de ya da farklı ülkelerde ki ürünlerin tanıtılarak ticaretin canlandırılması, farklı ürünlerin piyasaya tanıtılarak bu alanda yeni üretim tekniklerinin geliştirilmesi gibi üretimi arttıran çalışmalarla ekonomi de olumlu sonuçlar doğuracaktır. GVK'nun 30. maddesinde yer alan bu istisna daha çok geçici özellikte ki kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekirken, bahsedilen bu amaçlardan dolayı bu madde düzenlemesiyle vergiden istisna edilmiştir.

3.3.1.4. PTT Acentaları Kazançları İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun tekrarı 18. Maddesinde yer alan bu istisna durumunda, PTT acentalığı yapılmak amacıyla yürütülen faaliyetlerden sağlanan kazançlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bu kazanç istisnası GVK'nun 94. maddesi çerçevesinde tevkifat yoluyla ödenecek olan vergiden ayrı tutulur (Köse, 2009: 32). PTT acenteliği yapanlara bu faaliyetleri sebebiyle ödenen komisyondan %20 vergi tevkifatı yapılır. Bu mükellefler ayrıca bir vergi ödemezler.

3.3.1.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösterenlerin Kazançlarına İlişkin İstisna

Teknoloji alanında faaliyette bulunan şirketlerin ilgili kanun hükmü kapsamında sağladıkları kazançlar ile bölgede ki mükelleflerin, yazılım ve Ar-Ge

faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur (Tosuner ve Arıkan, 2018: 76).

3.3.1.6. Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Eğitim hizmetleri hem toplumsal hem de insani değer yargıları açısından devlet tarafından her zaman desteklenmiştir (Maç, 2007: 57-58). Eğitim doğrultusunda kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisinde birtakım destekler sağlanarak özel okulların sayısında ve eğitim düzeylerinde iyileştirmeye yönelik adımlar atılmıştır (Tanrıkulu ve Turhan, 2012: 9-11).

GVK'nun 20. maddesine göre; özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim kurumları ve özel orta öğretim okullarının çalıştırılmasından sağlanan gelirler, ilgili Bakanlığın da görüşü alınarak T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği yöntem ve hususlara dayanılarak beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna, adı geçen okulların faaliyete başladığı vergilendirme döneminden itibaren geçerlilik kazanır (Vergi Harcamalar Raporu, 2018). Bu düzenlemenin asıl amacı, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların teşvikle desteklenip sayılarının arttırılarak devlet üzerinde ki mali yükün azaltılmasıdır.

İstisna, okulların yalnızca eğitim ve öğretim faaliyetlerinden sağlanan kazançlara uygulanacak olup böylece eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya gibi eklentilerin işletilmesinden ya da kiralanmasından elde edilen kazançlarda uygulama alanı bulmayacaktır. Ayrıca bu istisna her yeni okul için ayrı ayrı olarak değerlendirilecek ve okul temelinde uygulanacaktır.

3.3.1.7. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

Türk uluslararası gemi siciline kaydedilecek gemi ve yatlara dayanarak her türlü; alım, satım, ipotek, tescil, kredi, gemi kira, zaman çarteri ve tüm navlun sözleşmeleri damga vergisine ve harçlara; bu işlemler nedeniyle yatırılacak paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi değildir. Bu kanunla ticari

gelişme önündeki engeller kaldırılmaya çalışılmaktadır (Yetkiner ve Durusoy, 2006: 45). Sicile kayıtlı olan gemilerin, bu sicilden ayrılarak başka bir sicile kaydedilmesi veya devri durumunda, bu gemilerin en az altı ay süreyle kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranmaktadır. Sicilde kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan personellere ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan istisna tutulmaktadır (Vergi Harcamalar Raporu, 2018).

4490 sayılı kanunla hazırlanan TUGS'a (Türk Uluslararası Gemi Sicili) kayıtlı gemi ve yatların (4490 sayılı kanunun 2. Maddesi gereği gemi; ticarete yönelik kullanılmak üzere her çeşit yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerini, gezi ve spor amaçlı faydalanılan, taşınan yatçı sayısı otuzu aşmayan, yük ve yolcu gemisi özelliği bulunmayan, turizm şirketi dökümüne kayıtlı olan ve tonilato belgelerinde "ticari yat" olarak belirtilen deniz araçlarıdır.) işletilmesi ya da devrinden sağlanan kazançlardan dar mükellef dâhil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisna, gerçek kişilerin TUGS'a kayıtlara aldırdığı yatların ve gemilerin işletilmesi ayrıca devri ile sağladıkları kazançlar ile sınırlı tutulmuştur. Beraberinde Türkiye'de inşası olan gemi ve yatların sicile kayıtlı olanların işletilmesine bakılmadan, devri durumunda elde edilen kazançlar da bu istisna kapsamındadır.

Uygulanan bu istisnanın amacı, gemiler ve turizm şirketi dökümünde kayıtlı olan ticari nitelikli yatların işletilmesinde kolaylık sağlamak üzere Türk denizciliğinin geliştirilmesine katkısını hızlandırarak ekonomide ki yerini arttırmaktır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 77).

İstisna uygulanırken, gemilerin işletilmesi ve devrinden sağlanan kazançtan bu faaliyete yönelik giderlerin indirilmesi ile istisna tutulan kazancın tespit edilmesi gerekmektedir. Sicile kayıtlı gemilerden doğan zararların sağlanan kazançlardan mahsubu mümkün değildir. Ayrıca, gemiye ait aşınma payı için yapılan giderler de yine elde edilen kazançlardan indirilemezler.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan gemi ve yatların otel ve restoran şeklinde işletilmesi halinde sağlanan kazançlar, gemi işletmeciliği faaliyetinden sağlanmadığından istisna hükmünde sayılmayacak ve vergi kapsamına dâhil edilecektir.

3.3.1.8. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

6663 sayılı kanunun 1. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa alınan madde ile genç girişimcilerde kazanç istisnası uygulaması alanı bulmuştur. Ticari, zirai ya da mesleki faaliyeti sebebiyle isimlerine ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilen ve mükellefiyet başlangıç tarihinin devamında yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi süresince sağladıkları kazançlarının 75.000 Türk Lirasına kadar olan kısmı, gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Mükelleflerin istisna kapsamında bulunan faaliyetlerden gelir elde edilmemesi ya da istisna tutarının altında gelir elde etmesi durumunda yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Bu istisnaya ilişkin maddenin uygulanmasında ki usul ve hususları belirleme Hazine ve Maliye Bakanlığındadır.

