

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİMDALI

DOKTORA TEZİ

TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARININ
SOSYO-EKONOMİK AÇIDAN İNCELENMESİ VE
SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİ İLE
KARŞILAŞTIRILMASI

Erdem YAVUZ

2502130216

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Murat ÇAK

İSTANBUL-2022

ÖZ

TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARININ SOSYO-EKONOMİK AÇIDAN İNCELENMESİ VE SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

ERDEM YAVUZ

Literatürde vergi harcamaları sıklıkla kamu harcamaları ile kıyaslanmaktadır. Bu konuda önemli çalışmalar yapan Surrey'in, vergi harcamalarının kamu harcamalarına kıyasla daha etkin olması hâlinde vergi harcamalarının tercih edilmesi gerektiği yönünde görüşleri mevcuttur. Vergi harcamalarının kamu bütçesi üzerindeki etkisinin kamu harcamalarından farksız olduğunu ifade etmek mümkündür. Dolayısıyla etkin olmayan istisna, muafiyet, indirim, vergi erteleme, terkin, hızlandırılmış amortisman, vergi kredisi, indirimli vergi oranı, vergi tatili, mahsup ve iade işlemleri, uzlaşma, cezada indirim müessesesi vb. uygulamaların yürürlükte kalması veya vergi aflarına sıklıkla başvurulması kamu kaynaklarının verimsiz alanlarda kullanımına sebebiyet verebilmektedir.

Kaynakların vergi harcamaları aracılığıyla özel sektör tarafından kullanımı veya kamu harcamaları yoluyla kamu kesimi tarafından değerlendirilmesi hususunda seçim yapılırken objektif kararlar almak önemlidir. Bu bağlamda ekonomik ve sosyal gerekçelerle oluşturulduğu iddia edilen vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların rant kollama ve oy maksimizasyonu faaliyetleri kapsamında ağırlıklı olarak siyasi amaçlara hizmet eder niteliğe dönüşmemesi elzemdir. Diğer yandan Surrey'in görüşüne karşılık, saf kamusal malların bulunması ve bazı saf olmayan kamusal malların da daha geniş kitlelere ulaştırılmasının gerekli olması sebebiyle kamu harcamalarından tümüyle vazgeçmek mümkün gözükmemektedir.

Günümüzde otuz sekiz OECD ülkesinden otuz üçünde vergi harcamaları raporu yayınlanmaktadır. Avrupa Birliği (AB) ve G20 ülkeleri de dikkate alındığında vergi harcamaları raporu yayınlayan ülkelerin sayısı artmaktadır. Diğer yandan rapor yayınlama periyodu, yayınlanan raporların niteliği, verilerin karşılaştırılabilir olup

olmadığı, metodolojinin açıklanmaması vb. hususlarda bazı olumsuzluklara rastlanabilmektedir. Ayrıca vergi harcamalarının analizinde en önemli sorunlardan biri fayda hesaplamalarının yapılmayıp sadece kamu bütçesine yönelik maliyetlere yer verilmesidir.

Araştırmanın kapsamını genişletmemek ve konu bütünlüğüne zarar vermemek için belirli kriterler esas alınmak suretiyle on bir OECD ülkesi seçilmiştir. Bu çalışmada, vergi harcamalarının raporlanması hususunda iyi uygulama özelliği sayılabilecek; kullanılan metodolojinin belirtilmesi, periyodik yayın, raporların bütçe süreci ile sıkı bir şekilde ilişkilendirilmesi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ayrımı ile beraber coğrafi, ekonomik veya siyasi yapı itibarıyla birbirine benzeyen veya birbirinden farklılaşan ülkeler belirlenmiştir. Bu bağlamda çalışmada Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada, Almanya, Fransa, İtalya, Macaristan, Letonya, Danimarka, İsveç, Norveç ve Avustralya'ya ait vergi harcamaları verilerine yer verilmektedir. Seçilmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında Türkiye'de toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı yüksek sayılmamaktadır. Örneğin 2019 yılında Türkiye'de söz konusu oran %4,14 iken İsveç'te %5,24, ABD'de %6,97, Norveç'te %7,07, Letonya'da %7,65, Avustralya'da %8 ve Kanada'da %16 oranında tahmin edilmektedir. Diğer yandan vergi harcamaları Fransa'da %4,12, İtalya'da %3,41, Danimarka'da %2,26, Macaristan'da %2,14 ve Almanya'da %1,69 oranında hesaplanmaktadır.

Araştırmada dikkat çeken bir başka unsur, Türkiye'de toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payının 2006'da %1,08 oranında iken Küresel Finans Krizi'nin giderilmesi amacıyla uygulandığı ileri sürülebilen genişletici maliye politikası bağlamında 2009'da %1,46'ya yükselip 2014'te %1,16 oranında hesaplandıktan sonra Türkiye'de genel seçimlerin tekrarlandığı yıl olan 2015'te %3,39'a ulaşmasıdır. İlaveten 2015-2019 yılları arasında siyasi gündemi, ulusal güvenliği ve ekonomiyi ilgilendiren gelişmeler hükümetin vergi harcamalarına yönelimini artırmıştır. Bu bağlamda toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2019'da %4,14'e yükselmiştir. 2021 yılında ise %3,87 seviyelerinde tahmin edilmektedir. Ancak vergi harcamaları tahminleri belirli bir gecikme süresi içerdiğinden dolayı çalışmada özellikle Covid-19 Küresel Salgını sebebiyle uygulanan

vergi harcaması tutarlarına yer verilememiştir. Bu durum araştırmanın kısıtları arasında gösterilebilmektedir.

Diğer yandan Türkiye’de yasal zorunluluk bulunmaksızın yayınlanan vergi harcamaları raporlarında vergi harcamaları; vergi matrahı, fonksiyonel ve sektörel hesaplama yöntemlerine göre tahmin edilmektedir. Ayrıca vergi harcamalarının mali etkisi hesaplanırken, seçilmiş OECD ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Ancak Türkiye’de yayınlanan raporlarda, vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik metodoloji paylaşılmamaktadır. Bu çalışmada vergi harcamalarının sosyo-ekonomik etkileri üzerinde durulacaktır. Ayrıca bahsi geçen vergi harcamaları sebebiyle vazgeçilen gelir, hangi alanlarda değerlendirilmiş olsaydı daha yararlı olabilirdi sorusuna da yanıt aranmaya çalışılacaktır. Bu bağlamda Ek-1’de her yıl yayınlanabilecek ve nispeten özet biçiminde olan vergi harcamaları listesi ile Ek-2’de iki-üç yıllık periyotta yayınlanabilecek vergi harcamaları rapor önerisi sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Vergi Teşvikleri, Vergi Avantajı, Vergi Muafiyeti, Vergi İstisnası, Vergi İndirimi.

ABSTRACT

**SOCIO-ECONOMIC ANALYSIS OF TAX
EXPENDITURES IN TURKEY AND COMPARISON WITH
SELECTED OECD COUNTRIES**

ERDEM YAVUZ

In the literature, tax expenditures are often compared with public expenditures. Surrey, who has made important studies on this subject, has opinions that tax expenditures should be preferred if tax expenditures are more efficient than public expenditures. It is possible to state that the effect of tax expenditures on the public budget is no different from public expenditures. Therefore, ineffective exceptions, exemptions, discounts, tax deferrals, cancellations, accelerated depreciation, tax credits, reduced tax rates, tax holidays, deductions and refunds, reconciliation, reduction in penalties, etc. The fact that the implementations remain in force or the frequent use of tax amnesties may cause the use of public resources in inefficient areas.

It is important to take objective decisions when making choices about the use of resources by the private sector through tax expenditures or their utilization by the public sector through public expenditures. In this context, it is essential that the tax expenditure practices allegedly created for economic and social reasons do not turn into those that mainly serve political purposes within the scope of rent-seeking and vote maximization activities. On the other hand, contrary to Surrey's view, it does not seem possible to completely abandon public expenditures because there are pure public goods and some impure public goods need to be delivered to wider masses.

Today, tax expenditures reports are published in thirty-three out of thirty-eight OECD countries. When the European Union (EU) and G20 countries are taken into account, the number of countries that publish tax expenditures reports is increasing. On the other hand, the reporting period, the nature of the published reports, whether the data are comparable, the methodology is not disclosed, etc. There are some

negative aspects. In addition, one of the most important problems in the analysis of tax expenditures is not making benefit calculations, but only including costs for the public budget.

Eleven OECD countries were selected based on certain criteria in order not to broaden the scope of the research and not to harm the integrity of the subject. In this study, it can be considered as a good practice feature in reporting tax expenditures; Countries that are similar or different from each other in terms of geographical, economic or political structure have been determined, together with the specification of the methodology used, periodic publication, tight association of reports with the budget process, distinction between developed and developing countries. In this context, tax expenditure data of the United States (USA), Canada, Germany, France, Italy, Hungary, Latvia, Denmark, Sweden, Norway and Australia are included. Compared to selected OECD countries, the share of total tax expenditures in GDP is not considered high in Turkey. For example, while the said rate was 4.14% in Turkey in 2019, 5.24% in Sweden, 6.97% in the USA, 7.07% in Norway, 7.65% in Latvia, and Australia. 8 and estimated at 16% in Canada. On the other hand, tax expenditures are calculated as 4.12% in France, 3.41% in Italy, 2.26% in Denmark, 2.14% in Hungary and 1.69% in Germany.

Another striking factor in the research is that while the share of total tax expenditures in GDP was 1.08% in 2006, it increased to 1.46% in 2009 and increased to 1.46% in 2014 in the context of the expansionary fiscal policy, which can be claimed to be implemented to overcome the Global Financial Crisis. After calculating at the rate of 1.16% in , it reached 3.39% in 2015, the year in which the general elections were held in Turkey. In addition, developments concerning the political agenda, national security and economy between 2015-2019 increased the government's orientation to tax expenditures. In this context, the share of total tax expenditures in GDP increased to 4.14% in 2019. It is estimated at 3.87% in 2021. However, since the tax expenditure estimates include a certain delay period, the tax expenditure amounts applied especially due to the Coronavirus Disease (Covid-19) Pandemic could not be included in the study. This situation can be shown among the limitations of the research.

On the other hand, tax expenditures in tax expenditure reports published without legal obligation in Turkey; tax base is estimated according to functional and sectoral calculation methods. In addition, while calculating the financial impact of tax expenditures, the income forgone method is used in Turkey as well as in selected OECD countries. However, in the reports published in Turkey, the methodology for calculating tax expenditures is not shared. This study will focus on the socio-economic effects of tax expenditures. In addition, it will be tried to find an answer to the question of which areas could be more useful if the income that was given up due to the mentioned tax expenditures was evaluated. In this context, a list of tax expenditures that can be published every year and in a relatively summary form in Annex-1 and a tax expenditures report proposal that can be published in a two-to-three-year period in Annex-2 are presented.

Keywords: Tax Expenditures, Tax Incentives, Tax Advantage, Tax Exemption, Tax Exclusion, Tax Relief.

ÖNSÖZ

Çalışma, teoride vergi harcamaları ve diğer ilgili kavramların açıklanmasıyla başlayacaktır. Ardından vergi harcamalarının analizi yapılacak olup hesaplama yöntemleri üzerinde durulacaktır. Vergi harcamalarının mali ve siyasi etkileri gözetilmek suretiyle ekonomik ve sosyal etkileri araştırılacaktır. Bu bağlamda Türkiye’de özellikle 2015 yılından itibaren tutar itibariyle artmaya başlayan vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal gerekçelerle mi yapıldığı, söz konusu artışta siyasi amaçların da bulunup bulunmadığı hususu incelenecektir. Bu kapsamda 2015=100 kabul edilmek suretiyle Türkiye’de vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırma esasına göre yıllar itibariyle GSYH arasındaki endeks değerleri karşılaştırılacaktır. İlaveten ileriye yönelik perspektif oluşturması amacıyla, vergi harcamaları sebebiyle vazgeçilen gelirin başka hangi alanlarda daha etkin biçimde kullanılabileceği hususu tartışılacaktır.

Bu bağlamda fonksiyonel ayrıma tabi ilgili vergi harcamaları verileri; ekonomik güven endeksi, reel kesim güven endeksi, tüketici güven endeksi, büyükbaş ve küçükbaş hayvan ile kümes hayvanı üretim istatistikleri, tahıl ürünleri, sebze, meyve, içecek ve baharat bitkileri üretimine ilişkin istatistikler, işsizlik oranı ve genç işsizlik oranı, insani gelişme endeksi ve Gini katsayısı ile mukayese edilecektir. Ayrıca literatürde yer verilen kıyaslama metotlarından; vergi harcamalarının kamu harcamaları, vergi gelirleri ve GSYH içerisindeki payları incelendikten sonra AB tanımlı genel yönetim borç stoku kıyaslaması yapılacaktır.

Seçilmiş OECD ülkelerinden iyi uygulama niteliğindeki ABD, Kanada, Avustralya, Almanya, Fransa, İtalya, İsveç ve Norveç’in yanı sıra Danimarka, Macaristan ve Letonya’ya ait vergi harcamaları raporları esas alınarak öncelikle vergi harcaması ve normatif vergi yapısı (Benchmark) tanımları, vergi harcamaları raporlama sistemleri, toplam vergi harcamalarının GSYH, vergi gelirleri ve kamu harcamaları içerisindeki payları mukayese edilecektir. Devamında stratejik öneme sahip olduğu düşünülen işgücü piyasasının geliştirilmesi, istihdam ve sosyal güvenlik sistemi, Ar-Ge faaliyetleri, eğitim-öğretim faaliyetleri, sağlık sektörü, sosyal amaçlı vergi harcamaları, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi

ile evre koruma faaliyetlerine yönelik vergi harcamalarının, seçilmiş OECD lkelerinin GSYH’leri içerisindeki payları karşılaştırılacaktır. Ayrıca alışma eklerinde yer verileceği üzere Türkiye’ye yönelik vergi harcamaları listesi ile vergi harcamaları raporu önerisinde bulunulacaktır.

Titizlikle hazırlanan çalışmadaki tüm olası noksanların ve hataların yazara ait olduğunu beyan etmekle beraber bu eserin meydana getirilmesinde büyük katkıları olan saygıdeğer hocalarım; Prof. Dr. Murat AK’a, Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ’a ve Dr. Öğr. Üyesi Engin CAN’a şükranlarımı sunarım. Ayrıca eserin zenginleşmesi amacıyla vakit ayırıp, değerli görüşlerini esirgemeyen kıymetli hocalarım; Dr. Öğr. Üyesi şerif Emre GÖKÇAY’a ve Dr. Öğr. Üyesi Kemal CEBECİ’ye teşekkür ederim. İlaveten doğduğum günden bu yana, iyi bir insan olma ve kaliteli eğitim alma bağlamında maddi ve manevi hiçbir özveriden kaçınmayan kıymetli annem Nezaket GÖKSU YAVUZ’a ve değerli babam Rafet YAVUZ’a minnettarım. Bana hayatı paylaşmayı öğreten sevgili kardeşim Ergin YAVUZ’a teşekkür ederim.