3.3.2. Zirai Kazançlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesine göre zirai faaliyetten sağlanan kazancın, zirai kazanç olduğu belirtilerek, zirai faaliyet alanına nelerin dâhil olduğu tespit edilmiştir. Bu kazanç türünde önceden küçük çiftçi muaflığı yer almaktaydı ve küçük çiftçi ayrımını yapmak için ise, işletme büyüklüğü ölçüsüne göre bir takım kriterler dikkate alınmaktaydı. Bu kriterin altında kalan işletmelerde vergilendirme sadece vergi tevkifatına tabi olarak gerçekleştirilirken, büyük işletmeler ise elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmekteydi. 4369 sayılı kanunla küçük çiftçi muaflığı kaldırılarak, o hüküm yerine çiftçilerin vergi tevkifatı ile yoluyla vergilendirilmesine geçilmiştir.

Kanun hükmünde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşan, bir biçerdöver ya da bu niteliğe sahip bir araç veya on yaşına kadar ikiden çok traktöre sahip olan çiftçiler, sağladıkları kazançları gerçek usulde belirtmektedir. Kanuni ölçütleri aşmayanlar mükellefler ise yalnızca stopajla yoluyla vergilendirilerek ayrıca şekli bir ödevleri bulunmamaktadır (Balkaya Akça, 2000: 136).

Vergi harcamalarından bir çeşidi olan yatırım indirimi istisnasında, gelişmeyen alan veya faaliyet konularında yatırımı ve istihdam oranını artırmak için vergi mükelleflerinin geçerli koşulları sağlamaları durumunda devletin mükelleften

toplaması gereken vergiyi almaması durumudur. Yatırım indirimi istisna hükmü, bilanço esasına göre tespit edilen ticari veya zirai kazançlara uygulanmaktadır. Asıl amacı, indirim ve istisna teşvikleri ile belirli sektörlerin geliştirilmesi, üretimin artması, verimli faaliyetlerin artarak devam etmesi için gerekli ortamın hazırlanması ve ülkenin kalkınmasını hızlandırmaktır (Tekin, 2005: 393).

3.3.3. Ücretler Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı şekilde çalışanlara hizmet karşılığında ödenen para ve paranın yerine geçen menfaatler olarak tanımlanmıştır (Balkaya Akça, 2000:137-138). Gelir Vergisi Kanununda ücreti ifade ederken ücretlinin de tanımı yapılmıştır. Ücretli, bir işverene bağlı şekilde çalışan ve işverenin emir ve talimat yönünde beden veya fikir olarak belirli bir bedel karşılığı veya kazançtan kar payı biçiminde de olabilecek şekilde hizmet veren görevli kişidir. Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) il genel belediye meclisi üyeleri, idari kararla kurulan komisyon üyeleri, hakemler, bilirkişiler, sporcular, denetim ve yönetim üyeleri vb. hizmet karşılığı sapladıkları kazançlar ücret kabul edilmiştir.

22 Aralık 2021 tarihinde yürürlüğüne giren 7349 nolu gelir vergisi kanunu ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik kanununa göre; Tüm ücret ve maaşların asgari ücret tutarı kısmından gelir ve damga vergisi alınmayacaktır. İşsizlik sigortası primleri düşüldükten sonra istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde, verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarı ve oranları istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecek. Hizmet erbabına ödenen ücretlerin aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısmı üzerinden damga vergisi alınmayacaktır.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde asgari ücretin aylık brüt tutarının yüzde 85'i gelir vergisinden istisna edildiği için artık uygulama alanı bulunmayan "Asgari Geçim İndirimi" düzenlemesi yürürlükten kaldırılmıştır.

3.3.3.1. Ücretlerde İstisna (GVK. Md. 23/1-2-3-5-6-7-8-9-10-12-13-14-15)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 23.maddesinde kimlerin ücretlerinin istisnaya tabi olduğu açıkça saymaktadır (Türkmen, 2013: 3). İlgili bölümde

"Ücretler" başlığını taşımakla birlikte ayrıca faaliyet konusu ve kişiler ile ilgili düzenleme yapılmaktadır (Özbalcı,1983: 13).

Bu istisnaların temel amacı, mükellef ve ilgili faaliyet alanlarının mali olarak daha esnek olmalarıdır.

3.3.3.2. Gider Karşılıklarında İstisna (GVK. Md. 24/4)

Gelir Vergisi Kanununun 24. maddesinde belirtilen birtakım ödemeler gider değeri olarak kabul edilip, bazı şartlar altında ücret kabul edilmeyerek vergiden istisna edilmiştir. Kanuna göre; yakıt yardımı, kuruluşların idare meclis başkan, üye ve denetçilerine, tasfiye memurlarına verilen gerçek yol giderlerinin tamamı, yemek ve konaklama maliyetlerine yönelik verilen yevmiyeler, zorunlu gider karşılıkları, kanunda yer alan işçi, memur, BAĞ-KUR kuruluşunda çalışan kişilere verilen yakacak yardımları istisna kapsamında sayılmıştır (Maliye Bakanlığı, 2016: 5).

Bu istisna sosyal ve ekonomik amaçlı olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, bu yardımın uygulaması yürürlükte kalmamıştır. Ancak günümüzde yakacak yardımı uygulaması gelir vergisi kanununda hala bulunmaktadır.

3.3.3.3. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (GVK. Md. 25/3-4-5-6-7-9-10)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde tazminat ve yardım adı altında yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanununda bulunan sosyal amaç ağırlıklı olan bu istisnalar, tazminat ve yardımlar olarak üzere iki grupta incelenmektedir. Tazminatlar; kelime anlamı olarak bir zararın karşılanması iken vergiye dâhil olmamakla beraber, vergi harcaması kapsamında yer almamaktadır. Yardımlar ise, vergiye tabi tutulduğundan, istisna edilen meblağ vergi harcaması olarak sayılmaktadır.

3.3.4. Serbest Meslek Kazançları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunun 18. maddesinde serbest meslek kazancı istisnası yer almaktadır. İlgili madde incelendiği zaman, vergi harcamasına toplumsal bir olgu üzerinden yaklaşıldığı görülmektedir. Ülkemizin kültürel değerlerini korumak ve

geliştirmek, fikir ve sanat eserlerini desteklemek, kaybolmaya yakın meslekleri devam ettirmek, sanatı ve sanatçıyı teşvik etmek ve kazancı belirli bir tutarı geçmeyen çeşitli serbest meslek erbabını daha kolay bir şekilde vergi toplamak amacıyla kamu idareleri bu stil sanatsal faaliyetleri ve eser sahiplerini vergiden istisna ederek üretkenliğini artırmayı hedeflemektedir.

3.3.4.1. Telif Kazançları İstisnası

Telif kazancı istisnasına göre; yazar, çevirmen, heykeltıraş, hattat, ressam, bilgisayar programcısı, mucitlerin ve bunların yasal mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve tetkikleri, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video radyo, televizyon ve videoda yayınlanmak ya da kitap, CD, disket, resim heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak ya da bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek ya da kiralamak yoluyla sağladıkları kazanç gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Eserlerin yayım, temsil, icra ve teşhir vb. yollar ile değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhil edilmektedir. Bu istisna müessesi ile telif haklarının veya ihtira beratlarının bizzat kullanılması, satılması ya da başka türlü şekillerde değerlendirilmesi suretiyle sağlanan getirilerin tamamı vergi dışı tutulmaktadır. Ayrıca telif kazançları istisnası, sayılan kazançların arızi olarak elde edilmesi halinde de uygulanmaktadır.