Erdem YAVUZ

İstanbul, 2022

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xviii
ŞEMALAR LİSTESİ	xxii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xxiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xxix
GİRİŞ	1

TEORİDE VERGİ HARCAMALARI

1.1 Vergi Harcaması Kavramı	7
1.1.1 Vergi Harcamalarının Tarihçesi.....	8
1.1.2 Normatif Vergi Yapısı	12
1.1.3 Vergi Harcamasının Tanımı.....	14
1.1.4 Vergi Harcamaları ile İlgili Kavramlar	18
1.1.5 Vergi Harcamalarının Unsurları.....	21
1.1.5.1 Ekonomik, Sosyal veya Siyasi Amaçlar Taşınması.....	22
1.1.5.2 Normatif Vergi Yapısının Dışında Kalan Ayrıcalıklı Vergisel Düzenlemeler İçermesi.....	23
1.1.5.3 Belirli Konulara ve Mükellef Gruplarına Yönelik Uygulanması.....	24
1.1.5.4 Kamu Harcamalarının Alternatifi Olarak Değerlendirilmesi.....	25
1.1.6 Vergi Harcamalarının Amaçları.....	29
1.1.6.1 Vergi Harcamalarının Ekonomik Amaçları	31
1.1.6.2 Vergi Harcamalarının Mali Amaçları	32
1.1.6.3 Vergi Harcamalarının Sosyal Amaçları	34
1.1.6.4 Vergi Harcamalarının Siyasi Amaçları	35
1.1.7 Vergi Harcamalarının Sınıflandırılması	36
1.1.7.1 Vergi Matrahına Göre Sınıflandırma	36
1.1.7.2 Amaç Odaklı Sınıflandırma	37
1.1.7.3 Vergi Harcamasının Türüne Göre Sınıflandırma.....	37

1.1.7.4 Fonksiyonel Sınıflandırma.....	37
1.1.7.5 Sektörel Sınıflandırma	38
1.1.8 Vergi Harcamalarının Türleri.....	38
1.1.8.1 Pozitif Vergi Harcamaları	39
1.1.8.1.1 İstisna	39
1.1.8.1.2 Muafiyet.....	40
1.1.8.1.3 İndirim	41
1.1.8.1.4 Diğer Pozitif Vergi Harcamaları	42
1.1.8.2 Negatif Vergi Harcamaları.....	45
1.2 Vergi Harcamalarının Analizi.....	46
1.2.1 Vergi Harcamalarına İlişkin Süreçler.....	47
1.2.2 Vergi Harcamalarının Hesaplanması	49
1.2.3 Vergi Harcamaları Verilerinin Elde Edilmesinde Kullanılan Mikro Simülasyon Modeli	50
1.2.4 Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemleri.....	51
1.2.4.1 Vazgeçilen Gelir Yöntemi	52
1.2.4.2 Kazanılan Gelir Yöntemi	53
1.2.4.3 Eşdeğer Harcama Yöntemi	53
1.2.5 Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemlerine Yöneltilen Eleştiriler.....	54
1.2.6 Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	55
1.2.7 Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi	57
1.2.7.1 Vergi Harcamaları Bütçesinin Kapsamının Belirlenmesi	58
1.2.7.1.1 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerdeki Ayrıcalıkların Sınıflandırılması.....	58
1.2.7.1.2 Gelir Üzerinden Alınan Vergilerdeki Ayrıcalıkların Sınıflandırılması.....	61
1.2.7.1.3 Servet Üzerinden Alınan Vergilerdeki Ayrıcalıkların Sınıflandırılması.....	61
1.2.7.2 Vergi Harcamaları Büyüklüklerinin Tahmin Edilmesi	62
1.2.7.3 Vergi Harcamaları Tahminlerinin Genel Bütçede Yer Alması.....	63
1.2.7.4 Vergi Harcamalarının Gözden Geçirilmesi.....	64
1.3 Vergi Harcamalarının Maliye Politikası Araçlarıyla İlişkisi.....	64
1.3.1 Vergi Harcamalarının Kamu Harcama Politikasıyla İlişkisi.....	65
1.3.2 Vergi Harcamalarının Vergi Politikasıyla İlişkisi.....	66
1.3.3 Vergi Harcamalarının Kamu Borçlanma Politikasıyla İlişkisi.....	68
1.4 Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri	69
1.4.1 Vergi Harcamalarının Makroekonomik Etkileri	69
1.4.1.1 Vergi Harcamalarının Gayrisafi Yurtiçi Hasıla Üzerindeki Etkileri.....	70

1.4.1.2 Vergi Harcamalarının İstihdam Düzeyi Üzerindeki Etkileri	74
1.4.1.3 Vergi Harcamalarının Kamu ve Özel Kesim Tasarrufları Üzerindeki Etkileri.....	77
1.4.2 Vergi Harcamalarının Mikro Ekonomik Etkileri	79
1.4.3 Vergi Harcamalarının Ekonomik Kalkınma Üzerindeki Etkileri.....	82
1.4.3.1 Vergi Harcamalarının Sağlık ve Eğitim-Öğretim Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri	83
1.4.3.2 Vergi Harcamalarının Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri	84
1.5 Vergi Harcamalarının Mali Etkileri	85
1.5.1 Vergi Harcamalarının Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkileri.....	85
1.5.2 Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri	86
1.5.3 Vergi Harcamalarının Kamu Bütçesi Üzerindeki Etkileri	88
1.6 Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri	89
1.6.1 Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	89
1.6.2 Vergi Harcamalarının Vergi Adaleti Üzerindeki Etkileri	90
1.6.3 Vergi Harcamalarının Çevre Koruma Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri	92
1.7 Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri.....	93

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ HARCAMALARINA İLİŞKİN UYGULAMALAR

2.1 Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi	96
2.1.1 Türkiye’de Vergi Harcamaları Raporlama Sisteminin Gelişimi.....	99
2.1.2 Türkiye’de Vergi Harcamaları Raporlama Sisteminin Metodolojisi	101
2.1.2.1 Türkiye’de Vergi Harcamalarının Belirlenmesi	102
2.1.2.2 Türkiye’de Vergi Harcamalarının Sınıflandırılması	104
2.1.2.3 Türkiye’de Vergi Harcamalarının Hesaplanması	106
2.1.2.4 Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri ile Vergi Harcamaları Raporlarındaki Tahmin Tutarlarının Karşılaştırılması.....	106
2.1.2.5 Türkiye’de Vergi Harcamaları Tahminlerinin Sunumu ve Gözden Geçirilmesi	110
2.2 Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamaları Tahminleri	111
2.2.1 Çeşitli Vergi Türlerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri.....	115
2.2.1.1 Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri	117
2.2.1.2 Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri.....	118
2.2.1.3 Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri.....	120
2.2.1.4 Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri	121

2.2.1.5 Diğer Kanunlarda Yer Alan Vergi Harcamaları Tahminleri.....	122
2.2.2 Vergi Harcamaları Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması	124
2.2.2.1 İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları.....	124
2.2.2.1.1 Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları.....	125
2.2.2.1.2 Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları	130
2.2.2.1.3 İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları	136
2.2.2.1.4 İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları	140
2.2.2.1.5 İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları	142
2.2.2.2 İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdama Yönelik Vergi Harcamaları.....	146
2.2.2.2.1 Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdama Yönelik Vergi Harcamaları	147
2.2.2.3 Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları	151
2.2.2.3.1 Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	152
2.2.2.3.2 Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	156
2.2.2.3.3 Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları.....	160
2.2.2.4 Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları	163
2.2.2.4.1 Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları	163
2.2.2.4.2 Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları	168
2.2.2.4.3 Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları.....	172
2.2.2.4.4 Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları.....	175
2.2.2.4.5 Gider Vergilerine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları.....	178

2.2.2.5 Araştırma-Geliştirme, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları.....	181
2.2.2.5.1 Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Araştırma-Geliştirme, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları	182
2.2.2.5.2 Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Araştırma-Geliştirme, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları	185
2.2.2.5.3 Araştırma-Geliştirme, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları.....	188
2.2.2.6 Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	190
2.2.2.6.1 Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	191
2.2.2.6.2 Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları	195
2.2.2.6.3 Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları	199
2.2.2.6.4 Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları	203
2.2.2.7 Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Vergi Harcamaları	206
2.2.2.7.1 Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Vergi Harcamaları.....	207
2.2.2.7.2 Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları.....	211
2.2.2.7.3 Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları.....	215
2.2.2.7.4 Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları	219
2.2.2.8 Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıklar	219
2.2.2.8.1 Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Tarım Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları.....	220
2.2.2.8.2 Tarım Sektörüne Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları.....	223
2.2.2.8.3 Tarım Sektörüne Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları.....	226
2.3 Türkiye'de Uygulanan Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri.....	227
2.3.1 Türkiye'de Uygulanan Vergi Harcamalarının Makroekonomik Etkileri	228
2.3.1.1 Türkiye'de Uygulanan Vergi Harcamalarının Gayrisafi Yurtiçi Hasıla Üzerindeki Etkileri.....	229
2.3.1.2 Türkiye'de Uygulanan Vergi Harcamalarının İstihdam Düzeyi Üzerindeki Etkileri	239

2.3.1.3 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Kamu ve Özel Kesim Tasarrufları Üzerindeki Etkileri.....	241
2.3.2 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Mikro Ekonomik Etkileri	242
2.3.2.1 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Ekonomik Kalkınma Üzerindeki Etkileri	243
2.3.2.2 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Eğitim-Öğretim Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri.....	244
2.3.2.3 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri.....	246
2.4 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Mali Etkileri	247
2.4.1 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkileri	247
2.4.2 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri ..	248
2.4.3 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının AB Tanımlı Genel Borç Stoku Üzerindeki Etkileri.....	249
2.5 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri.....	250
2.5.1 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri ..	251
2.5.2 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Çevre Koruma Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri.....	252
2.6 Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri.....	253

VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI: SEÇİLMİŞ OECD ÜLKE ÖRNEKLERİ

3.1 OECD Ülkelerinin Vergi Harcamalarını Raporlama Özelliklerine Göre Sınıflandırılması	257
3.2 Amerika Birleşik Devletleri.....	260
3.2.1 Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi.....	261
3.2.2 Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Harcamaları Tahminleri	262
3.3 Kanada	270
3.3.1 Kanada’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi	270
3.3.2 Kanada’da Vergi Harcamaları Tahminleri.....	271
3.4 Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri	273
3.4.1 Almanya.....	273
3.4.1.1 Almanya’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi	274
3.4.1.2 Almanya’da Vergi Harcamaları Tahminleri	275
3.4.2 Fransa.....	281

3.4.2.1 Fransa’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi	281
3.4.2.2 Fransa’da Vergi Harcamaları Tahminleri	282
3.4.3 İtalya	287
3.4.3.1 İtalya’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi	287
3.4.3.2 İtalya’da Vergi Harcamaları Tahminleri.....	288
3.4.4 Macaristan.....	292
3.4.4.1 Macaristan’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi	292
3.4.4.2 Macaristan’da Vergi Harcamaları Tahminleri	292
3.4.5 Letonya	297
3.4.5.1 Letonya’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi	298
3.4.5.2 Letonya’da Vergi Harcamaları Tahminleri.....	298
3.5 Nordik Ülkeler	302
3.5.1 Danimarka.....	303
3.5.1.1 Danimarka’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi	303
3.5.1.2 Danimarka’da Vergi Harcamaları Tahminleri	304
3.5.2 İsveç	305
3.5.2.1 İsveç’te Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi.....	305
3.5.2.2 İsveç’te Vergi Harcamaları Tahminleri	306
3.5.3 Norveç.....	310
3.5.3.1 Norveç’te Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi	310
3.5.3.2 Norveç’te Vergi Harcamaları Tahminleri	311
3.6 Avustralya.....	316
3.6.1 Avustralya’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi.....	317
3.6.2 Avustralya’da Vergi Harcamaları Tahminleri.....	317

SEÇİLMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ BAĞLAMINDA TÜRKİYE UYGULAMASINA YÖNELİK ELEŞTİRİLER VE ÖNERİLER

4.1 Seçilmiş Ülke Örnekleri - Türkiye Karşılaştırması.....	322
4.1.1 Vergi Harcaması ile Normatif Vergi Yapısı Tanımlarının Karşılaştırılması	322
4.1.2 Vergi Harcamaları Raporlama Sistemlerine Göre Karşılaştırılması	329
4.1.3 Vergi Harcamalarının GSYH, Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları İçerisindeki Paylarına Göre Karşılaştırılması	332
4.2 Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcaması Niteliğindeki Spesifik Uygulamaların Seçilmiş Ülke Örnekleri Bağlamında Değerlendirilmesi.....	337

4.2.1 İstihdam Olanaklarının Geliştirilmesi Açısından Değerlendirilmesi	338
4.2.2 Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler Açısından Değerlendirilmesi.....	340
4.2.3 Eğitim-Öğretim Faaliyetlerine Sağlanan Destekler Açısından Değerlendirilmesi ..	341
4.2.4 Sağlık Sektörüne Sağlanan Destekler Açısından Değerlendirilmesi	343
4.2.5 Sosyal Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi	344
4.2.6 Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi Açısından Değerlendirilmesi.....	347
4.2.7 Çevre Koruma Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi.....	349
4.3 Türkiye’de Vergi Harcamalarının Raporlanmasında Yeni Yaklaşımlar.....	351
4.3.1 Seçilmiş OECD Ülkeleri Bağlamında Türkiye’de Yayınlanan Vergi Harcamaları Raporlarına Yönelik Eleştiriler	351
4.3.2 Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcaması Niteliğindeki Uygulamaların İkame veya Tamamlayıcı Olma Özellikleri.....	353
4.3.3 Türkiye’ye Yönelik Vergi Harcamaları Listesi ve Vergi Harcamaları Raporu Önerileri	355
SONUÇ	358
KAYNAKÇA.....	369
EKLER.....	393
ÖZGEÇMİŞ	403

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamalarının Karşılaştırılması.....	26
Tablo 1.2: Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerdeki Vergisel Ayrıcalıkların Sınıflandırılması.....	59
Tablo 2.1: Vergi Harcamaları Tahminlerine Ulaşmada Kullanılan Kaynaklar.....	109
Tablo 2.2: 2006-2020 Yılları Arasında Vergi Harcamalarının Reel Tutarları (2003=100, Milyon TL).....	113
Tablo 2.3: 2006-2022 Yılları Arasında Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%).....	115
Tablo 2.4: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları.....	125
Tablo 2.5: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları.....	130
Tablo 2.6: Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları	136
Tablo 2.7: Özel Tüketim Vergisine İlişkin İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları.....	140
Tablo 2.8: İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları	142
Tablo 2.9: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam Politikasına Yönelik Vergi Harcamaları.....	147
Tablo 2.10: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	152
Tablo 2.11: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	157
Tablo 2.12: Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları	160
Tablo 2.13: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları	164
Tablo 2.14: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları	168
Tablo 2.15: Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları.....	172

Tablo 2.16: Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları.....	175
Tablo 2.17: Gider Vergileri Kanunu’nda (BSMV) Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları.....	178
Tablo 2.18: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	182
Tablo 2.19: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine Yönelik Vergi Harcamaları	185
Tablo 2.20: Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine Yönelik Vergi Harcamaları	188
Tablo 2.21: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	191
Tablo 2.22: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları.....	195
Tablo 2.23: Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları	199
Tablo 2.24: Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları.....	203
Tablo 2.25: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Vergi Harcamaları.....	207
Tablo 2.26: Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları.....	211
Tablo 2.27: Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları.....	215
Tablo 2.28: Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin (BSMV) Vergi Harcamaları.....	219
Tablo 2.29: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Tarım Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları	220
Tablo 2.30: Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Tarım Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları	223
Tablo 2.31: Tarım Sektörüne Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcaması	226
Tablo 2.32: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları ve Fonksiyonel Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100).....	254
Tablo 2.33: Türkiye’de 2006-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/GSYH (Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Cari Fiyatlarla, %)	255
Tablo 3.1: OECD Ülkelerinin Vergi Harcamalarını Raporlama Özelliklerine Göre Sınıflandırılması.....	258
Tablo 3.2: ABD’de 2015-2021 Yılları Arasında Kişisel Gelir Vergisine ve Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon ABD Doları)	262

Tablo 3.3: Kanada’da 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Kanada Doları).....	271
Tablo 3.4: Almanya’da 2015-2020 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)	275
Tablo 3.5: Fransa’da 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)	282
Tablo 3.6: İtalya’da 2018-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)	288
Tablo 3.7: Macaristan’da 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Macar Forinti)	293
Tablo 3.8: Letonya’da 2015-2019 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)	299
Tablo 3.9: Danimarka’da 2017-2020 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Danimarka Kronu)	304
Tablo 3.10: İsveç’te 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon İsveç Kronu).....	306
Tablo 3.11: Norveç’te 2015-2020 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Norveç Kronu)	312
Tablo 3.12: Avustralya’da 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Avustralya Doları)	318
Tablo 4.1: OECD Ülkelerinde Kabul Edilen Vergi Harcaması ve Normatif Vergi Yapısı Tanımları.....	323
Tablo 4.2: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Kabul Edilen Vergi Harcamaları Raporlama Sistemleri	330
Tablo 4.3: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının GSYH, Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları İçerisindeki Payları (%)	332
Tablo 4.4: İstihdam Olanaklarının Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH’si İçerisindeki Payları (%).....	338
Tablo 4.5: Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH’si İçerisindeki Payları (%)	340
Tablo 4.6: Eğitim-Öğretim Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH’si İçerisindeki Payları (%).....	341
Tablo 4.7: Sağlık Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH’si İçerisindeki Payları (%)	343
Tablo 4.8: Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH’si İçerisindeki Payları (%).....	344
Tablo 4.9: Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH’si İçerisindeki Payları (%)	347

Tablo 4.10: Çevre Koruma Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH'si İçerisindeki Payları (%).....	349
Tablo 4.11: Türkiye’de Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması Bağlamında Vergi Harcaması Niteliğindeki Uygulamaların İkame veya Tamamlayıcı Olma Durumu	354



ŞEMALAR LİSTESİ

Şema 1.1: Haig-Simons Yaklaşımıyla Tanımlanan Vergi Yapısı ile Vergi Harcamaları Arasındaki İlişki.....	13
Şema 1.2: Vergi Harcamaları: Kavram Kargaşası	18
Şema 1.3: Vergi Harcamalarının Analizi ve Kamu Mali Yönetimi: Etkin Bir Süreç	48
Şema 1.4: Vergi Harcama Raporlarının Hazırlık Süreci	56
Şema 1.5: Vergi Harcamaları Yoluyla Oluşan İlave Gelir	80



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 2.1: Türkiye’de 2006-2022 Yılları Arasında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri ile Vergi Harcamaları Raporlarındaki Vergi Harcamaları Tahminlerinin Karşılaştırılması (Milyon TL).....	108
Grafik 2.2: 2006-2022 Yılları Arasında Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamaları Tahminleri (Cari Fiyatlarla, Milyon TL)	112
Grafik 2.3: 2006-2020 Yılları Arasında Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamaları Tahminlerinin Reel Değişimleri (Milyon TL)	114
Grafik 2.4: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	117
Grafik 2.5: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	119
Grafik 2.6: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	120
Grafik 2.7: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	121
Grafik 2.8: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Diğer Kanunlardaki Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	123
Grafik 2.9: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	127
Grafik 2.10: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	128
Grafik 2.11: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	133
Grafik 2.12: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	134
Grafik 2.13: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	137
Grafik 2.14: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	138

Grafik 2.15: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	140
Grafik 2.16: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	141
Grafik 2.17: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	144
Grafik 2.18: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	145
Grafik 2.19: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdama Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	149
Grafik 2.20: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdama Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	150
Grafik 2.21: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	154
Grafik 2.22: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)....	155
Grafik 2.23: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	158
Grafik 2.24: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	159
Grafik 2.25: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	161
Grafik 2.26: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	162
Grafik 2.27: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Gelir Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	165
Grafik 2.28: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı Sağlık ve Sosyal Amaçlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	166
Grafik 2.29: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Kurumlar Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	170

Grafik 2.30: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı Sağlık ve Sosyal Amaçlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	171
Grafik 2.31: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Katma Değer Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	173
Grafik 2.32: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı Sağlık ve Sosyal Amaçlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	174
Grafik 2.33: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Özel Tüketim Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	176
Grafik 2.34: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Özel Tüketim Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı Sağlık ve Sosyal Amaçlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	177
Grafik 2.35: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Gider Vergilerine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	179
Grafik 2.36: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Gider Vergilerine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	180
Grafik 2.37: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	183
Grafik 2.38: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	184
Grafik 2.39: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	186
Grafik 2.40: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	187
Grafik 2.41: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	189
Grafik 2.42: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	190
Grafik 2.43: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	192
Grafik 2.44: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	194

Grafik 2.45: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	197
Grafik 2.46: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	198
Grafik 2.47: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	200
Grafik 2.48: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	201
Grafik 2.49: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	204
Grafik 2.50: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gider Vergilerine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	205
Grafik 2.51: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	209
Grafik 2.52: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	210
Grafik 2.53: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	213
Grafik 2.54: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	214
Grafik 2.55: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	217
Grafik 2.56: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	218
Grafik 2.57: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	221
Grafik 2.58: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	222
Grafik 2.59: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	224

Grafik 2.60: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL).....	225
Grafik 2.61: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)	227
Grafik 2.62: Türkiye’de 2006-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/GSYH (Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Cari Fiyatlarla, %)	229
Grafik 2.63: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100).....	231
Grafik 2.64: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ekonomik Güven Endeksinin Gelişimi (Endeks Değeri).....	232
Grafik 2.65: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Reel Kesim Güven Endeksinin Gelişimi (Endeks Değeri)	234
Grafik 2.66: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Tüketici Güven Endeksinin Gelişimi (Endeks Değeri).....	235
Grafik 2.67: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)	236
Grafik 2.68: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıklar ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)	237
Grafik 2.69: Türkiye’de 2015-2020 Yılları Arasında Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan ile Kümes Hayvanı Üretim İstatistikleri (Milyon Baş)	238
Grafik 2.70: Türkiye’de 2015-2020 Yılları Arasında Tahıl Ürünleri, Sebze, Meyve, İçecek ve Baharat Bitkileri Üretimine İlişkin İstatistikler (Milyon Ton).....	239
Grafik 2.71: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretlere ve İstihdama Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100).....	240
Grafik 2.72: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İşsizlik Oranı ve Genç İşsizlik Oranı (%).....	241
Grafik 2.73: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)	242
Grafik 2.74: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)	243
Grafik 2.75: Türkiye’de 2015-2020 Yılları Arasında İnsani Gelişme Endeks Değerleri (Endeks Değeri, $0 < HDI < 1$)	244
Grafik 2.76: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)	245
Grafik 2.77: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100).....	246

Grafik 2.78: Türkiye’de 2006-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/ Kamu Harcamaları (%)	247
Grafik 2.79: Türkiye’de 2006-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/ Vergi Gelirleri (%)	248
Grafik 2.80: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/ AB Tanımlı Genel Yönetim Borç Stoku (%)	249
Grafik 2.81: Türkiye’de 2006-2019 Yılları Arasında Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Fert Gelirine Göre Gini Katsayısı Değerleri ($0 < \text{Katsayı} < 1$)	251
Grafik 3.1: ABD’de 2015-2021 Yılları Arasında Kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon ABD Doları)	269
Grafik 3.2: Almanya’da 2015-2020 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)	280
Grafik 3.3: Fransa’da 2015-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)	286
Grafik 3.4: İtalya’da 2018-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)	291
Grafik 3.5: Macaristan’da 2015-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Macar Forinti)	296
Grafik 3.6: Letonya’da 2015-2020 Yılları Arasında En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Norveç Kronu)	301
Grafik 3.7: İsveç’te 2015-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon İsveç Kronu)	309
Grafik 3.8: Norveç’te 2015-2020 Yılları Arasında En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Norveç Kronu)	315
Grafik 3.9: Avustralya’da 2015-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Avustralya Doları)	320

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı geçen eser
Ar-Ge	: Araştırma-Geliştirme
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
Gid. VK	: Gider Vergileri Kanunu
GSYH	: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HDI	: İnsani Gelişme Endeksi (Human Development Index)
IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development)
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TL	: Türk Lirası
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UNDP	: Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (United Nations Development Programme)

GİRİŞ

Devlet olgusunun oluşumunu destekleyen başlıca unsur, fertleri ortak kararlar almaya ve beraber yaşamaya sevk eden sebepler bütünüdür. Gerek eski çağlarda hüküm süren beyliklerde ve krallıklarda gerekse bir önceki yüzyılın ilk çeyreğinin sonlarına kadar yaşayan imparatorluklarda veya günümüz modern devletlerinde iktidar sahibinin sürdürülebilir gelir kaynaklarına gereksinimi olağandır. Söz konusu kaynaklar arasında savaş ganimetleri, devlete ait arazilerde gerçekleştirilen tarımsal faaliyetler, tuzla ve kıymetli madenlerin veya minerallerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile vergi gelirleri yer almaktadır.

Günümüzde, sayılan kaynakların bir kısmı önemini yitirirken bunlara savunma sanayi, uzay teknolojileri vb. belirli stratejik sektörlerle yönelik kamu kesiminin üretiminin yoğunlaşması sonucu elde edilen ürünler veya patent, teknolojik bilgi birikimi vb. maddi olmayan duran varlık satışları eklenebilmektedir. Ancak bahsi geçen kaynaklar arasında hâlen vergi gelirlerinin ağırlığını koruduğunu ifade etmek mümkündür. Mineral zengini ülkelerde dahi emlak vergisi benzeri servet unsurlarının vergilendirilmesi tartışılabilmektedir. Özellikle petrol ve doğalgaz fiyatlarındaki yüksek volatilité söz konusu emtianın ihracına dayalı ekonomilerde bütçe gelirlerini doğrudan etkileyebilmektedir. Dolayısıyla ülkelerin sahip oldukları mali alan hızla genişleyebilmekte veya daralabilmektedir.

Sermaye hareketlerinin mobilitesi dikkate alındığında sektörel faaliyetlerin çeşitliliğine ve beşerî sermayeye verilen önem beraberinde fiziki sermayeyi de etkileyebilmektedir. Buna ulaşabilmek için iktisat politikası araçlarının birbirini destekleyici biçimde kullanılması gerekmektedir. Reel sektörün toplam üretim ve istihdam içerisindeki payı göz önüne alındığında maliye politikası araçları arasında yer alan vergi politikasının iyi şekilde planlanmasının gerekliliği ortadadır. Bu planlamanın önemli bir ayağını da vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar oluşturmaktadır. Literatürde vergi harcaması olarak belirtilen; istisna, muafiyet, indirim, tecil-terkin, vergi erteleme, indirimli vergi oranı, mahsup ve iade mekanizmalarının ekonomik ve mali amaçları olduğu kadar sosyal, idari veya siyasi amaçları da bulunabilmektedir.

İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde yaygınlaşan genişletici maliye politikasının etkisiyle kamu kesiminin hacmi genişlemeye başlamıştır. Özellikle 1950'li yıllarda kamu bütçesinin fayda ve maliyet analizi çerçevesinde değerlendirilmesi gereği güçlü bir şekilde vurgulanmıştır. Bütçe üzerinde kamu harcamalarındaki artışa benzer etkiye yol açabilen vergi harcamalarının denetimden uzak olduğu eleştirisi 1960'lı yılların en önemli araştırma konularını oluşturmaktaydı. Dolayısıyla ilerleyen süreçte vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların bir tür rapor veya bütçe haline getirilip bunların belirli aralıklarla kamuoyuna açıklanması gerektiği ifade edilmeye başlanmıştır.

Almanya'da ve ABD'de 1960'lı yıllardan bu yana araştırılmakta olan vergi harcaması kavramının, Türkiye'de metodolojisi ortaya konularak hesaplanıp kamuoyuyla paylaşımı 2003 yılında kabul edilip 2006 yılında uygulanmaya başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile zorunlu hâle getirilmiştir. Vergi harcaması tahminlerine de bu tarihten itibaren merkezi yönetim bütçesinin ekinde yer verilmektedir. Bunun yanı sıra Türkiye'de ilk vergi harcaması listesi 2001 yılında yayınlanmış olup söz konusu listede herhangi bir tahminde bulunulmamıştır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayınlanan raporlarda ise vergi harcaması tahminlerine yer verilmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde vergi harcaması kavramının teorik temelleri üzerinde durulacaktır. Bu bölümde öncelikle vergi harcamasının gelişimi ve ilgili olduğu kavramlar araştırılıp vergi harcamasının tanımı, unsurları, kullanım amaçları ve türleri incelenecektir. Özellikle hangi durumlarda vergi harcamalarının kullanılabileceği ve literatürde standart bir vergi harcaması tanımının bulunmamasının nedenleri irdelenecektir. Ardından vergi harcamalarının hesaplanması, raporlanması ve bütçelenmesi üzerinde durulacak olup vergi harcamalarının maliye politikası araçlarıyla bağlantısı araştırılacaktır. Bu hususlara ek olarak vergi harcamaları raporlarının güvenilirliğine de değinilecektir. Çalışmanın devamında ise vergi harcamalarının ekonomik, mali, sosyal ve siyasi etkilerinden söz edilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye'de vergi harcaması raporlama sisteminin gelişimi ve metodolojisi üzerinde durulduktan sonra Türk Vergi Sisteminde

yer alan vergi harcamaları analiz edilecektir. Bu kapsamda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) incelenecektir. Ayrıca Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ile Özel İletişim Vergisi (ÖİV) özelinde 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (Gid. VK) araştırılacaktır. Bu bağlamda vergi harcamalarının uygulanmasında hedef kitleden sapmalar meydana gelip gelmeyeceği ve bunun sebepleri irdelenecektir. Ardından uygulanan vergi harcamalarının ekonomik, mali, sosyal ve siyasi etkileri üzerinde durulup Türk Vergi Sistemindeki vergi harcamalarının amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği tartışılacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde seçilmiş OECD ülkelerindeki vergi harcaması tanımları incelenecek olup ülkeler arasındaki benzerlikler ve farklılıklar üzerinde durulacaktır. Ardından araştırmaya konu olan ABD, Kanada, Almanya, Fransa, İtalya, Macaristan, Letonya, Danimarka, İsveç, Norveç ve Avustralya’da vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar incelenecek olup seçilmiş ülke örnekleriyle Türk Vergi Sistemindeki vergi harcamaları mukayese edilecektir.

Çalışmanın son bölümünde ise Türkiye’deki vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar etkinlik ve verimlilik açısından; kurum, kuruluş ve işletmeler, eğitim-öğretim faaliyetlerine sağlanan destekler, sağlık sektörüne yönelik teşvikler, çevre koruma faaliyetleri ve yenilenebilir enerji yatırımları, işgücü piyasasının iyileştirilmesi, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi, araştırma-geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerine sağlanan destekler analiz edilecektir. Nihayetinde dünya genelinde yayınlanan belli başlı vergi harcamaları raporları göz önünde tutulmak suretiyle Türkiye’ye yönelik vergi harcamaları raporu önerisi tartışılacaktır. Bu bağlamda Ek-1’de her yıl yayınlanabilecek ve nispeten özet biçiminde olan vergi harcamaları listesi ile Ek-2’de iki-üç yıllık periyotta yayınlanabilecek vergi harcamaları rapor önerisi sunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİDE VERGİ HARCAMALARI

Vergi devlete ödenen zorunlu ve karşılıksız para tutarlarını ifade etmektedir.¹ Vergilemenin nihai hedefi, kamu harcamalarını karşılamaya yarayan mali kaynakları güvence altına alırken hükümetin vergiler aracılığıyla ekonomi politikalarını uygulayabilmesidir.² Vergiler idarenin tek taraflı iradesi ile yürürlüğe konmaktadır. Ancak vergilerin kaynağını kanunlar oluşturmakta olup kanun veya kanunun verdiği yetki olmaksızın vergisel düzenleme yapılamamaktadır. Vergilerin bu özelliği kanunilik ilkesine işaret etmektedir. Dolayısıyla vergi kavramı beraberinde belirli kuralların özgülendiği vergi hukuku müessesini doğurmaktadır.