Telif yoluyla elde edilen kazançlar, vergi tevkifatının dışında başka bir vergi yükü çıkarmamaktadır. Vergi tevkifatı yapılması için kazancın 94. Madde uyarınca kesinti yapmaya yetkili mükellef kişi ya da kurum olması gerekmektedir. Bu kişiler hariç tevkifat yapılmamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018: 129). Örneğin, heykeltıraşın yaptığı heykelin kamu müzesine satılması %17 stopaja tabidir.

Gelir Vergisi Kanunun 18. maddesine göre eserin kendi sahipleri ile yasal mirasçıları tarafından eser üzerindeki telif haklarının üçüncü kişilere satılması yoluyla elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır.

Telif kazancı istisnası için; kazancın serbest meslek kazancı kişi ya da mirasçılarının tarafından elde edilmiş olması, eserin yayın yapılması, eserde ki haklarını devir ve temlik etmeleri ya da kiralamaları karşılığında elde edilmesi, eser

özelliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescilli olması gibi koşulların hepsini birlikte taşıması gerekmektedir. Şartlardan birini dahi taşımaması, gelir vergisine tabi olmasına neden olmaktadır.

3.3.4.2. Ebe, Sünnetçi, Sağlık Memuru, Arzuhalci, Rehber Muaflığı

Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek erbabı olarak nitelendirdiği ebe, sünnetçi, arzuhalci, rehber, sağlık memuru vb. kişilerden VUK'nun 155. maddesinde belirtilen koşullardan yalnızca birini taşısalar bile köylerde ya da son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde etkinlikte bulunanlar gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu muaflıktan faydalanmak için bazı mesleklerin yapılması gerekmektedir. Bu meslekler; ebelik, sağlık memuru, sünnetçi, rehberlik, arzuhalcilik, hemşireler, iğneciler, hayvan memurları gibidir. Bu muafiyetin belirli şartları vardır. Bu şartlar:

- Muayenehane, yazıhane, atölye vb. özel işyerleri açmak;
- Çalışılan yere tabela, levha gibi asarak mesleki etkinlikte bulunduğunu belirtmesi;
- Sürekli olarak mesleğini icra ettiği gösteren ilanlar yapmak.
- Serbest şekilde mesleki etkinlikte bulunmak üzere mesleki örgüte kaydolmaktır.

Ebelik, sağlık memuru, sünnetçi, rehberlik, arzuhalcilik, hemşireler, iğneciler, hayvan memurları, yukarıda ki şartlardan "en fazla bir tanesini" gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Şartlardan iki tanesini gerçekleştirmeleri durumunda muaflıktan yararlanamazlar.

3.3.4.3. Sergi ve Panayır İstisnası

Dar mükellef gerçek kişilerin, devlet izni ile açılan sergi ve panayırlarda yapılan faaliyetlerinden sağladıkları kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmaktadır (Öz, 2002: 23). Böylece Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcilikleri olmayan ve hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlardan dar mükelleflerin sergi, fuar, panayır müddetince sağladığı gelirleri kapsamaktadır. Burada asıl amaç Türkiye'de sergi ve panayıra olan ilgiyi artırmak ve yabancı ülkelerde üretilen ürünlerin tanıtılarak

ticaretin canlandırılmasıdır. Düzenlenen faaliyetlere katılım sağlamayı amaçlayan bu istisna vergi harcaması olarak kapsamında bulunmaktadır.

3.3.4.4. Teşvik Ödülü İstisnası

Gelir Vergisi Kanunun 10. maddesine göre; İlim, fen ve güzel sanatların gelişimini desteklemek amacıyla verilen teşvik ödüllerinin miktarları önemsiz olmak üzere tamamı gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

3.3.4.5. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

6518 sayılı Kanunun 82. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen bu istisna hükmü, Türkiye'de olan araştırma, geliştirme, yazılım ve yenilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan yeniliklerden, 01.01.2015 tarihinden itibaren sağlanan kazanç ve iratlara yönelik istisnalar düzenlenmiştir. Bu istisna hükmü maddenin 4. Fıkrasına göre gelir vergisi mükelleflerinde de geçerlidir. Ortaya çıkan buluşlar; kiralanması sonucunda sağlanan kazanç ve iratların, devri ya da satışı ile sağlanan kazançların, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları durumunda sağlanan kazançların, Türkiye'de olan üretim sürecinde kullanılmasında üretilen ürünlerin satışından sağlanan getirilerin patentli ya da yararlı model belgeli yeniliğe yöneltilen bölümün %50'si gelir vergisinden istisna tutulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2018: 130).

Türkiye'de yapılan araştırma, geliştirme, yenilik ve yazılım faaliyetleri sonucunda bulunan patentli ya da faydalı model belgeli buluşların ticarileştirilmesi desteklenmektedir.

3.3.5. Gayrimenkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde gayrimenkul sermaye iradına dayalı istisna hükümleri düzenlenmekte olup, konut olarak kiraya verilen taşınmazlardan, bir takvim yılı süresince elde edilen gelirin bir bölümü gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Vergiden istisna edilecek 2022 tutarı 9.500 TL'dir. İstisna hükmü yalnızca konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirlerde geçerlidir. Bununla birlikte sahip olunan birden çok konut sebebiyle kira

geliri elde edilmiş ise istisnadan yalnızca bir kez yararlanılabilir. Kiraya verilen konuta birden fazla kişi ortak ise, istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanabilecektir. İstisna haddi üzerinde gelir elde edilip beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi durumunda, bu istisnadan yararlanılamaz. Uygulanan istisnanın amacı sosyal ve ekonomik yönden mükellefleri rahatlatmaktır.

3.3.6. Menkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine göre sahibinin ticari, zirai ya da mesleki faaliyeti haricinde nakdi sermaye veya parayla temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kar payı, faiz, kira vs. iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmaktadır (Balkaya Akça, 2000: 146). Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde aşağıdaki istisnaların uygulanması kararlaştırılmıştır.

- Sigorta süresi en az on yıl ya da sürekli olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin hepsi gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu istisna kapsamında yararlanan mükelleflerin (2 numaralı fıkrasında sigorta yaptıranlar dâhil) ölüm, sakatlık ya da dağılma gibi mecburi gerekçeler hariç olmak üzere, on yıl bitmeden tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları durumunda, ayrılma süresinde yapılan ödemelerin içerdiği irat miktarı üzerinden kesinti yapılır
- GVK'nin 75. maddenin ikinci fıkrasına göre yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri ya da sürekli olarak tek primli yıllık gelir sigortalarına yatıranların, bu sigorta için yatırdıkları bölüme isabet eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan bölümlerine isabet eden irat tutarı dâhil) gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İstisna edilen tutarlar üzerinden kesinti yapılmamaktadır.
- Tam mükellef kurumlardan sağlanan, 75. maddesine göre kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Yapılan düzenleme sosyal ve ekonomik amaçlı olup, istisna uygulaması belirli koşulları sağlayan menkul sermaye iradı elde edenler için uygulanmaktadır. Dolayısıyla uygulama vergi harcaması niteliğinde sayılmıştır. Menkul sermaye iradında uygulanan vergi harcamalarının temel amacı, kişilerin gelirlerinden artan

kısımları tasarrufa yöneltmelerini sağlamaktır (Maliye Bakanlığı, 2017: 2). Bu sayede bireylerin geleceğe dayalı bir takım planlar yapmalarını sağlanmıştır.

3.3.7. Diğer Kazanç ve İratlar Açısından Vergi Harcaması Uygulamaları

Gelir Vergisi Kanunu'nda bulunan altı gelir unsuruyla alakalı olmayan gelirler ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlar başlığında vergilendirilmektedir. Diğer kazanç ve iratlar, değer artışı kazancı ve arızi kazançlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Değer artışı kazançları, bazı mal ve hakların satılmasından sağlanan gelirlerdir (Balkaya Akça, 2000: 148). Karşılıksız şekilde kazanmalar hariç hisse senetlerinin karşılık zamanından önce ya da karşılıktan itibaren üç ay içinde elden çıkarılması, gayrimenkul olarak tescil ettirilerek arama ve işletme gibi marka hakları kazanması, ticaret unvanının elden çıkarılması, telif hakkı sahipleri ya da sahiplerinin yasal mirasçıları haricindeki kişilerce elden çıkarılması, ortaklık hakları ya da hisselerin satılması, faaliyetine son verilen işletmenin tamamen veya kısmen elden çıkarılması, karşılıksız şekilde kazanmalar hariç gayrimenkullerin kazanmalarından itibaren beş yıl içinde satılmasından sağlanan kazançlar vergi kapsamındadır (Topcu ve Sümerli Sarıgül, 2015: 96). Mutlak olarak gayrimenkuller beş yıldan sonra satılırsa, vergilendirme kapsamına dâhil olmayacaktır.

3.3.7.1. Değer Artışı Kazançlarında Vergi Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunun devam 8. maddesine göre bir takvim döneminde sağlanan değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ile sağlananlar hariç olmak üzere, bir kısmı bazı mali, iktisadi ve sosyal vb. nedenler ile kanun koyucu tarafından gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Kanun koyucu kurumlaşmayı ve şirket olmayı desteklemek amacı ile bazı değer artışı kazançlarını vergilendirme kapsamı dışında bırakmaktadır. Bu istisnalar şunlardır;

- Kişisel bir işletme sahibinin vefatı durumunda, yasal mirasçıların işletmeden olan ekonomik değerlerin kayıtlı değerleri ile devir alınması,
- Bilanço usulüne göre defter tutan kişisel bir işletmenin, bir sermaye şirketine varlıkları ve borçları ile bir bütün halinde devir olması, devrini alan şirket

bilançosuna aynen geçirilmesi ve devri olan işletmenin sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi oranında nama yazılı ortaklık payı alması,

- Adi komandit ve kolektif şirketlerin bir üst madde dâhilinde sermaye şirketine dönüşmesi.

Bununla birlikte, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ile elde edilenler hariç, bir takvim yılında elde edilen değer artış kazançlarının 2022 yılı için 25.000 TL tutarında ki kısım gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

3.3.7.2. Arızi Kazançlarında Vergi Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunun 82. maddesinde bulunan arızi kazanç, sürekli olmayan ya da arada yapılan ticari veya serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazanç türü olarak tanımlanmaktadır (Saban, 2006: 426). Henüz başlamamış olan ticarî, ziraî ya da meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi durumu ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç kazanç toplamının bir kısmı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. 2022 yılı için arızi kazanç istisnası 58.000 TL olarak belirlenmiştir.

3.4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN VERGİ HARCAMALARI

Birçok ülke elindeki kaynaklar ile dünya ticaretinde önemli yer edinmek için çaba sarf etmektedir. Her ülke kurumlar vergisi oranlarını ülkenin içinde bulunduğu duruma göre düzenlemiş, zamana göre ya bu oranı yükseltmiş ya da düşürmüştür. Kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler ve destekler yabancı ve yerli sermaye yatırımlarının artmasını sağlamaktadır. Bununla beraber istihdam oranını arttırarak devlettin uyguladığı teşviklerde yapılan indirimlerden daha fazla gelir elde edilmesine imkân sunmaktadır. Bu durum sürekli aktif halde olan yabancı sermayenin ülke ekonomisinde yer almasına neden olmaktadır (Karadeniz, 2013: 244).

5520 sayılı Kanun'da "İstisnalar" Kanun'un, "Mükellefiyet" başlığı birinci bölümünde, "Muafiyet ve İstisnalar" başlığı ikinci bölüm 5. maddede düzenlenmiştir (Serin, 2006). Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde bulunan istisna

hükümleriyle, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına giren bazı kurum kazançları vergi dışı tutulmuştur (Dikmen ve Apak, 2011).

Kurumlar vergisi istisnaları, ekonomik teşvik fonksiyonlarını ön planda tutmak olarak değerlendirebilir. Muafiyetler açısından bir değerlendirme yapılacak olursa muafiyetlerin daha çok sosyal amaçlı olduğu söylenebilir. Bu başlıkta 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bulunan muafiyetler, istisnalar, indirimler, iadeler, vergi ertelemeleri vs. şeklindeki uygulamaların vergi harcaması başlığı açısından değerlendirmesi ele alınacaktır.

3.4.1. Kurumlar Vergisinde Muafiyetler

Genel anlamda kamu kurumlarına bağlı olmalarına karşın, piyasa için üretim yapmayan ya da kamunun tekel niteliğindeki işlerini gören kurumlarla, birtakım sağlık ve sosyal hizmetlerde bulunan ya da ilim, fen ve güzel sanatların yayılması ve gelişmesi amacı ile faaliyetlerini gerçekleştiren kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu 4. maddesinin hükmü ile vergi harcaması kapsamında incelendiğinde, muafiyete dâhil kurumların savunma amaçlı faaliyette olmaları durumuna göre yapmış oldukları hizmetlerin özel sektör tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, yapılan hizmetin ya da üretilen malın nihai tüketicisinin kamu olup olmama durumunu dikkate alınarak değerlendirilmiştir.