Vergi hukuku devletin, egemenlik hakkına dayanmak suretiyle tahsil etmiş olduğu vergiler dolayısıyla ortaya çıkan, hakları ve ödevleri düzenleyen ve vergilerin hukuki temellerini inceleyen objektif hukuk dalıdır.³ Vergi hukukunun objektif hukuk olarak adlandırılması hak ve hukuk kavramlarını ayırma ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Arapça bir kelime olan hukuk terimi, hak kelimesinin çoğuludur. Örneğin batı dillerinden olan Fransızca ve Almanca'da hak ile hukuk kavramlarını birbirinden ayırmak amacıyla objektif veya sübjektif ortacı eklenmektedir.⁴

Normlar hiyerarşisi dikkate alındığında vergi hukukunun ilk derece kaynağı olarak kimi ülkelerde Anayasa kabul edilirken kimi ülkelerde de kanunlar kabul edilmektedir. Kanunlara eşdeğer olarak, usulüne uygun şekilde yürürlüğe konan uluslararası antlaşmalar ve Türkiye'de de uygulandığı üzere vergi kanunlarının açıkça verdiği yetki çerçevesinde oluşturulmak kaydıyla ve sınırlı şekilde olmak üzere Cumhurbaşkanı Kararları sıralanabilmektedir. Vergi hukukunun diğer asli kaynakları arasında sırasıyla; düzenleyici genel tebliğler, yönetmelikler, Anayasa Mahkemesi Kararları ve İçtihadı Birleştirme Kararları bulunmaktadır. Tali kaynaklar ise;

¹ OECD, **Glossary of Tax Terms**, (Çevrimiçi)
<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>, 19 Eylül 2019.

² T. Uemura, "An Estimation of Tax Expenditures in Japanese Income Tax from the Viewpoint of the Fiscal Transparency", **Government Auditing Review**, V: 16, 2009, s. 4.

³ Ş. Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 5.

⁴ E. Adal, **Hukukun Temel İlkeleri El Kitabı**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2004, s 219.

açıklayıcı genel tebliğler, sirküler, özelemler, genelgeler, genel yazılar, yargı kararları ve doktrinden oluşmaktadır.

Vergileendirme olgusuna ilişkin bilinen ilk kayıtlar M.Ö. altı bin yıllarından kalma, bugünkü Irak sınırları içerisinde yer alan antik Lagaş şehrinde bulunmuştur. Benzer kayıtlara yine antik çağ uygarlıklarından Mısır, Babil, Pers ve Çin'e kadar uzanan geniş bir coğrafyada rastlamak mümkündür.⁵ Eski çağlardan günümüze devletin sürdürülebilir gelir kaynaklarına duyduğu ihtiyaç ağırlıklı olarak vergilemenin mali amacı olan kamu harcamalarının finansmanına yöneliktir. Buna ilişkin gelir vergisinin bireyler, kurumlar vergisinin işletmeler, katma değer vergisinin harcamalar ve özel tüketim vergisinin de esneklikleri yüksek olan mal ve hizmetler için konduğunu ifade etmek mümkündür.⁶

İlerleyen zaman diliminde ise vergi politikası, mali olmayan amaçları da kapsayacak biçimde genişlemiştir. Literatürde vergilemenin mali olmayan amaçları bağlamında çeşitli iktisat okullarından; Merkantilizm ve benzeri müdahaleci düşünceler, Fizyokrasi ile Klasik İktisat ve devamı niteliğindeki tarafsız vergileme anlayışını benimseyen görüşler yer almaktadır. 1929 yılında gerçekleşen büyük ekonomik buhran sonrası dönemde ise işsizlik, çevre kirliliği, kentsel bozulma vb. piyasa ekonomisinin kendi kendine çözemediği sorunlar refah devleti uygulamasına geçişi hızlandırmıştır.⁷ Büyük Ekonomik Buhran, İkinci Dünya Savaşı ve savaş sonrası dönemde Avrupa'nın yeniden imarı, ilerleyen yıllarda gelişen soğuk savaş dinamikleri, merkez ülkelerin refah düzeylerindeki artış, çevre olmaya aday ülkelerin bağımsızlık gayeleri vb. unsurlar her ne kadar birbiriyle çelişse de sermaye birikiminin tüm dünyada yaygınlaşmasına zemin hazırlamıştır.⁸

Bu bağlamda özellikle 1945 ila 1975 yılları arasında Keynesyen İktisat çerçevesinde gelişen, maliye politikası aracılığıyla ekonomiye müdahaleyi gerekli gören bakış açısı dikkat çekmektedir. Dünya genelinde 1970'li yılların başlarında

⁵ R. H. Carlson, "A Brief History of Property Tax", **Fair&Equitable**, February 2005, s. 3.

⁶ F. Saraçoğlu ve Ö. Gümüş, "Vergi Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi", **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Kongresi (USAK'17)**, 20-22 Nisan 2017, İstanbul, s. 1372.

⁷ J. E. Stiglitz, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev. Ö. F. Batırel, İstanbul, Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No: 549/396, 1994, s. 78.

⁸ I. Wallerstein, **Liberalizmden Sonra**, Çev.: E. Öz, İstanbul, Metis Kitabevi, 1998, s. 36.

gerçekleşen iki büyük petrol şoku ve bu şokları takip eden yıllarda pek çok ülkede görülen borçlanma sorunları, Keynesyen İktisadın da sorgulanmasına sebep olmuştur. Bu kapsamda devletin ekonomiye müdahalesini öneren refah iktisadının savunduğu piyasanın başarısızlığı ilkesine karşılık, kamu ekonomisinin başarısızlığı yaklaşımı ön plana çıkmaktadır.⁹

Kamu Tercihi Teorisinin savunduğu görüşler bağlamında maliye politikasının, belirli ölçülerde şekil değiştirerek yeni bir yapıya büründüğünü ifade etmek mümkündür.¹⁰ Günümüzde makroekonomik istikrar bağlamında özellikle para politikasının yetersiz kaldığı yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Bu hususta maliye politikası araçlarını doğrudan belirleme imkânına sahipken, operasyonel açıdan bağımsızlığı bulunan merkez bankalarına, kullanacakları araçları belirlemeleri açısından direktif vermesi kanunlarla kısıtlanmış bulunan siyasi iktidarlar tarafından, merkez bankalarına ciddi eleştiriler yöneltilebilmektedir. Dolayısıyla günümüzde para ve maliye politikası araçlarının eşgüdüm içerisinde uygulanması önemli hâle gelmektedir.

Maliye politikası araçları arasında kamu harcamaları, vergiler ve kamu borçlanması yer almaktadır. Kamu harcamalarını dar ve geniş anlamda tanımlamak mümkündür. Buna göre dar anlamda kamu harcamaları, devletin yaptığı harcamalar toplamının parasal olarak değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. Geniş anlamda kamu harcamaları ise devlet tarafından yapılan bütün işlerin maliyetine dâhil olan unsurların toplamını içermektedir. Bu bağlamda kamu harcamalarını cari, yatırım ve transfer harcamaları (Doğrudan ve dolaylı) olarak sınıflandırmak mümkündür. Bunların arasında yer alan dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesini ifade etmektedir. Böylece mükelleflerin vergi yüklerini azaltan vergi harcamaları kavramına ulaşılabilmektedir.¹¹

⁹ C. C. Aktan, **Anayasal İktisat**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2002, s. 113.

¹⁰ B. B. Bali ve M. Çelen, **Kurala Bağlı Maliye Politikaları ve Avrupa Birliği Uygulaması**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2007, s. 14.

¹¹ E. Ferhatoğlu, “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C: 6, S: 2, Aralık 2005, s. 78.

Günümüz paradigmasında vergi sistemlerinin geçmişteki örneklerine nazaran daha dinamik bir yapıya sahip olduğunu ifade etmek mümkündür. Vergi sisteminin, kendisini sürekli yenileyen özelliğinin ardında, toplumsal ve küresel gelişim hızının bulunduğu belirtilebilmektedir. Bu hıza erişebilmek için vergi politikasından yararlanılması kaçınılmazdır. Vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerle belirli mükellef gruplarına vergi kolaylığı sağlanmakta ya da özel faaliyetler için çeşitli teşvikler getirilmektedir. Böylece tüm bu uygulamalardan kaynaklanan gelir iptali veya eşdeğer harcamalar gündeme gelebilmektedir.¹² Ancak bunların gelişigüzel uygulanması vergi tabanını daraltabilir niteliktedir. İlerleyen zaman diliminde ise vergi erozyonuyla karşılaşılabilir olup vergiye gönüllü uyum çabaları da olumsuz yönde etkilenebilecektir. Dolayısıyla vergi harcaması olarak ifade edilen uygulamaların tespit edilmesi ve hesaplamalara ilişkin metodolojilerinin belirlenip raporlanmasıyla beraber bunların kamuoyuyla şeffaf biçimde paylaşımı önem arz etmektedir.

Bu bölümde vergi harcaması kavramı açıklanacak olup vergi harcamalarının ortaya çıkışı ve raporlanması anlatılacaktır. Ardından vergi harcamalarının maliye politikası araçlarıyla ilişkisi ortaya konulup bunların ekonomik, mali, sosyal ve siyasi etkileri tartışılacaktır.

1.1. Vergi Harcaması Kavramı

Vergi harcamaları, belirli bir mükellef grubu için vergi yükümlülüğünü azaltan ve bunun sonucunda dar bir vergi tabanı ve daha yüksek marjinal vergi oranı ile sonuçlanan uygulamaları ifade etmektedir.¹³ Vergi harcamaları tüm mükelleflere yarar sağlayacak şekilde düzenlenen mevzuat hükümlerinin aksine, belirli hedefler gözetilerek seçilmiş bir grup vergi mükellefine özel yarar sağlayacak vergisel düzenlemeleri içermektedir.¹⁴ Vergi tekniği açısından değerlendirildiğinde ise vergi harcamaları, yürürlükteki mevzuatın normatif vergi yapısına göre daha dar bir

¹² R. H. Bezdek ve E. M. Zampelli, “State and Local Government Tax Expenditures Relating to the Federal Government”, **National Tax Journal**, V: 39, No: 4, 1986, s. 533.

¹³ R. Altshuler ve R. Dietz, “Reconsidering Tax Expenditure Estimation”, **National Tax Journal**, V: 64, No: 2, June 2011, s. 459.

¹⁴ K. M. Benker, “Tax Expenditure Reporting: Closing the Loophole in State Budget Oversight”, **National Tax Journal**, V: 39, I: 4, 1986, s. 403.

mükellef kesimini kapsayacak şekilde vergi gelirlerinin azaltılması veya ertelenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.¹⁵ Bu yönüyle vergi harcamaları, ekonomik birimlerin yönlendirilmesi gayesini taşımaktadır.

Vergi harcamaları devletin bireylere ve şirketlere finansal destek sağladığı alternatif politika yöntemlerini içermektedir.¹⁶ Uygulamada mali idare, tahsilatı gereken vergi gelirlerinden kısmen veya tamamen, süreli veya süresiz olarak vazgeçmektedir. Bir başka ifade ile kamu harcamalarının en önemli finansman kalemi olan vergi gelirlerinden mahrum kalınması söz konusudur. Karşılığında ise kamu harcaması yapılmaksızın, sübvansiyon edilmesi kararlaştırılan mükellef gruplarının veya faaliyetlerin desteklenmesi beklenmektedir. Söz konusu faaliyetler; ekonomik, mali, sosyal veya çevresel amaçları içerebilmektedir. Bununla beraber piyasa ekonomisi işleyişinde kamu harcamaları ile vergi harcamalarının ekonomik aktörler üzerinde benzer etkiler oluşturacağı ileri sürülebilmektedir.

İlaveten vergi harcamalarından kaynaklanan gelir kayıplarının da geleneksel kamu harcamaları ile benzerlik taşıdığını savunmak mümkündür. Ayrıca kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi belirli prosedürlere bağlı olduğundan gerek hedef kitlenin doğru saptanmasındaki güçlükler gerekse kırtasiyeciliğin fazlalığı vb. sebeplerle pek çok ülke vergi harcamalarına yönelmiştir. Bunun yanı sıra mevcut vergi harcamalarını azaltıp vergi sistemlerini sadeleştirmek isteyen ülkelerin varlığı da bilinmektedir.

1.1.1. Vergi Harcamalarının Tarihçesi

Dünyada geniş kapsamlı sübvansiyonlar listesi yasal zorunluluk olmaksızın ilk olarak 1959 yılında Almanya Federal Cumhuriyeti bütçesinde yer almıştır.¹⁷ Almanya’da 8 Haziran 1967 tarihinde kabul edilen Ekonominin İstikrarını ve

¹⁵ B. Anderson, “Tax Expenditures in OECD Countries”, **5th Annual Meeting of OECD-Asia SBO**, Bangkok, 10-11 January 2008, s. 4, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf>, 2 Ekim 2019.

¹⁶ C. Heady ve M. Mansour, “Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies”, **How to Notes**, IMF, Fiscal Affairs Department, 2019, s. 1, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/HowToNotes/HTNEA2019002.ashx>, 2 Ekim 2019.

¹⁷ G. F. Break, “The Tax Expenditure Budget-The Need for a Fuller Accounting”, *National Tax Journal*, V: 38, I: 3, 1985, s. 261.

Büyümesini Teşvik Eden Kanunla beraber vergi harcamaları raporuna benzer şekilde, bütçenin bir parçası olarak sübvansiyon raporunun yayımlanması yasal hâle getirilmiştir.¹⁸ Vergi harcamaları ile ilgili ilk detaylı çalışmalar ise ABD’de gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda uygulanan genişletici maliye politikaları sonucunda 1960’lı yıllarda artan bütçe açıkları bilim insanlarının dikkatini çekmeye başlamıştır.

ABD’de 1963 yılında yayımlanan bir makalede doğrudan vergi harcaması kavramına yer verilmeksizin vergi karadeliklerine ilişkin tespitler yapılmıştır. Söz konusu kavram vergi tekniğinden kaynaklanan sebepler, vergilemede adalet, sosyal ve ekonomik politikaların uygulanması bağlamında ele alınmaktadır. Buna göre mükelleflerin mevzuat hükümlerine göre veya bir sözleşmede önceden amaçlanmayan bir eksiklik veya yetersizlik sebebiyle yükümlülüklerini yerine getirmemekte avantajlı bir konumda olmasını ve bu durumu yasal bir müeyyideye tabi olmaksızın kötüye kullanabilmesini ifade etmektedir.¹⁹ Bu kapsamda vergi ayrıcalıklarının bütçe harcaması olarak kayıt altına alınması için tam hesap prosedürü fikri öne sürülmektedir.²⁰ Böylece doğrudan ifade edilmese de vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların kayıt altına alınması gerektiği hususuna işaret edilebilmektedir.

1967 yılında ABD yönetimi bütçe açıklarını kontrol etmek amacıyla vergi oranlarını artırmayı planlamıştır. Ancak ABD Vergi Komitesi söz konusu artışların yapılmasına karşı çıkmış olup eğer artış yapılacaksa bunların karşılığında elde edilecek gelirlerin kontrol edilmesi gerektiğini belirterek ödenek komitesi adı altında bir birim oluşturulmasını önermiştir. İlaveten ABD Vergi Komitesi; uygulamada petrol, mineral ve kereste endüstrisine yönelik istisnaların var olduğunu, yaşlı, hasta ve engellilere yönelik muafiyetlerin bulunduğunu ifade etmek suretiyle bu tür vergisel teşviklerin bütçe içerisinde yer almadığından denetlenemediğini ileri sürmüştür. Sonuç itibarıyla harcama kesintisi oluşturulması fikrine sıcak bakan dönemin ABD Kongresi, ABD Vergi Komitesi’nin tavsiyelerine uygun hareket etmek isterken ABD yönetimi

¹⁸ M. Hallerberg, “Tax Expenditures in Germany”, **International Budget Partnership**, May 2014, s. 2, (Çevrimiçi) <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Hidden-Corners-Germany.pdf>, 2 Ekim 2019.

¹⁹ J. P. McKenna, “Tax Loopholes: A Procedural Proposal”, **National Tax Journal**, V: 16, No: 1, 1963, s. 63-64.

²⁰ C. S. Shoup, “Surrey’s Pathways to Tax Reform – A Review Article”, **The Journal of Finance**, V: 30, No: 5, 1975, s. 1329.

vergi artışının herhangi bir harcama listesi oluşturulmaksızın yapılmasında ısrarcı olmuştur.²¹

Bu gelişmeler üzerine vergi harcaması terimine ilk olarak ABD Hazine Bakanlığı'na sunduğu öneri kapsamında Stanley Surrey'in 15 Kasım 1967 tarihinde ABD Kongresi'nde yaptığı "ABD Gelir Vergisi Sistemi: Tam Olarak Değerlendirme Gereği" başlıklı konuşmasında yer verilirken Surrey'in görüşleri etkili olmuştur.²² Konuşmada çeşitli istisna, muafiyet ve vergi indirimleri aracılığıyla vergi sisteminin piyasa ekonomisini kamu harcamalarına benzer şekilde etkilediğine vurgu yapılmaktadır. Devamında ise yaşanan durumun vergileme alanında tanımlanmamış bir harcama sistemi ürettiğine işaret edilmektedir. Dolayısıyla ABD Kongresi görüşmeleri sırasında veya kamuoyunda, fiiliyatta mevcut olan vergi harcamalarından bahsedilmediği yönünde eleştiriler getirilmiştir.²³

Gerçekleştirilen sunumun ertesinde ABD Kongresi bu tartışmayı kazanmış olup hazırlanan federal bütçede, vergi harcamalarına ilişkin detaylı bilgiler kamuoyuyla paylaşılmıştır. Bu bağlamda 28 Haziran 1968 tarihinde kabul edilen Gelir ve Harcama Kontrol Kanunu ile %10 oranında vergi artışı yapılmasının yanı sıra 1969 yılı için 6 milyon ABD Doları tutarında harcama kesintisi ve 10 milyon ABD Doları tutarında yeni harcama, bazı spesifik bütçe sınırlamaları uygulanarak yürürlüğe girmiştir. Bütçe kesintileri bütçe ile ilgili kategorileri ilgilendirdiği için özel vergisel düzenlemeleri kapsamamaktadır. Bir başka ifade ile vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara dokunulmamıştır. Federal bütçede vergi harcamalarına yer verilmesi ise 29 Eylül 1969 tarihinde kabul edilen Vergi Reform Kanunu (TRA69) ile mümkün hâle gelmiştir.²⁴

²¹ S. S. Surrey, **Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures**, Cambridge, Harvard University Press, 1973, s. 1-2

²² Stanley S. Surrey, Amerikan Hazine Sekreterliği'nde Vergi Politikası Sekreteri unvanıyla çalıştığı sırada Amerikan Vergi Sisteminde mevcut vergi kolaylıkları ile vergi teşviklerinin bir bütçe hâline dönüştürülmesi ve bunların vergi harcaması bütçesi adı altında toplanması görevini üstlenmiştir. 1967 yılında başlatılan bu çalışmalar devam etmiş ve daha sonra 1974 yılında düzenli olarak ABD Kongresi'ne sunulması kararlaştırılmıştır. Bkz.: C. C. Aktan, **Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, Ankara, Seçkin, 2018, s. 200.

²³ S. S. Surrey ve W. F. Hellmuth, "The Tax Expenditure Budget-Response to Professor Bittker", **National Tax Journal**, V: 22, No: 4, 1969, s. 528.

²⁴ Surrey, **a.g.e.**, s. 2-3.

Söz konusu değişiklikle vergi harcamalarının sıkı denetim altında olacağı umulmuştur. Ancak vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerin kamu harcama politikaları gibi özel sektörü etkilediği ve ABD Kongresi'nde harcama kesintileri tartışılırken vergi harcamalarından bahsedilmediği ileri sürülerek vergi harcamalarının da bütçede açıkça yazılması hâlinde ABD Kongresi ve Bütçe Ofisi tarafından otomatik olarak izlenebileceği ifade edilmiştir.²⁵ Bu gelişmeler üzerine Surrey'in liderliğinde bir ekip 1968 yılına ilişkin Yıllık Hazine Raporu'nda vergi harcamaları bütçesi adı altında bir bölüm yayımlamıştır. 1970 yılında ise ABD Hazine Bakanlığı, 1969 yılına ilişkin benzer bir raporu vergi harcaması kavramını kullanmadan vergi desteği adıyla yayımlamıştır. 1972 yılına gelindiğinde ise ABD Vergi Komitesi "1967-1971 Vergi Harcamaları Hesapları" adlı bir rapor yayımlamıştır.²⁶

ABD Kongresi'nde 12 Temmuz 1974 tarihinde kabul edilen Bütçe Reform Kanunu ile yürürlükte bulunan ve yeni uygulanacak vergi harcamaları tanımlanmıştır. Bununla beraber vergi harcamalarının izlendiği hattı koordine edecek düzenlemeler yapılmıştır. Böylece ABD Kongresi'nin bütçeye ilişkin tüm yönergeleri ve gelirlerle ilgili alınan kararları izleyebileceği bir prosedür meydana getirilmiştir.²⁷ Bu sayede vergi harcamaları ilk defa kanun kapsamında bütçeleme sürecine dâhil edilmiştir. Dünya genelinde ise özellikle 1970'li yılların ortalarına kadar olan süreçte birçok ülkede kamu kesiminin genel ekonomi içerisindeki payının artmasıyla beraber bu harcamaların nitelik ve nicelik itibarıyla denetlenmesi zorunlu hâle gelmiştir. Böylece vergi harcamaları listelerinin kullanımı yaygınlaşmıştır. Dünyanın geri kalanına nazaran vergi harcamalarının raporlanmasına erken denilebilecek bir dönemde başlayan Almanya ve ABD'yi 1978'de İspanya, 1979'da İngiltere ve Kanada, 1980'de Fransa, 1997'de ise Hollanda takip etmiştir.²⁸ Günümüzde ise Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Portekiz, İspanya, Türkiye, Almanya ve ABD gibi OECD ülkelerinde

²⁵ Surrey, **a.g.e.**, s. 3.

²⁶ Surrey, **a.g.e.**, s. 4-5.

²⁷ S. S. Surrey ve P. R. McDaniel, "Tax Expenditures Concept and the Budget Reform Act of 1974", **Boston College Law Review**, V: 22, No: 5, 1976, s. 682.

²⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, **Vergi Harcamaları Raporu: 2007**, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s. 7, (Çevrimiçi) <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar-Raporu-2007-.pdf>, 2 Ekim 2019.

vergi harcamaları raporu ve/veya tahmin tutarları ile listesinin hazırlanması yasal bir zorunluluktur.²⁹

1.1.2. Normatif Vergi Yapısı

Tümdengelim yöntemine uygun olarak vergi harcaması kavramını tanımlamadan önce normatif vergi yapısı açıklanabilmektedir. Buna göre normatif vergi yapısı literatürde; “Benchmark Vergi Sistemi”, “Normal Vergi Yapısı”, “Temel Vergi Yapısı”, “Standart Vergi Yapısı” veya “Olması Gereken Vergi Yapısı” kavramlarıyla ifade edilmektedir.³⁰ Çalışmamızda ise normatif vergi yapısı kavramı kullanılacaktır. Vergi harcamaları listesi oluşturulmadan önce yürürlükte bulunan kanun hükümlerinin normatif vergi yapısına ait olduğunu belirtmek önemlidir. Böylece normatif vergi yapısının düz vergi oranından oluştuğu ve tüm işlemler için geçerli olduğu varsayıldığında vergi harcamalarının normatif vergi yapısında meydana gelen sapmalardan kaynaklandığını kabul etme imkânı doğabilecektir.³¹ Aksi takdirde söz konusu uygulamalardan hangilerinin bilinçli şekilde yapılan politika sapmaları olduğunu açıklamak güçleşebilecektir.

Diğer yandan normatif vergi yapısı mali hedeflere ulaşmak ve eşitlik, verimlilik, kolay anlaşılabilir olma ilkelerini sağlayabilmek için gerekli olan vergi sisteminin genel kabul görmüş unsurlarını kapsamaktadır.³² Bahsi geçen unsurlar arasında verginin konusu, mükellefler, vergi sorumluları, tam ve dar mükellefiyetin tarifi, vergiyi doğuran olay, vergi matrahının tayini, oran/tarife yapısının belirlenmesi

²⁹ T.C. Maliye Bakanlığı, **Vergi Harcamaları Raporu: 2017**, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s. 10, (Çevrimiçi) <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar-Raporu-2017.pdf>, 2 Ekim 2019.

³⁰ Normatif terimi dilimizde düzgüsel kelimesi ile ifade edilmektedir. Bu kelimenin terim anlamı kurallarla, kanunlarla ilgili olan, kural, kanun koyan ifadelerini içermektedir. Düzgüsel kelimesinin sıfat karşılığı ise belirlenmiş kalıplar içinde olan şekilde açıklanmaktadır. Bkz.: Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <http://sozluk.gov.tr>, 2 Ekim 2019. Normatif vergi yapısı kavramı ise gelişmiş ülkelerde “Benchmark Tax System”, “Normal Structure” veya “Baseline Tax Structure” terimleriyle ifade edilmektedir. Bu kavram Fransa’da kullanıldığı gibi “Normes et Taxes” ifadesiyle beraber vergi sisteminde belirli standartları belirtmektedir.

Bkz.: Ferhatoğlu, **Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, a.g.e., 2005, s. 79.

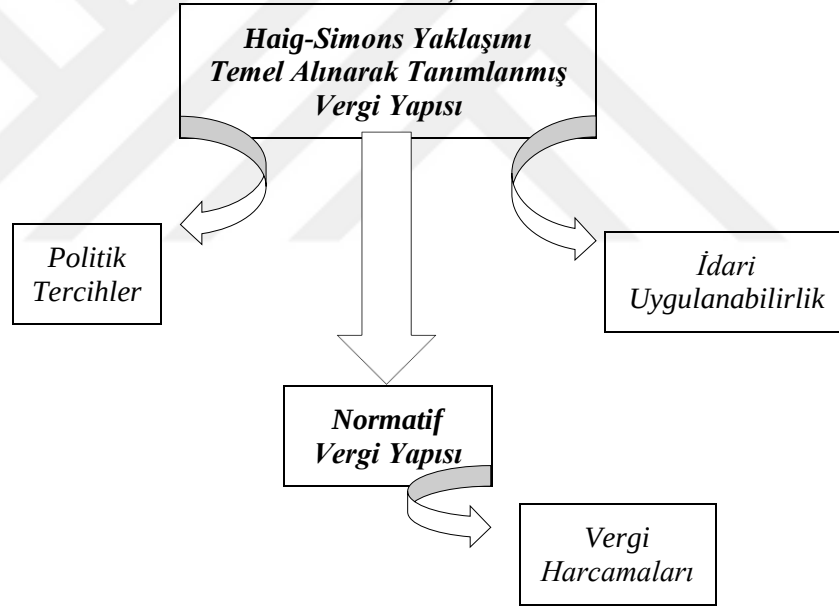
³¹ N. Hashimzade v.d., “The Definition, Measurement and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs”, **Tax Administration Research Center**, National Audit Office, 2014, s. 9.

³² M. R. Jacobsen v.d., “Tax Expenditures in the Nordic Countries: A Report from a Nordic Working Group”, Presented at the Nordic Tax Economist Meeting in Oslo, June 2009, s. 7, (Çevrimiçi) <http://ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>, 2 Ekim 2019.

ve vergi idaresinin vergilerin beyan edilip ödenmesine ilişkin yapacağı düzenleyici işlemler yer almaktadır.

Bu bağlamda Surrey'in görüşlerine göre Haig-Simons yaklaşımıyla tanımlanan vergi yapısından sapma anında vergi harcamaları ortaya çıkmaktadır. Ancak Haig-Simons yaklaşımının hükümetin sosyo-ekonomik hedefleri ile idari uygulamalarda kolaylık sağlama amacı gibi gerekçelerle tam olarak uygulanamaması normatif vergi yapısının tanımlanmasını gerekli kılmaktadır. Buna göre Haig-Simons yaklaşımının çeşitli gerekçelerle yalınlaştırılmış şekli olan normatif vergi yapısından sapmalar vergi harcamalarını ifade etmekte olup bunu Şekil 1.1'de incelemek mümkündür.³³

Şekil 1.1: Haig-Simons Yaklaşımıyla Tanımlanan Vergi Yapısı ile Vergi Harcamaları Arasındaki İlişki



Kaynak: Thuronyi, a.g.e., s. 1155-1165; Bittker, a.g.e., s. 248, Aktaran: Ferhatoğlu, Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, a.g.e., s. 81.

Şekil 1.1'de Haig-Simons yaklaşımıyla tanımlanan vergi yapısı ile vergi harcamaları arasındaki ilişki anlatılmaktadır. Buna göre Haig-Simons yaklaşımı temel alınarak tanımlanmış vergi yapısında politik tercihler dikkate alınmak suretiyle normatif vergi yapısının ülkenin vergi idaresi tarafından belirlenmesi gerekmektedir.

³³ V. Thuronyi, "Tax Expenditures: A Reassessment", **Duke Law Journal**, V: 37, No: 6, 1988, s. 1155-1165; B. I. Bittker, "Accounting for Federal Tax Subsidies in the National Budget", **National Tax Journal**, V: 22, I: 2, 1969, s. 248, Aktaran: Ferhatoğlu, **Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, a.g.e., s. 81.