3.3.2. Kurumlar Vergisinde İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde bulunan istisna hükümleriyle, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına giren bazı kurum kazançları vergi dışında bırakılmıştır. Kurumların sağladığı kazançların, özellikleri nedeni ile tamamen ya da bir kısmını, şartlar dâhilinde ya da şartsız olarak, sürekli ya da geçici şekilde vergi dışı bırakılmasına istisna denir (Şenyüz, 2005: 365). 5520 sayılı Kanun'da yer alan madde üç fıkradan oluşmaktadır. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurum kazançları istisnaları, maddenin birinci fıkrasında 11 bent ve bu bentlere ilişkin alt bentler halinde düzenlenmiştir. İstisna, kurum kazancına uygulanan objektif karakterli bir indirimdir. İstisnada ki amaç vergi yükünün azaltılması ile belli kazançların elde edilmesinin teşvikidir (Vural, 2015: 24).

SONUÇ

Vergi harcamaları, vergi sistemi içinde yer alan bir harcama sistemini ifade etmektedir. Bu harcamaların, vergi yapısında iki bölüm üzerine kurulduğu görülmektedir. İlk bölüm, gelir getirici bölümdür. Bu bölümde, vergilendirme için mecburi hükümler olan vergi kanunlardaki verginin konusu ya da vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi ya da sorumlusu, vergilendirme dönemi, oran ve tarife, kanunen kabul edilen giderler, uluslararası mali zorunluluklar ve vergi idaresi ile ilgili hükümler yer almaktadır. İkinci bölüm ise vergi teşvikleri ya da sübvansiyonlarına dayalı özel imtiyaz bölümüdür. Vergi harcaması, yalnızca kamu harcamalarının devlet bütçesi aracılığıyla değil aynı zamanda vergi sistemi aracılığıyla uygulanmaktadır. Vergi harcamaları; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, indirimler, vergi mahsupları, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri ve diğerleri şeklinde görülebilmektedir.

Vergi politikası araçlarından biri olan vergi harcamaları; ülkedeki ekonomik ve sosyal dengeyi sağlamak, yatırımları artırmak, vergi dağılımındaki adaleti sağlamak, kazancın yapısı gereği çifte vergilendirmeyi önlemek gibi fonksiyonları nedeniyle, ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasi amaçlı olmak üzere sık olarak uygulanmaktadır. Birçok vergi sistemi içinde, çeşitli nedenlerle değişik şekilde, genel olarak uygulanan vergi harcamaları, kullanılma amaçlarına uygun, etkili ve verimli sonuçlar doğurmaktadır. Vergi harcamalarının bir düzen içinde uygulanması, uygulayıcılar için olduğu kadar, ideal vergileme sistemi için de gerekli olmaktadır.

1960'lı yıllardan itibaren vergi harcama uygulaması yaygınlaşmıştır. Gelişmiş birçok ülkenin hemen hepsinde, bütçeye ekli olarak ya da ayrı birer belge şeklinde raporlaştırılmaktadır. Bu raporların hazırlanması, mali saydamlık ilkesi gereğince yasal dayanağa bağlanmıştır. Bir ülkenin vergi harcaması raporlama sistemi, vergi harcaması analizlerine konu olacak vergilerin belirtilmesi, vergi harcamalarının tanımlanması, sınıflandırılması, maliyetlerinin hesaplanması ve tahminlerinin sunulması adımlarından oluşmaktadır.

Vergi harcamalarının hesaplama yöntemleri kendi içinde üçe ayrılmaktadır. Bunlar; 1.Vazgeçilen Gelir Yöntemine göre vergi harcamaları, özel hükümler sebebiyle azalmış vergi gelirleri tutarıdır. 2. Kazanılan Gelir Yöntemine göre vergi

harcamaları özel hükümlerin yokluğu durumunda devlet gelirlerinin artırılabileceği tutardır. 3. Eşdeğer Harcama Yöntemine göre vergi harcamaları, vergi harcamalarının sağladığı aynı ekonomik yararı sağlamak için gerekli doğrudan gelir tutarıdır. İlk iki yaklaşımda vergi harcamaları, devlet tarafından hesaplanırken, üçüncü yaklaşımda ise vergi mükellefince hesaplanmaktadır. İlk iki yaklaşım vergi harcamalarını bir maliyet olarak kabul ederken, üçüncü yaklaşım ise vergi harcamalarını bir fayda olarak görmektedir.

Ülkeler, vergi harcaması raporlama sistemini bazı gerekçeler ile uygulamaktadır. Bu gerekçeler; vergi reformlarını gerçekleştirmek, bütçeleme sürecini geliştirmek, kamu harcamalarını azaltmak, mali saydamlığı sağlamak şeklindedir. Vergi harcama raporlarının, dolaysız vergileri kapsadığı, bununla birlikte dolaysız vergileri kapsadığının yanı sıra dolaylı vergileri de kapsayan raporlar bulunmaktadır. Raporların kapsamı ise genellikle, merkezi hükümet vergileri ile sınırlı tutulmuştur.

Türk Vergi Sisteminde ise; gelirden, harcamadan ve servet üzerinden alınan vergilerin bütünü esas alınmaktadır. Gelir üzerinden; Gelir Ve Kurumlar Vergisi, harcama üzerinden; Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ve servet üzerinden ise; Emlak Vergisi Ve Motorlu Taşıtlar Vergisi alınmaktadır. Vergi harcaması yönüyle ele aldığımızda, bahsettiğimiz kanunların tamamında çeşitli istisna, muafiyet ve indirimler ile birey ve kurumlara birtakım ayrıcalıklar tanınarak vergi teşvikleri sağlanmaktadır. Bu ayrıcalıklar genel olarak ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlı olarak uygulanmaktadır. Uygulamada vergi harcamaları daha çok üretimin, ihracatın ve sermaye birikiminin artırılmasına yönelik olarak düzenlenmiştir. Bunlar ile birlikte ayrıca, gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, belli kişi veya gelir unsurlarını korumak ve teşvik etmek gibi amaçları da vardır.

Vergi harcamalarının büyük kısmının, dolaysız vergiler olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi yönünden yapılabileceği öngörülmektedir. Bu vergilerde, birtakım muafiyetlerin, istisnaların ve indirimlerinin sağlanması şeklinde vergi harcamaları düzeyinin artması tahmin edilmektedir. Yine çalışmanın sonucunda Kurumlar Vergisinde vergi harcaması özelliğinde olan muafiyet, istisna ve indirimlerden

yararlanılarak, yabancı ve yerli sermayenin Türkiye'de mevcut yatırımlarını artıracağı ve yeni yatırımlarda bulunmalarının öncüsü olacağı belirtilebilir. Kurumlar vergisindeki oranının düşürülmesi, bununla birlikte muafiyet ve istisna içeriklerinin genişletilmesi sermaye sahiplerinin yatırıma desteği yönünden etkileyici olacaktır.

ABD'de uygulanan vergi harcamaları, çoğunlukla ticaret ve konut sektörleri üzerinedir. Devamında ise sağlık sektörü, emeklilik, engellilik gibi tanınan ayrıcalıklar yer almaktadır. Ülkede vergi harcamaları, kişileri tasarrufa teşvik etmek için açılan fonlarla sağlanan devlet desteğini ifade etmektedir.

Avustralya'da vergi harcamaları daha çok sermaye kazançlarına verilen istisna ve muafiyetlere yöneliktir. Devamında ise, emeklilik fonları ve sosyal güvenlik primi katkılarından oluşan emeklilik katkıları yer almaktadır. Avustralya'da özellikle sosyal güvenlik sektörüne dayalı önemli vergisel teşvikler tanınmıştır.

Almanya'da vergi harcamalarının büyük bölümü madencilik ve konut sektörüne yapılmaktadır. Bununla beraber ülkedeki vergi harcamalarıyla; binaların enerji performanslarına yönelik önlemler ve bina yenilemeleri, çelik alanında elektrik üretimine yönelik kömür satışı desteklemeleri gibi alanlar teşvik edilmektedir.

Kanada'da vergi harcamaları; yatırımları ve tasarrufları teşvik etme, yönetim maliyetlerini azaltma, vergilemede adaleti sağlama, gelir desteği sağlama, çifte vergilendirmeyi önleme, istihdamı destekleme gibi hedefler için uygulanmaktadır.

Türkiye'de vergi gelirlerinin büyük kısmını dolaylı vergiler oluştururken, vergi harcamalarının önemli bir bölümü, dolaysız vergilerde uygulanarak dengeyi sağlamaktadır. Seçilmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de vergi harcamaları, sürekli olarak artmaktadır. Türkiye'de vergi harcamanın amaçları; yatırımları teşvik etmek, gelir dağılımını iyileştirmek, teknolojik dönüşümü gerçekleştirmek, İşgücü piyasasının geliştirilmesini sağlamak, altyapı, enerji ve ulaştırmanın gelişmesini sağlamak, yurtiçi tasarrufların artırılmasını teşvik etmek ve finansal piyasaların derinleşmesine öncü olmak, tarıma yönelik vergi kolaylıkları sağlamak, sağlık ve sosyal alanın desteklenmesi, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri ile eğitim, kültür, spor ve sanat alanının teşvik edilmesi şeklinde sayılabilmektedir.

Sonuç olarak vergi harcamaları; özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yatırımların teşvik edilmesi, sosyal ve ekonomik hayat içesinde refah

durumunun artırılması, gelir dağılımı adaletinin sağlanması için uygulanan bir politikadır. Seçilmiş ülkelerde, vergi harcamalarının maliye politikaları kapsamında bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Vergi harcamaları raporları ile vergi dışı bırakılan gelirlerin maliyeti ve bu harcamaların hangi alanlara aktarıldığı görülmektedir. Ancak bu durum, Türkiye açısından geçerli değildir. Türkiye'de, vergi harcamalarının etkin kullanımı için, bir standardın olması ve vergi ayrıcalıklarının rasyonel sebeplere dayandırılması gerekmektedir. Bununla birlikte, vergi harcamaları raporlarının detaylı şekilde hazırlanarak, bu harcamalarda hangi amaçların yer aldığı ve hangi sektör ve kişilerin bu ayrıcalıklardan yararlanacağının ortaya konulması gerekmektedir. Aksi durumda vergi harcamaları ekonomik etkinsizliğe ve devamında rant kollama faaliyetlerine neden olabilecektir. Bu noktada uygulanacak vergi harcamalarının, belirli alanlara yapışıp kalmaması ve belirli faaliyetlere ayrıcalık sağlarken diğer faaliyet guruplarının dışlanmaması için kalkınma planlarında vergi harcaması planlarının ileriye yönelik yapılması gerekmektedir.

Vergi harcamalarının uygun veri analizleri ile en az hata ve gerçeğe en yakın şekilde yapılması çok önemlidir. Doğru veriler ile hazırlanan analizlerle vergi harcamalarının etkinliği ve verimliliği, vergi erozyonu ve adaletsizliğine yol açıp açmadığı gibi önemli birtakım çalışmalar yapılabilir. Böylece vergi harcamalarının kapsadığı birey ya da faaliyet konuları hakkında veya içeriğinin değiştirilmesine yönelik değişen koşullara uyum sağlayacak düzenlemeler yapılabilir. Ayrıca vergi harcamaları konusunda daha etkin fayda ve maliyet analizlerinin gerçekleştirilmesi, vergi harcamalarının amaçlarının tespit edilmesi ve kamuoyuna açıklanması, vergi harcamalarının sektörler bazında sınıflandırılması, yapılan harcamalarla hedeflerin uyum düzeyinin incelenmesi, etkinsiz vergi harcamalarına son verilmesi ya da etkin olanlarla yer değiştirilmesi, vergi sisteminde sadeleştirmeye gidilmesi gibi vergi harcamalarının daha verimli ve etkin şekilde uygulanması için bazı politika önerileri sunulabilmektedir. Bu politikalarla vergi harcamalarının amaçları doğrultusunda performansına olumlu katkılar sağlayacağı öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

ACİNÖROĞLU S, "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 1(2): (2009), 148-163.

AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.103.

AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, ss.151-176.

AKDOĞAN, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, ss.48-179.

AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, ss.195-200.

AKIN Emine Betül, *"Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme"*, Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2019.

ARCAGÖK Mehmet Sait, *"Kamuya Yönelik Vergi Teşvik ve Korumaları"*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2002.

ARMAĞAN Servet, *"En Son Değişikliklerle 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ve 1876,1921,1924,1961 Anayasalarımızın Doğru ve Eksiksiz Metinleri"*, 2.Baskı. İstanbul: Çağrı Yayınları, İstanbul, 2007, s.237.

ARSLAN Cem Barlas, "Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.111. 2014, ss.237-254.

ATAÇ Beyhan, *" Maliye Politikası"* ,Turhan Kitapevi, Ankara, 2009, s.197.

Australian Government, *"Tax Expenditures Statement-2006"*, http://www.treasury.gov.au/documents/1211/RTF/01_Chapter_1.rtf , 2006, (22.03.2021).

BALKAYA Akça, N.F. *"Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları Ve Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi"*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, ANKARA, 2000.

BATIREL Ömer Faruk, *"Kamu Maliyesi ve Yönetimi"*, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları İstanbul, 2001, ss.176-177.

BİLİCİ Nurettin ve BİLİCİ Adem, *"Kamu Maliyesi"*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017, s.297.

BİTTKER Boris, *"Accounting For Federal Tax Subsidies In The National Budget"*, National Tax Journal, 22(2), 1969, p.244-261.

BRATİC Vjekoslav,*"Tax Expendıtures: A Theoretıcal Revıew Financial Theory and Practice"*, Institute of Public Finance, Zagreb, 30 (2), 2006, p.113-127.

Brixi, Hana Polackova, Swift, Zhicheng Li ve Valenduc, Christian (2004), *"Tax Expenditures- Shedding Light on Government Spending through the Tax System"*, The World Bank, Washington.

COŞKUN Kemal ve BİLEN Yasin, *"Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye'sinde Vergi Harcamaları"*, Vergi Dünyası, Sayı 246, 2002, (12.04.2021).