Ardından uygulama sırasında, vergi idaresi tarafından tanımlanan söz konusu yapıdan sapma anında ortaya çıkan vergi harcamalarını ifade etmek gerekmektedir. Son olarak vergi harcamalarının tanımı bu şekilde yapılırken, uygulamada normatif vergi yapısının ve vergi harcamalarının tespit edilmesinde karşılaşılan güçlükler ortaya konmalıdır. Ayrıca vergi harcamalarının normatif vergi sisteminde meydana gelen sapmalar olduğu hususunda uluslararası uzlaşa bulunsa da vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Buna rağmen bugün dünyada pek çok ülkede devletin resmi bütçe çalışmalarında vergi harcaması kavramı yaygın olarak kullanılmaktadır.³⁴

1.1.3. Vergi Harcamasının Tanımı

Uluslararası literatürde yayımlanan eserler dikkate alındığında vergi harcaması kavramına ilişkin yapılan çalışmaların 1960'lı yıllarda başladığı ileri sürülebilmektedir. Türkiye'de ise ilk eser 2000 yılında yayımlanan bir doktora tezidir. Yapılan araştırmalar kapsamında dünya genelinde, üzerinde uzlaşmaya varılan standart bir vergi harcaması tanımının bulunmadığını ifade etmek mümkündür. Bunun sebebi olarak vergi harcamalarına ilişkin uygulamaların ülkeden ülkeye değişmesi gösterilmektedir.³⁵ Bu bağlamda uluslararası literatürde vergi harcaması kavramına ilişkin önemli sayılabilecek tanımlamalara aşağıda yer verilmektedir:

Surrey ve Hellmuth (1969) vergi harcamalarının; yürürlükte bulunan vergi kanunları içerisinde yer alan muafiyet, indirim vb. düzenlemeler aracılığıyla üretilen ve piyasa ekonomisini etkileyen bir harcama sistemini tanımlamak için kullanıldığını ileri sürmektedir.³⁶ Bu kapsamda vergi harcamaları; vergiye tabi gelirin hesaplanmasında genel kabul görmüş kavram ve uygulamalarla farklılaşan, kamu harcama programlarıyla da ulaşılabilecek olan sonuçlara erişimde kullanılan politika araçlarının, vergi sistemi içerisine gizlenmiş hâlini meydana getiren hükümleri içermektedir.³⁷

³⁴ Aktan, **Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, s. 203.

³⁵ V. Bratic, **Tax Expenditures: A Theoretical Review**, Institute of Public Finance, Zagreb, 2006, s. 113.

³⁶ Surrey ve Hellmuth, **a.g.e.**, s. 530.

³⁷ Surrey ve Hellmuth, **a.g.e.**, s. 528.

ABD’de 1974 yılında kabul edilen Bütçe Reform Kanunu’nda vergi harcamaları; vergi erteleme, farklı vergi oranları, özel vergi mahsubu vb. uygulamalar ile beraber gelirden indirim, istisna, muafiyet, beyan dışı kalma olanağı sağlayan ve kamu açısından gelir kaybına yol açabilen vergisel hükümler şeklinde tanımlanmıştır.³⁸

McDaniel (1979) vergi harcamalarını, vergiyi tanımlamak için zorunlu olmayan fakat gerek mali güçlük içerisinde bulunan kesimlere yönelik rahatlama sağlamak gerekse birtakım ekonomik ve sosyal davranışları teşvik etmek amacıyla düzenlenmiş özel vergi uygulamaları olarak ifade etmektedir.³⁹

McLoughlin ve Proudfoot (1981) vergi harcamalarını, hükümetin elde etmesi beklenen vergi gelirlerinde azalmaya sebep olan ve belirli türdeki faaliyetleri teşvik etmek veya mükellef gruplarına fayda sağlamak için tasarlanan özel hükümler şeklinde tanımlamaktadır.⁴⁰

Surrey ve McDaniel (1985) vergi harcamalarının normatif vergi yapısından ayrılarak genellikle belirli bir endüstri, faaliyet veya mükellef grubunu desteklemek amacıyla uygulanan vergi teşvikleri ve sübvansiyonlar olduğunu ifade etmektedir.⁴¹

Hildred ve Pinto (1986) devlet tarafından belirlenmiş önceliklere uygun hareket etmek koşuluyla üreticiler için özel karar almayı teşvik edici çeşitli sübvansiyonlar sağlayan ve tüketiciler için de ödenecek vergi miktarını azaltmak suretiyle mükellefleri rahatlatan düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edilmesi gerektiğine işaret etmektedir.⁴²

³⁸ R. F. King, “Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on the Political Economy of the Federal Revenue Code”, **Public Budgeting&Finance**, Spring 1984, s. 16.

³⁹ P. R. McDaniel, “The Tax Expenditure Concept, Theory and Practical Effects”, **Tax Notes**, No: 14, May 1979’dan naklen S. Pressman, “Expenditures for Child Exemptions: A Poor Policy to Aid America’s Children”, **Journal of Economic Issues**, V: 27, No: 3, September 1993, s. 701.

⁴⁰ K. McLoughlin ve S. B. Proudfoot, “Giving by Not Taking: A Primer on Tax Expenditures”, **Canadian Public Policy – Analyse de Politiques**, V: 7, No: 2, 1981, s. 330.

⁴¹ S. S. Surrey ve P. R. McDaniel, **Tax Expenditures**, Harvard University Press, USA, 1985, s. 10.

⁴² W. M. Hildred ve J. V. Pinto, “Passive Tax Expenditures: Estimates of States’ Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures”, **Journal of Economic Issues**, V: 20, No: 4, 1986, s. 942.

Davie (1994) vergi harcamalarının, mevzuat hükümlerine dayandığını ve hükümetin tercihleri sonucu vergi gelirlerinde meydana gelen kaybı ifade ettiğini belirtmektedir.⁴³

Bratic (2006) vergi harcamalarını, vergi matrahını aşındıran ve tahsil edilecek vergi tutarının azalmasına yol açmak suretiyle devletin bütçe gelirleri açısından belirli bir kayba uğradığı vergisel düzenlemeler şeklinde ifade etmektedir.⁴⁴

Ulusal literatürde önemli sayılabilecek vergi harcaması tanımlarına aşağıda yer verilmektedir:

Balkaya Akça (2000) vergi harcamalarının; ekonomik, sosyal, mali vb. nedenlerle vergi sisteminde yer verilen istisna, muafiyet, indirim, farklı vergi oranı uygulamaları ve verginin ertelenmesi gibi ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelir olduğunu belirtmektedir.⁴⁵

Ferhatoğlu (2001) vergi harcamalarını, mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltan unsurların, bir ülkenin bütçe dengesinde neye mâl olacağının hesaplanması şeklinde ifade etmektedir.⁴⁶

Pedük (2006) vergi harcamalarının; mali nitelik taşımayan ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlar için, her mükellefe uygulanmayan ve dolayısıyla sadece bazı özel şartlara haiz mükellefleri ve faaliyetleri desteklemek ve teşvik etmek gayesiyle, vergi sisteminin işleyişi bakımından olmazsa olmaz unsurlarını düzenleyen standart vergi yapısı hükümlerinden sapma gösteren ve olmamaları hâlinde verginin varlığını ve uygulanmasını engellemeyen ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri ile gerçekleştirilen vergi desteği biçimindeki kamu harcamaları olduğunu savunmaktadır.⁴⁷

⁴³ B. F. Davie, "Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System", **National Tax Journal**, V: 47, No: 1, 1994, s. 39.

⁴⁴ Bratic, **a.g.e.**, s. 115.

⁴⁵ F. N. Balkaya Akça, **Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2000, s. 7.

⁴⁶ E. Ferhatoğlu, **Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2001, s. 108.

⁴⁷ T. Pedük, **Vergi Harcamaları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 119.

Kayalıdere ve Mastar Özcan (2012) vergi harcamalarını; devletin ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla, tahsil edeceği vergilerden kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli olarak feragat etmesi anlamına geldiğine işaret etmektedir.⁴⁸

Aktan (2018) vergi harcamalarını; hükümetlerin muhtelif iktisadi ve sosyal gayelerle normal şartlarda vergiye tabi olması gereken belirli konuları ve/veya kişileri kısmen ve/veya tamamen vergi dışında bırakması; bunun dışında belirli kişilere, gruplara, sektörlerle, coğrafi bölgelere vs. yönelik vergi avantajları, vergi kolaylıkları, vergi teşvikleri, vergi indirimleri vb. adlar altında özel yararlar ve destekler sağlaması biçiminde ifade etmektedir.⁴⁹

Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF) ile Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD) gibi uluslararası ekonomik kuruluşların vergi harcaması kavramına ilişkin yaptıkları tanımları şu şekilde aktarmak mümkündür:

Dünya Bankası geniş anlamda vergi harcamalarını, normatif vergi sistemi dışında kalan indirimler şeklinde tanımlamakta olup bunları muafiyet, istisna, indirimli vergi oranı, vergi ertelemeleri vb. şeklinde sıralamaktadır.⁵⁰

IMF vergi harcamalarının; vergi matrahına ulaşabilmek için uygulanan istisnaları ve muafiyetleri, brüt gelirden düşülen karşılıkları, vergi borcundan düşülen vergi kredilerini, vergi oranlarındaki indirimleri ve vergi ertelemelerini içerdiğini ve nihayetinde hükümet açısından vazgeçilen gelir olduğunu belirtmektedir.⁵¹

OECD vergi harcamalarını, normatif vergi sisteminden sapmaya sebep olan ve mevzuat hükümlerine göre nispeten dar bir mükellef çevresine yönelik vergi indirimleri veya ertelemeleri şeklinde ifade etmektedir.⁵²

⁴⁸ G. Kayalıdere ve P. Mastar Özcan, “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C: 17, S: 1, s. 341.

⁴⁹ Aktan, **Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, s. 204.

⁵⁰ Z. L. Swift vd., “The Expenditures: General Concept, Measurement and Overview of Country Practices”, **Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies**, Ed.: H. Polackova Bixi, C. Valenduc ve Z. L. Swift, The World Bank, Washington, D.C., 2004, s. 3.

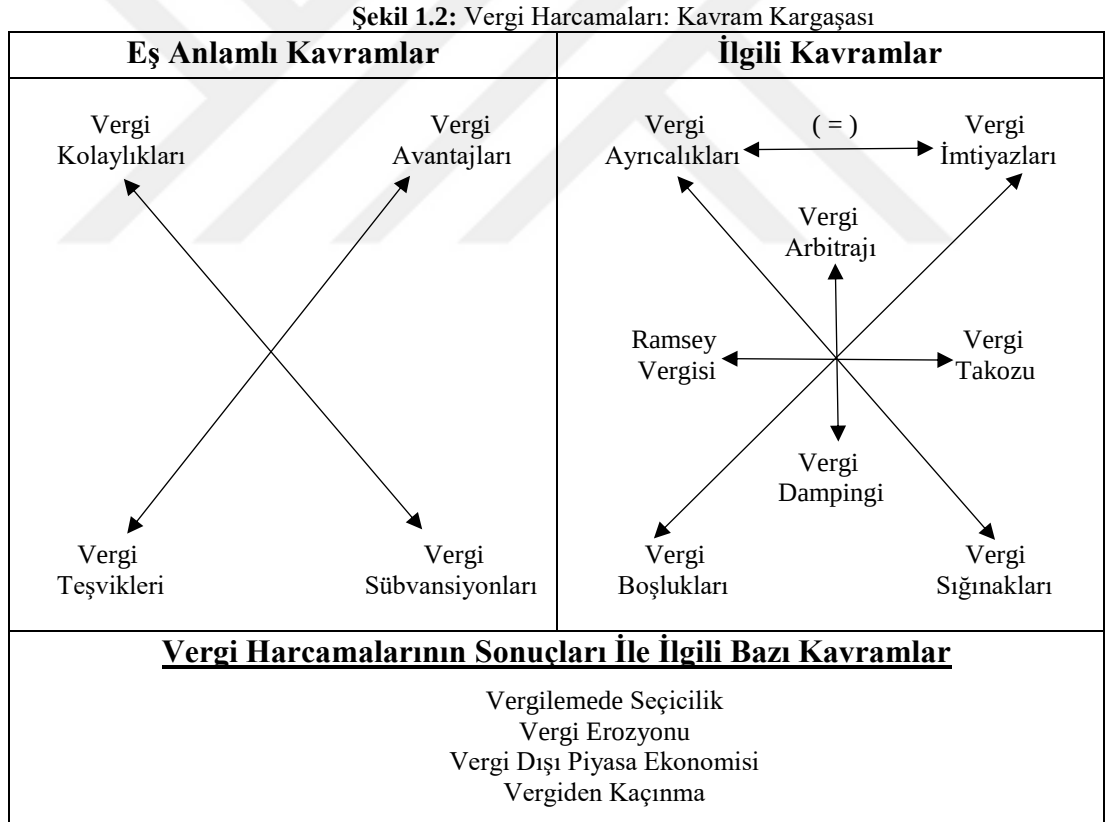
⁵¹ IMF, “Manual on Fiscal Transparency”, **Public Availability of Information**, Parg.:67, (Çevrimiçi) www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/sec02a.htm, 13 Ekim 2019.

⁵² Anderson, **a.g.e.**, s. 4.

Literatürde yer verilen tanımlar dikkate alındığında vergi harcamalarını; politik tercihler gözetilmek suretiyle hükümetin belirlediği ekonomik, sosyal veya çevresel amaçlara ulaşmak üzere normatif vergi yapısının dışında kalan, belirli konulara veya mükellef gruplarına yönelik, kamu harcamalarının alternatifi olarak değerlendirilen ve vergi sisteminin içerisine gizlenebilen ayrıcalıklı vergisel düzenlemeler şeklinde ifade etmek mümkündür.

1.1.4. Vergi Harcamaları ile İlgili Kavramlar

Vergi harcamalarıyla aynı anlamda kullanılan kavramlar olabileceği gibi doğrudan veya sonuçları itibariyle ilgili olan kavramlar da bulunabilmektedir. Bu ayrımı Şekil 1.2’de incelemek mümkündür.



Kaynak: Aktan, *Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası*, a.g.e. s. 203.

Şekil 1.2’de vergi harcamaları ile eş anlamlı, doğrudan veya sonuçları itibariyle ilgili kavramlara yer verilmektedir. Buna göre vergi kolaylıkları, vergi teşvikleri, vergi avantajları ve vergi sübvansiyonları kavramları ile vergi harcamaları eş anlamda kullanılabilir. Vergi harcamalarının ilgili olduğu kavramları; vergi

ayrıcalıkları (vergi imtiyazları), vergi arbitrajı, vergi takozu, vergi sığınakları, vergi dampingi, vergi boşlukları ve Ramsey vergisi şeklinde ifade etmek mümkündür. Vergi harcamalarının sonuçları itibariyle ilgili kavramları ise; vergilemede seçicilik, vergi erozyonu, vergi dışı piyasa ekonomisi ve vergiden kaçınma biçiminde sıralamak mümkündür. Bu bağlamda vergi ayrıcalıkları; çeşitli ekonomik ve sosyal nedenlerle istisna, muafiyet vb. uygulamalar sonucunda vergi sisteminde oluşturulan imtiyazlar şeklinde ifade edilebilmektedir.⁵³ Vergi arbitrajı, vergilendirme rejimlerindeki farklılıklardan yararlanarak hisse senetleri ve tahvil alım-satımı yapmak suretiyle aradaki fiyat farklılığı üzerinden bir kâr sağlama girişimidir. Ayrıca vergi arbitrajı ülke içinde gerçekleştirilebileceği gibi uluslararası işlemlerde de söz konusu olabilmektedir.⁵⁴

Vergi takozu, bir işçinin işverene toplam maliyeti ile işçinin eline geçen net ücret arasındaki farkı ifade etmektedir. Hükümet işverenin üzerindeki vergi yükünü kısmen azaltırsa söz konusu fark da azalmaktadır. Bu bağlamda vergi takozunu bir tür vergi harcaması olarak kabul etmek mümkündür.⁵⁵ Vergi sığınakları; vergi mükelleflerinin mutlak ticari faaliyetleriyle doğrudan ilgili olmayan işlemleri gerçekleştirebilecekleri ve böylece vergiden kaçınma olanaklarını kullanabilecekleri vergi dışı alanlar şeklinde ifade edilebilmektedir.⁵⁶ Mükellefler, vergi sığınakları sayesinde vergisel yükümlülükleri azaltabilmektedir. Vergi cennetleriyle bağlantılı olan söz konusu faaliyetler, vergi gelirlerinde ciddi miktarda kayıplara neden olabilmektedir.