ÇİÇEK Uğur ve UĞUR Kübra, *"Türkiye'de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi1"*, 4(8): 2018, ss.353-364.

DEMİRCAN Esra. Siverekli, "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21), 2003, ss.97-116, (14.04.2021).

DEVRİM Fevzi, *"Kamu Maliyesine Giriş"*, İlkem Basımevi, İzmir, 2002, s-261.

DURAN Mustafa, "Teşvik Politikalar ve Doğrudan Sermaye Yatırımları", T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma-İnceleme Dizisi, 33, 2003, ss. 8-101.

EDİZDOĞAN Nihat, *"Kamu Maliyesi"*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.59.

ERGİNAY Akif, *"Kamu Maliyesi"*, Ankara, 1985, s.45.

FERHATOĞLU Emrah, *"Bir Kamu Harcaması Türü Olan Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi"*, Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, ESKİŞEHİR, 2001.

FERHATOĞLU Emrah, "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.6, S.2, 2005, ss.77-93.

FİKİR H. "Vergi Harcamaları Politikası", Maliye, Ekonomi, *Hukuk Dergisi*, 2012, ss.67-75.

FRIEDSON A. S. *"Tax Expenditures Reporting: The New York State Experience"*, Ninety-Second Annual Conference on Taxation, Atlanta, 1999, s.397.

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü "Vergi Harcamaları Raporu", Ankara: GEP. 2007.

Gelirler Genel Müdürlüğü "Vergi Harcamaları", Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2001.

GİRAY Filiz, "Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* Sayı.21(1),2002.

GONCA Gülen, "Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp Ve Kaçakları", http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/, 2005, (Erişim: 01.04.2020).

GÖĞÜŞ Handan Sümer, "Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi", *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, S.101, 2010, ss.13-30.

GÖNÜL Hasan Halil, "Vergi Harcamaları I" *Yaklaşım Dergisi*, (2002a), 111: ss.78-82.

GÖNÜL Hasan Halil, "Vergi Harcamaları II" *Yaklaşım Dergisi*, (2002b), 112: ss.68-70.

GÖNÜL Hasan Halil, "ABD Vergi Harcamaları" *Yaklaşım Dergisi*, 2007, 171: ss.76-79.

Gravelle G. J, "Tax Expenditures", http://www.taxpolicycenter.org/taxtopics/encyclopedia/Tax-expenditures.cfm 2008, p.1, (27.10.2021).

GÜLMEZ B. "Vergi Harcaması Kavramı, Türk Vergi Sistemine Dâhil Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi", Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, İstanbul, 2003, ss.12-95.

GÜVEN Mahmut Akif, *"Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi" (2006-2015),* Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2016.

Horpedahl, J. ve Pizzola, B. M. "A Trillion Little Subsidies: The Economic Impact of Tax Expenditures in the Federal Income Tax Code", Mercatus Center at George Mason University 24, 2012, p.1-36.

https://www.mercatus.org/system/files/TaxExpenditures_Horpedahl_v1-0.pdf

http://www.bamf.de/EN/Service/Left/Glossary/_function/glossar.html?lv3=1498456&lv2=5832458 , Erişim Tarihi: 22.03.2020

https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/topics/rrsps-related plans/registered-retirement-savings-plan-rrsp.html, Erişim Tarihi: 10.03.2020

https://www.impots.gouv.fr/portail/international-professionnel/tax-incentives #NB, Erişim Tarihi: 18.03.2020

JAMES S. ve CHRİSTOPHER N. "The Economics of Taxation", Philip Allan Publishing Limited. Oxfort, 1988.

Kanada Maliye Bakanlığı "Report on Federal Tax Expenditure", https://www.fin.gc.ca/, 2016.

KARABACAK İbrahim, *"Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi",* Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009.

KARADENİZ Hülya Kabakçı, "Dünyada Yatırım Ortamını İyileştirmek İçin Yapılan Vergi Reformları ve Kamu Maliyesi Üzerine Etkileri", *Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, S.21, 2013, ss.241-266.

KARAKAŞ Mehmet ve ÇİÇEK Halit, "Vergi Yükümlülerinin Yolsuzluğa İlişkin Tutum ve Tepkileri: Gaziantep Örneği", *Sosyo Ekonomik Dergisi*, C.9, S.9, 2009, ss.47-76.

KAYALIDERE Gül ve MASTAR ÖZCAN Pelin, "Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamaları: Türkiye ve Bazı Oecd Ülkeleri Örnekleri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 17(1), 2012, ss.341-366.

KIRBAŞ Sadık, *"Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar"*, Siyasal Kitabevi Ankara, 1998, s.82.

KİŞİOĞLU Ömer Faruk, *"Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2016 Yıllarının Değerlendirilmesi"*, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, 2018.

KOLÇAK Menşure, "Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi", *Azerbaycan Vergi Dergisi*, 225(560), 2014, ss.57-72.

KÖSE Bahar, *"Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma"*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.

KULU Bahattin, "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2000, ss.24-29.

KÜÇÜK Ahmet, *"Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi"*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2013.

Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, "Vergi Harcamaları Raporu", Ankara, 2016.

Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü ,"Vergi Harcamalar Raporu" , Ankara, 2007.

Maliye Bakanlığı, "Menkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi", Ankara, 2017.

Maliye Bakanlığı, "Vergi Harcamaları Raporu 2018". Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü, Ankara, 2018.

MINARIK Joe , "Tax Expendıtures In OECD Countrıes", *OECD, Meeting of Senior Budget Officials*, Paris, 2009, s.12.

NADAROĞLU Halil, *"Kamu Maliyesi Teorisi"*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1996, s.237.

OECD, "Inventary of estimated budgetary supportand tax expenditures for fossil fules 2013", www.oecdlibrary.org. 2013, p.440.

OECD, "Tax Expenditures: Recent Experiences OECD", http://books.google.com/books?printsec=frontcover&vid=ISBN9264148795 &vid=LCCN97114922#v=onepage&q=&f= false, 1996, (20.03.2020).

OKTAR Salim Ateş, *"Vergi Hukuku"*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s.101.

ORGAN İbrahim ve ÇAVDAR Fatih, "Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Harcamaları Kavramı", *Vergi Dünyası Dergisi*, 372, 2012, ss.134-143

ÖNER Erdoğan, *"Türk Vergi Sistemi"*, Seçkin Yayıncılık. Ankara, 2015, s.49.

Öz Ersan, "Türk Gelir Vergisi'ndeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi,* 17 (1): 2002, 11-24.

ÖZBALCI Yılmaz, *"Vergi Kanunları ve Gerekçeler"*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1983.

ÖZKARA Mehmet, *"Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi"*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004, ss.1-41.

ÖZKARA Mehmet, *"Türk Vergi Sisteminde istisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi"*, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları. Eskişehir, 2004, ss.1-41.

ÖZKARA Mehmet, "Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları İle İlgili Bir Araştırma", *Vergi Sorunları Dergisi*, 194: 1(2004a), ss.53-157.