Vergi dampingi, uluslararası doğrudan yabancı sermaye ve/veya portföy yatırımlarını ülkeye çekebilmek için vergi oranlarının aşırı oranda düşürülmesi veya özel birtakım vergisel kolaylıklar sağlanmasını ifade etmektedir.⁵⁷ Ramsey vergisi; belirli bir tutardaki vergi hasılasının en az miktarda yük meydana getirmek suretiyle elde edilmesi için talebin fiyat esnekliğinin düşük olduğu mallardan daha yüksek,

⁵³ Aktan, **Vergileme: Vergi Teorisi ve Politikası**, s. 200.

⁵⁴ Aktan, **Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, s. 202.

⁵⁵ Aktan, **Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, s. 204.

⁵⁶ J. Bankman, "The Tax Shelter Battle", **In The Crises in Tax Administration**, Ed.: H. J. Aaron ve J. Slemrod, Washington D.C., Brookings Institution Press, 2004, s. 9-28, Aktaran: J. Bankman, "The Tax Shelter Problem", **National Tax Journal**, V: 57, No: 4, 2004, s. 925.

⁵⁷ Aktan, **Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, s. 202.

talebin fiyat esnekliğinin yüksek olduğu mallardan daha düşük oranda vergi alınması uygulamasıdır.⁵⁸

Vergilemede seçicilik dar anlamda; devletin yaş, ırk, renk, etnik köken, cinsiyet, cinsel yönelim, dini inanç, toplumsal statü, engellilik vb. durumları dikkate almak suretiyle belirli mükellef gruplarına farklı davranması veya vergi konularını (Gelir, tüketim, servet vb.) farklı şekillerde vergilendirmeye tabi tutmasıdır.⁵⁹ Vergi erozyonu; artan sayıda vergi harcaması sonucunda, mükelleflerin önemli bir kısmının normal oranlarda vergilendirilememesi sebebiyle ortaya çıkan ve vergi tabanında aşınmaya yol açan durumu ifade etmektedir.⁶⁰

Vergi dışı piyasa ekonomisi gerek kayıtlı gerekse kayıt dışı ekonomide vergi dışı kalan ekonomik faaliyetleri ve söz konusu faaliyetler sebebiyle devletin uğradığı vergi kaybını belirtmektedir.⁶¹ Tarafsız vergileme yaklaşımına göre müdahaleci vergi politikasının tüketim, tasarruf, yatırım, çalışma gayreti vb. üzerindeki etkileri ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Ayrıca müdahaleci vergileme sonucunda oluşan ağır vergi yükü vergi dışı piyasa ekonomisinin genişlemesine neden olabilmektedir.⁶² Vergiden kaçınma; vergiye karşı direnç gösterme bağlamında değerlendirilebilmektedir. Buna göre mevcut vergi yükünü gidermek isteyen mükelleflerin, piyasa ekonomisi içerisinde yaptıkları tercihleri, vergi olan alandan vergi olmayan alana doğru çevirmelerini ifade etmektedir.⁶³

⁵⁸ H. Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, İstanbul, Beta, 2007, s. 91.

⁵⁹ C. C. Aktan, **Mali Ayrımcılık: Keyfi Devlet, Vergi Ayrıcalıkları ve Vergi Ayrımcılığı**, Ankara, Seçkin, 2019, s. 15.

⁶⁰ B. U. Ratchford, L. L. Ecker-Racz et., Symposium on Practical Limitations of the Net Income Tax, **Journal of Finance**, May 1952, s. 185-242; W. L. Cary, "Pressure Groups and the Revenue Code: A Requiem in Honor of the Departing Uniformity of the Tax Laws", **Harvard Law Review**, March 1955; Aktaran: W. F. Hellmuth, "Erosion of the Federal Corporation Income Tax Base", Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association, **National Tax Association**, V: 48, 1955, s. 316.

⁶¹ C. C. Aktan, "Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi", **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ed.: C. C. Aktan, D. Dileyici, İ. Y. Vural, Ankara, Seçkin, 2006, 195.

⁶² Aktan, **Mali Ayrımcılık: Keyfi Devlet, Vergi Ayrıcalıkları ve Vergi Ayrımcılığı**, 2019, s. 30.

⁶³ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s. 260-261.

1.1.5. Vergi Harcamalarının Unsurları

Vergi harcamalarının unsurlarının belirlenmesinde birden fazla yaklaşıma yer vermek mümkündür. Bir görüşe göre vergi harcamalarının unsurlarından ilki normatif vergi yapısıdır. İkincisi ise birtakım ekonomik, sosyal veya siyasi amaçların, vergiler aracılığıyla gerçekleştirebilmesi için vergi yapısında yer alan özel koşulların varlığıdır.⁶⁴ Buna benzeyen bir başka görüşe göre vergi harcamalarının unsurları; ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlı vergi düzenlemeleri olması, sadece bazı özel şartlara sahip mükelleflere veya faaliyetlere yönelik uygulanması ve normatif vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergisel düzenlemeler içermesi şeklinde ifade edilebilmektedir.⁶⁵

Vergi yapısından kaynaklanan koşullar ülkeden ülkeye veya dönemden döneme değişebilmektedir. Örneğin kimi ülkelerde belirli bir zaman diliminde altyapı, enerji ve ulaştırma faaliyetlerine öncelik verilebilmektedir. Aynı ülkede bir başka zaman diliminde Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri ön plana çıkabilmektedir. Eşzamanlı olarak bambaşka bir ülkede ise eğitim, spor ve sanat faaliyetlerine yönelik ihtiyaçlar çoğalabilmektedir. Dolayısıyla özel koşullar bağlamında vergi harcaması niteliğindeki uygulamaları planlayan yetkililerin, ülkenin ihtiyaç duyduğu alanları tespit etmesi ve bunları normatif vergi sisteminden sapma oluşturacak şekilde mevzuata dâhil etmesi söz konusudur.

Bir diğer görüşe göre vergi harcamalarının unsurlarını, belirli bir sosyal ve/veya ekonomik amacın varlığı ile tahsilattan vazgeçme biçiminde belirtmek de mümkündür.⁶⁶ Özü itibariyle vergi politika demetinin bir ögesi olan vergi harcamalarının, herhangi bir gaye taşımaksızın uygulanmasından söz etmek mümkün gözükmemektedir. Vergi harcamalarının unsurlarından biri olan tahsilattan vazgeçme ise esas itibariyle devletin toplaması gereken vergi gelirlerinden feragat etmesi anlamına gelmektedir.

⁶⁴ F. Giray, “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C: 21, S: 1, 2002, s. 28.

⁶⁵ Pedük, **a.g.e.**, s. 30-36.

⁶⁶ Ö. Saraç, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, **Maliye Dergisi**, S: 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 264-265.

Literatürde yer verilen açıklamalara göre vergi harcamalarının unsurlarının ifade edilmesinde ağırlıklı olarak; ekonomik, sosyal veya siyasi amaçlar taşıması, normatif vergi yapısının dışında kalan ayrıcalıklı vergisel düzenlemeler içermesi ile beraber belirli konulara ve mükellef gruplarına yönelik uygulanması üzerinde durulduğu anlaşılmaktadır. Bunlara kamu harcamalarına bir alternatif olarak vergi harcaması yaklaşımı eklenebilmektedir.

1.1.5.1. Ekonomik, Sosyal veya Siyasi Amaçlar Taşınması

Vergi harcamaları özel bir uygulama şekli olduğundan bunların belirli amaçlar taşıyor olması beklenen bir durumdur. Literatür araştırması kapsamında bunları ekonomik, sosyal veya siyasi amaçlar şeklinde sıralamak mümkündür. Vergi harcamaları yoluyla desteklenmek istenen kesimlere veya sektörlerle yönelik vergisel teşvikler uygulanabilmektedir. Ancak herhangi bir müdahaleye gerek duyulmaksızın, istenen şekilde çalışan kesimlerin veya sektörlerin böyle bir desteğe ihtiyacı bulunmamaktadır. Bunların yanı sıra gelişmesi istenmeyen kesimlerin veya sektörlerin aleyhine etki oluşturabilecek ağır vergi yükleriyle karşılaşmak da mümkündür.

Tüm bunları belirleme hakkı yasama organına ait olup vergi politikaları oy mekanizması yoluyla seçmenlerin tercihlerine göre şekillenebilmektedir. Diğer yandan küreselleşen dünyada ekonomi yönetimlerinin hızlı karar alma mekanizmalarını etkin şekilde kullandıkları gözlemlenmektedir. Dolayısıyla kanunların açıkça yetki verdiği durumlarda yürütme organının maliye politikası araçlarından biri olan vergileme alanına müdahale imkânı bulunmaktadır.

Bu bağlamda vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar kimi zaman üretimi artırmak, kimi zaman erdemsiz malların tüketimini azaltmak, kimi zaman gelir dağılımını düzenlemek kimi zaman da ekonomik hedeflere ulaşmak gibi olumlu sonuçlar doğurabilmektedir. Bu açıdan ele alındığında vergi harcamalarını gelir kaybına yol açan bir unsur olarak değil, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada kullanılan olumlu bir uygulama olarak görmek mümkündür.⁶⁷

⁶⁷ U. Çiçek ve K. Uğur, “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi”, *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, V: 4, I: 8, 2018, s. 354.

Vergi harcamalarının ekonomik amaçları; gelişmiş ülkeler açısından ülke ekonomisinin büyümesini engelleyen konjunktür dalgalanmalarının giderilmesi, gelişmekte olan ülkeler açısından ise ekonomik kalkınmanın sağlanması amaçlarına yönelik olarak belirlenen politikalar çerçevesinde şekillenebilmektedir. Bu kapsamda gelişmiş ülkelerin daha ziyade endüstriyel teknolojiler, uzay sanayi, tıp vb. stratejik sektörler ile ekonomik konjunktür dalgalanmalarına veya eskiyen altyapının yenilenmesi faaliyetlerine yönelik vergi harcamalarına ağırlık verdiğini ifade etmek mümkündür. Gelişmekte olan ülkeler ise; ekonomik kalkınmanın sağlanmasına yönelik çeşitli sektörler kapsamında gerçekleştirilen altyapı yatırımlarına, çeşitli mükellef gruplarını ekonomik aktiviteye dâhil etmeye ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik teşviklere ağırlık verebilmektedir.

Vergi harcamalarının sosyal amaçları ağırlıklı olarak gelirin ve servetin âdil dağılımının sağlanmasına yönelik hedefleri içermektedir. Bu bağlamda sosyal adaletsizliklerin giderilmesi sosyal devlet anlayışının egemen kılınmasının bir gereği olarak değerlendirilebilmektedir. Bu amaçlara ulaşabilmek için ayırma ilkesi, vergilemede artan oranlılık, engellilik indirimi, asgari geçim indirimi vb. vergileme tekniklerine başvurulabilmektedir. Diğer yandan alkol, tütün ve tütün mamulleri gibi toplum sağlığını tehdit eden unsurların tüketiminin azaltılması veya tamamen sona erdirilmesine yönelik olarak uygulanan ilave vergilerin de mali amaçlara hizmet ettiği kadar sosyal amaçlar taşıdığı da düşünülebilmektedir.

Vergi harcamalarının siyasi amaçları ise genel anlamda kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirmeye ilişkin düzenleme yapma yetkisini, seçmen tercihlerine bağlı olarak hükümetin siyasi hedeflerine ulaşmak için kullanmasını ifade etmektedir. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, vergi harcamaları ile rant kollama faaliyetleri arasında bağlantı kurulabilmektedir.

1.1.5.2. Normatif Vergi Yapısının Dışında Kalan Ayrıcalıklı Vergisel Düzenlemeler İçermesi

Her ülke, kendi iç dinamiklerinden kaynaklanan sebeplerle kendine özgü bir vergi sistemine sahiptir. Ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilen normatif vergi

yapısının dışında kalan ayrıcalıklı vergisel düzenlemeler ise vergi harcamalarını ifade etmektedir. Bu bağlamda vergi sistemi içerisindeki tüm imtiyaz unsurlarının vergi harcaması olarak ifade edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bunların bir kısmının vergi sisteminin yapısal unsurları olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında ülkeler arasındaki ihracat istisnası gibi belirli alanların vergi dışı bırakılması veya düşük vergi oranı uygulanması, normal amortisman yöntemi, karşılık ayrılması, zarar mahsubu, vergi mahsubu, gider indirimi, ölüm, hastalık ve işsizlik sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar, dönem içerisinde ödenen geçici verginin, hesaplanan yıllık gelir vergisinden veya kurumlar vergisinden mahsubu sonrası kalan tutarın iadesi, tecil-terkin müessesesi dışında belirli şartlara bağlı vergi ertelemeleri vb. uygulamalarda olduğu gibi vergi tekniğinden kaynaklanan sebepler vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir.⁶⁸

1.1.5.3. Belirli Konulara ve Mükellef Gruplarına Yönelik Uygulanması

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların tüm konuları ve mükellefleri kapsayacak şekilde düzenlenmesi durumunda vergi harcamalarının normatif vergi yapısından herhangi bir farkının kalmayacağı açıkça ortadadır. Vergi harcamaları sadece belirli mükelleflere ve faaliyet kollarına yönelik özel birtakım uygulamaları içermektedir.⁶⁹ Bir başka ifade ile vergi ödememe, az miktarda vergi ödeme veya vergi iadesi mekanizması işlemektedir.

Diğer yandan vergilemede adaletin tesis edilmesinde hangi konuların ve mükellef gruplarının belirleneceği hususunda planlama yapmak gerekmektedir. Çünkü etkin şekilde kurgulanmamış hukuki müesseselerin amaçlanan hedeflere ulaşması mümkün gözükmediği gibi başka birtakım sorunlara da sebebiyet verebilmektedir.

⁶⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, **Vergi Harcamaları Raporu: 2016**, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s. 7-8, (Çevrimiçi) [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar -Raporu-2016-.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar-Raporu-2016-.pdf), 2 Ekim

⁶⁹ P. A. Collier ve R. G. Luther, “The Use of Tax Regulations as Covert Political Policy Variables: A Case Study of Tax Expenditures During the Thatcher Years”, **Financial Accountability&Management**, V: 19, I: 2, 2003, s. 160.

Örneğin vergi indirim mekanizmasının kullanılmasında indirim, muafiyet veya istisna uygulamaları ters etki oluşturarak vergi harcamalarından daha düşük gelirli mükellefler yerine yüksek gelirli mükelleflerin yararlanması söz konusu olacaktır.⁷⁰ Bu bağlamda vergi harcamalarının hangi konulara ve mükellef gruplarına yönelik uygulanması gerektiğinin tespitinde şeffaflıktan ve rasyonellikten uzak kararların alınması etkin olmayan sonuçlar doğurabilecektir. Bunların başında rant kollama faaliyetleri gelebilmektedir.

1.1.5.4. Kamu Harcamalarının Alternatifi Olarak Değerlendirilmesi

Vergi harcaması terimi kamu harcamalarıyla vergi kanunlarındaki özel uygulamalar arasındaki benzerliği vurgulamaktadır.⁷¹ Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki benzerlikler söz konusu kavramların tartışmaya açılmasına sebep olmuştur.⁷² Vergi harcamalarının kamu harcamaları ile karşılaştırılıp bunlara alternatif oluşturacak şekilde sunulmasında her iki kavramın da kamu maliyesi açısından benzer etkilere sebebiyet vermesi etkindir. Bu bağlamda vergi harcamalarının makroekonomik ve mali etkilerinin, kamu harcamaları ile aynı yönde olduğunu ifade etmek mümkündür.