ÖZKER A Niyazi, "Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında, Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği", 01.09.2002, www.e-akademi.com. (30.06.2020).

ÖZKER A. Niyazi, "Vergi Hukuku Ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcamaları Olgusu Ve Uygulanabilir Etkinliği", E-Akademi. http://www.eakademi. org/makaleler/nozker-1.html 2002, (11.03.2020).

ÖZTÜRK İlhami, "Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi", *Sosyoekonomi Dergisi*, 24(27), 2016, 57-83.

ÖZVEREN Görkem Ali, *"Vergi İndirimleri Politikalarının Küreselleşme ve Piyasa Ekonomisi Bağlamında Değerlendirilmesi: Türk Vergi Sistemi Örneği"*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2013.

PEDÜK Türkmen, *"Dünya' da ve Türkiye'de Vergi Harcamaları"*, Trakya Üniversitesi, Sosyal bilimler enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2005, ss.18-49.

PEDÜK Türkmen, *"Vergi Harcamaları"*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, ss.41-115.

PEDÜK Türkmen, *"Vergi Harcamaları"*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006a, ss.60-114.

PEDÜK Türkmen, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Vergi Harcamaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2006e, 294: ss.1-2.

PEHLİVAN Osman, *"Vergi Hukuku"*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s.114.

PEHLİVAN Osman, *"Kamu Maliyesi"*, Derya Kitapevi, Trabzon, 2008, s.163.

PEHLİVAN Osman, *"Kamu Maliyesi"* , Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2014, s.164.

RAKICI Cemil, "Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 190, 2004, ss.115-129.

SABAN Nihal. *"Vergi Hukuku"*, 4. Baskı, Beta Yayıncılık. İstanbul, 2006, s.426.

SARAÇ Özgür "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", *Maliye Dergisi*, 159, 2010, ss.262-277.

SARAÇOĞLU Fatih, "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi'nde Yer Alan Müesseselerin Analizi", *G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi,* 2, 2000, ss.83-93.

SERİN Tarık, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İstisnalar", E-Yaklaşım, 41, http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=168, (2006), (24.11.2021).

SONKUR Gazi, "*Türkiye'de Seçim Ekonomisi Uygulamalarının Vergi Politikaları Üzerindeki Etkisi*", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2017.

SURREY S. Stanley ve MCDANIEL, R. Paul, "*Tax Expenditures Concept and the Budget Reform Act of 1974"*, Boston Collage Law Review, 22(5), 1976, p. 679-725.

SWIFT Zhicheng Li, *"Managing The Effect of Tax Expenditures on National Budgets"*, World Bank Policy Research Working Paper, 2006, s.22.

ŞAHAN Özgür, *" Maliye Vergi Ders Notları"*, ARSC matbaacılık, Ankara, 2019, s.531.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, *"Vergi Hukuku (Genel Hükümler)"*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa, 2018, ss.87-91.

ŞENYÜZ Doğan, *"Türk Vergi Sistemi"*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, ss.253-366.

TANRIKULU Egemen ve TURHAN Berna, "*Özel Okullar Vergi Uygulamaları(El Kitapçığı)*, Fk Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, İstanbul, 2012, ss.9-12.

TC Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü "Vergi Harcamaları Listesi", http://www.bumko.gov.tr , 2016,

TEKİN Ahmet, "4842 Sayılı Yasa Işığında Yatırım İndirimi Uygulaması", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,S.13, 2005, ,ss.393-407.

TEKİN Ahmet, "OECD ülkelerinde yapılan vergi reformlarının değerlendirilmesi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 2010, ss.54-70.

TEKİN Ahmet ve AKDAĞ, Y. "Belçika, Dnimarka, Finlandiya ve Hollandanın Vergi Harcamaları Gelişimi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.15, S.2 2013, ss.277-292.

TEKİN Ahmet, ve GÜRÇAM, Ö. S. "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* ,C.17 ,S.2 2015, ss.139-158

TEPE Burak, *"Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleştirmeleri Açısından Değerlendirilmesi"*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İZMİR, 2015.

The World Bank, "Why Worry about Tax Expenditures?", PREM Notes Economy Policy, (77), http://www.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote77.pdf, 2003.

Toder E. J. "Tax Expenditures And Tax Reform: Issues And Analysis. Presented At National Tax Association Meetings, November: 4", http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/411371_tax_expenditures.pdf , 2005, (23.03.2020).

TOPÇU Betül Altan, SÜMERLİ SARIGÜL Sevgi, "Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi", *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.8, S.1, 2015, ss.95-109.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, *"Türk Vergi Sistemi"*, Dokuz Eylül Üniversitesi Matbaası, İzmir, 2010, ss.63.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, "Türk Vergi Sistemi", Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2018, ss.71-129.

TURGAY Recep, "Gelir Vergisinde Esnaf Muaflığının Genel ve Özel Şartları", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları Degisi*, S.2, İstanbul, 1956, s.13.

TÜĞEN Kemal, *"Devlet Bütçesi"* , Bassaray Matbaası, 11, İZMİR, 2012, s.171.

TÜRKMEN Zeren, "İşe İade Dava Sonucu Ödenen Ücretlerin Vergisel Boyutu", *Lebib Yalkın Dergisi*, 2013, S.116.

UĞURLU Hümeyra, *"Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkilerinin Analizi"*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2013.

ULBRICH H. Holley *"Tax Expenditures: Using Tax Credits and Deductions as Policy Tools"*, Policy Brief Strom Thurmond Institute Clemson University, 2010.

ULUATAM Özhan, *"Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası"*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No.311, Ankara,1971.

URAY Mehmet Sena, *"Türkiye'de Vergi Harcamaları İle Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi"*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2017.

UYANIK Atilla, *"Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi"*, Yayın No: 79, SPK Yayınları, Ankara, 1997, s.54.

ÜZELTÜRK Hakan, ''*Vergi Kanunları''* Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013, ss.164-166.

VİLLELA Luiz, *"Tax expenditure: how to measure the erosion of the tax base"*, 40th CIAT General Assembly, 119, 2006, s.8.

VURAL İ. "Kurumlar Vergisi Rehberi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.319, 2015, ss.16-24.

World Bank, *"Tax Expenditures-Shedding Light on Government Spending through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economics"*, World Bank, 2004.

YETKİNER E. DURUSOY, R. “Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili İle Sağlanan Vergisel Avantajlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.299, 2006, ss.44-47.

YILMAZ A. “Türkiye’de Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Politikaları” , Planlama Uzmanlığı Tezi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, 2007, s.17.

YILMAZ G. A. “Kamu Maliyesi”, (4. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, s.162, (11.03.2020).

ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Mukaddes Nisa DEMİRAY

Uyruğu : T.C.

EĞİTİM

Derece	**Kurum**	**Mezuniyet Yılı**

İŞ TECRÜBESİ

Tarih	**Kurum**	**Görev**

YABANCI DİL BİLGİSİ

Yabancı Dilin Adı