Bazı vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli olarak gelir kaybına sebep olurken bazıları gelirin gelecek döneme veya dönemlere ertelenmesine neden olabilmektedir. Bunlar bir yönüyle vergi mükelleflerine verilen faizsiz borç niteliğindedir. Dolayısıyla vergi harcamaları da kamu harcamalarında olduğu gibi bütçe süreci ile beraber değerlendirilmektedir.⁷³ Vergi harcamaları ile kamu harcamaları belirli ölçütler dikkate alınmak suretiyle Tablo 1.1’de karşılaştırılmaktadır.

⁷⁰ Surrey ve McDaniel, **a.g.e.**, s. 693.

⁷¹ J. A. Pechman, **Federal Tax Policy: Studies of Government Finance**, Washington D. C., The Brookings Institution Press, 1983, s 341.

⁷² Kayalidere ve Mastar Özcan, **a.g.e.**, s. 344.

⁷³ Giray, **a.g.e.**, s. 33.

Tablo 1.1: Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamalarının Karşılaştırılması

Ölçütler	Vergi Harcamaları	Kamu Harcamaları
<i>Yararlanan Kesimlere Erişilebilirlik</i>	Basit, seçim gerekmez.	Karmaşık, seçim gerekir.
<i>İdari Maliyetler</i>	Sistemin bütünü için yüksek.	Seçim ve dağıtım işlevleri nedeniyle ortalama düzeyde.
<i>Olası Suiistimaller</i>	Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve rant kollama faaliyetlerine ortam hazırlayabilir.	Sunulması planlanan harcama miktarında ve yararlanacak kesimlerin seçiminde keyfi uygulamalara yol açabilir.
<i>Esneklik</i>	Kanunlarla veya kanunların açıkça izin verdiği alanlarda idari karar mekanizmalarıyla düzenlendiğinden dolayı esneklik gözetilemeyebilir.	Bütçe sürecinde yapılan düzenlemelerin yanı sıra ödenek aktarım mekanizmaları geçerli olduğundan dolayı vergi harcamalarına nazaran daha esnek.
<i>Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik</i>	Kanunlarla düzenlense dahi karmaşık yapısından dolayı düşük hesap verebilirlik.	Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna dayalı olarak parlamentonun denetiminde bulunan kamu harcamaları şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından daha avantajlı.
<i>Harcama Kontrolü</i>	Etkileri ilerleyen dönemde gözlenebilen, belirsiz ve limitsiz olan vergi harcamaları üzerinde harcama kontrolü sağlamak güç.	Bütçe kanunu kapsamında harcama programı ve kontrolü mümkün.
<i>Etkinlik</i>	Etkinliği garanti edilemez. Vergi harcamaları ulaşılmak istenen kesimlere veya alanlara hitap etmeyebilir.	Dışlama etkisine neden olabilir.
<i>Eşitlik</i>	Sadece vergi mükellefleri yararlanabilir.	Takdir yetkisi sayesinde hedeflenen kullanıcı sayısı artırılmak suretiyle eşitlik durumuna yaklaşmak mümkün.

Kaynak: M. Tokman R., J. Rodriguez C. ve C. Marshall S., “Las Excepciones Tributarias Como Herramienta de Política Publica”, **Estudios Públicos**, No: 102, 2006, s. 74.

Tablo 1.1’de vergi harcamaları ile kamu harcamaları; yararlanan kesimlere erişilebilirlik, idari maliyetler, olası suiistimaller, esneklik, şeffaflık ve hesap verebilirlik, harcama kontrolü, etkinlik ve eşitlik ölçütlerine göre karşılaştırılmaktadır. Buna göre yararlanan kesimlere erişilebilirlik açısından vergi harcamaları basit olup otomatik işleyiş yapısına sahiptir. Kamu harcamaları ise seçim mekanizmasından gerçekleştirilme mekanizmasına kadar belirli karmaşık süreçleri içermektedir.

İdari maliyetler açısından vergi harcamaları; istisna, muafiyet, indirim vb. yöntemler göz önüne alındığında düşük maliyetlere yol açsa da vergi sistemini karmaşık hale getirdiği için sistemin bütünü bağlamında yüksek maliyetlere katlanmayı gerektirmektedir. Uygulamada karmaşık vergi sistemine sahip olan ülkelerde, vergi alanında yetişmiş insan gücüne ulaşabilmek için ciddi eğitim maliyetlerine katlanıldığını gözlemlemek mümkündür. Kamu harcamaları ise seçim ve dağıtım işlevlerine ayrılan maliyetler haricinde ciddi idari maliyet doğurmamaktadır.

Olası suiistimaller açısından vergi harcamaları; vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve rant kollama faaliyetlerine ortam hazırlayabilmektedir. Kamu harcamaları ise sunulması planlanan harcama miktarında ve yararlanacak kesimlerin seçiminde keyfi uygulamalara yol açabilecek niteliktedir. Vergi harcamaları, değiştirilmesi belirli prosedürlere bağlı olan kanunlarla veya kanunların açıkça izin verdiği alanlarda idari karar mekanizmalarına bağlı olarak düzenlendiğinden dolayı esneklik göstermeyebilmektedir. Ancak kamu harcamalarının, bütçe sürecinde yapılan düzenlemelerin yanı sıra ödenek aktarım mekanizmaları dolayısıyla vergi harcamalarına nazaran daha esnek olduğunu ifade etmek mümkündür.⁷⁴

⁷⁴ Ödenek aktarması, kanunların verdiği izin çerçevesinde onaylanan bütçe ödenekleri içerisinde veya ödenekler arasında fon aktarım mekanizmasını ifade etmektedir. Bkz. A. Schick, “Pathways to Improving Budget Implementation”, **Budget Management and Financial Accountability Course**, The World Bank, March 1, 2004, s. 7, (Çevrimiçi) <http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/BudgetManagFinAccCourse04/Pathways.ppt>, 29 Ekim 2019. Bahsi geçen fon aktarım mekanizması ödenek yetersizliği yaşayan bir kamu kuruluşundaki başka bir tertipten veya başka kamu kuruluşundaki bir tertipten sağlanabilmektedir. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun ödenek aktarmaları konu başlıklı 21’inci maddesinde; “*Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır. Ancak, harcamalarda tasarrufu sağlamak, dengeli ve etkili bir bütçe politikası gerçekleştirmek üzere genel bütçe ödeneklerinin yüzde onunu geçmemek kaydıyla, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmalarına ilişkin yetki ve işlemler ile usul ve esaslar merkezi yönetim bütçe kanununda belirlenir. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma yapılacak tertipteki ödeneğin yüzde yirmisine kadar kendi bütçeleri içinde*

Şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından vergi harcamaları kanunlarla düzenlenmiş olsa da karmaşık yapısı gereği hesap verebilir ve kontrol edilebilir değildir. Özellikle vergi harcamalarının raporlanmadığı ülkelerde şeffaf olmayan uygulamalara rastlanabilmektedir. Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna dayalı olarak parlamentonun denetiminde bulunan kamu harcamalarının ise şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından daha avantajlı olduğunu ifade etmek mümkündür. Harcama kontrolü açısından vergi harcamalarının etkileri ilerleyen dönemde gözlenebilmektedir. Ayrıca belirsiz ve limitsiz olan vergi harcamaları üzerinde harcama kontrolü sağlamanın güç olduğunu belirtmek mümkündür. Kamu harcamalarının ise bütçe kanunu kapsamında harcama programı ve kontrolü sağlanabilmektedir.

Etkinlik açısından vergi harcamaları, ulaşılması hedeflenen kesimlere veya alanlara hitap etmeyebilmektedir. Bu sebeple vergi harcamalarının etkinliğini garanti etmek mümkün gözükmemektedir. Kamu harcamaları ise belirli koşullar altında dışlama etkisine neden olabilmektedir.⁷⁵ Eşitlik açısından ise vergi harcamalarından yararlanan kesim sadece vergi mükellefleri olduğundan yararlanmada eşitlik konusunda kamu harcamaları daha avantajlıdır. Çünkü vergi mükelleflerinin az ya da çok, belirli düzeyde geliri, satın alma gücü veya malvarlığının bulunduğu kabul edilmektedir. Kamu harcamaları ise idarecilerin takdir yetkisi sebebiyle hedeflenen kullanıcı sayısının artırılmasına ve böylece eşitlik durumuna daha fazla yaklaşılmasına olanak sağlamaktadır.

ödenek aktarması yapabilirler. Ancak, ihtiyaç halinde yüzde yirmiye aşan ödenek aktarma işlemlerini kurum bütçesinin başlangıç ödenekleri toplamının yüzde yirmisini geçmemek üzere yapmaya Cumhurbaşkanlığı, yılı yatırım programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projelerde değişiklik yapılması halinde değişikliğin gerektirdiği tertipler arası ödenek aktarması işlemlerinin tamamını yapmaya ise ilgili idareler yetkilidir.” hükmüne yer verilmek suretiyle ödenek aktarma sınırları kanunla net bir şekilde açıklanmıştır.

⁷⁵ Klasiklere göre devlet, vergi yerine borçlanmaya başvurduğunda, kamu sektörünün ödünç verilebilir fonlar piyasasında özel sektöre rakip olmasıyla faizler yükselecek ve özel firmalar kredi piyasasından dışlanacaktır. Monetarist İktisatçılar da kamu harcamalarının artışına ve borçlanma mekanizmasına, devletin özel sektöre rakip olarak ödünç verilebilir fonlar piyasasına girmesine ve sonuçta faiz oranlarının artarak özel yatırımların dışlanmasına sebep olacağını öne sürmektedir. Bkz. B. E. Yılmaz, **Türkiye’nin Değişmeyen Kaderi (Osmanlı’dan Günümüze 1854-2013): Borç Çıkmazı**, Derin Yayınları, 3. bs., İstanbul, 2015, s. 6-11.

1.1.6. Vergi Harcamalarının Amaçları

Vergi kanunlarında ve diğer mevzuat hükümlerinde yer alan vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar, vergi kavramının sınırlarını ifade etmenin ötesinde bazı amaçlara sahiptir.⁷⁶ Bu bağlamda vergi harcaması yaklaşımının ideolojik tartışmalar çerçevesinde geliştiği ileri sürülebilmektedir. İktisatçıların bir kısmı vergi harcamalarını reddederek kamu kesimine ait olan tüm gelirlerin devletin tasarrufuna kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu görüşü savunanlar bir harcama yapılması gerekiyorsa bunun kamu harcaması adı altında yapılmasının olağan olduğunu ifade etmektedir. Diğer kesim ise vergi harcamalarının geleneksel kamu harcamalarının yerine geçebileceğini savunmaktadır.⁷⁷

Vergi harcamalarının amaçları toplumların içerisinde bulundukları şartlara ve yönetimi altında bulundukları siyasi iktidarın savunduğu ekonomik tercihlere göre şekillenebilmektedir. Bu kapsamda Klasik İktisatçılar, vergilerin sermaye üzerine yüklenmesi sonucunda üretken işkollarını destekleyen şirket fonlarının olumsuz yönde etkileneceğini ileri sürmektedir. Diğer yandan işgücü faktörü üzerine yüklenen vergiler neticesinde kişisel birikimlerin zayıflaması olasıdır. Birikimlerini azaltmak istemeyen bireylerin ise temel tüketim maddeleri dâhil kişisel harcamalarında vergi yüküyle eşit tutarda kısıntıya gitmesi muhtemeldir.⁷⁸

Esasında tasarruf yalnızca kapitalistleri değil, geliri buna elverişli olan tüm kesimleri ilgilendirmektedir. Buna karşılık çeşitli yatırım faaliyetleriyle sadece yatırımcılar uğraşmaktadır. Tasarruflarını bizzat yatırıma yönlendiremeyecek olanların, tasarruf yaparken güttükleri amaç kâr elde etmek değildir. Bu kimseler genel itibarıyla geleceklerini güvence altına almak amacıyla tasarrufa yönelebilmektedir. Oysa yatırım yapanların yegâne amacı kâr elde etmektir. O hâlde kapitalist bir ülkede, hedeflenen yatırımlar ile tasarruf düzeyi arasında fark olması kaçınılmazdır.⁷⁹ Çünkü tasarruf edilen her birim, yatırıma yönlendirilmeyebilmektedir.

⁷⁶ McDaniel, **a.g.e.**, s. 701.

⁷⁷ A. Schick, "Controlling Nonconventional Expenditure: Tax Expenditures and Loans", **Public Budgeting&Finance**, V :6, I: 1, 1986, s. 11.

⁷⁸ D. Ricardo, **Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri**, Çev.: B. Zeren, 3. bs., İstanbul, Hasan Ali Yücel Klasikleri Dizisi, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2015, s. 124-125.

⁷⁹ S. Aren, **Ekonomi Dersleri**, 4. bs., Ankara, İmge Yayınevi, 2014, s. 229-230.

Diğer yandan Klasik İktisatçılar sermaye birikiminin teşvikinde tarafsız vergi politikalarının önemini vurgulamakla beraber kamu harcamalarının fonlanması gerekliliği doğduğunda, tercihlerini sıklıkla ücret gelirlerinin vergilendirilmesinden yana kullanmışlardır.⁸⁰ Bu bağlamda Keynes, Klasiklerin görüşlerini eleştirirken; iktisadi kalkınma sürecinde sosyal adaletsizlikleri kaçınılmaz olaylar şeklinde gördüklerine işaret etmektedir.⁸¹ Bu durum Keynes'in ifadesiyle mezalim kavramıyla açıklanmaktadır. Zira Keynesyen İktisadın dikkat çektiği husus, vergilerin mali amaçlarının yanı sıra sosyal amaçlar için de kullanılabileceğidir. Bunda Genel Teori'nin yazıldığı 1936 yılından sadece yedi yıl önce gerçekleşmiş olan Büyük Ekonomik Buhranın meydana getirdiği sosyal bunalımın da etken olduğunu ifade etmek mümkündür.

1929 yılında ABD'de başlayıp oradan dünyaya yayılan krizin, ilerleyen dönemde sosyal politika kapsamının genişlemesi açısından iki nedenle kritik bir rol oynadığını savunmak mümkündür. Bunlardan ilki Büyük Ekonomik Buhranın çok büyük bir işsizlik ve sefaletle yol açması, bu olgunun bireysel değil, sosyal bir sorun olduğunun kuşku götürmeyecek bir şekilde ortaya çıkmasıdır. İkincisi ise o dönemde hâkim görüşü temsil eden liberal iktisadi anlayışın beklentilerinin aksine yaşanan büyük bunalımdan piyasa mekanizmasına müdahale edilmeden çıkılamamasıdır. Bu durum sosyal politikalara geçit vermeyen liberal anlayışın 1930'lu yıllarda gözden düşmesinin en önemli nedeni olmuştur.⁸²

Bu kapsamda vergi harcamalarının başlıca amaçlarından biri çeşitli ekonomik yükler karşısında hedeflenen mükellef kitlesine yönelik birtakım vergisel kolaylıklar sağlamaktır. Bir diğer amacı da özel karar alma süreçlerini etkileyerek iktisadi karar birimlerini, belirlenen hedeflere ulaşabilmek için teşvik etmektir.⁸³ Bu sebeple vergi

⁸⁰ E. Yavuz, "Türk Vergi Sistemindeki Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları", **Kamu Politikalarına Sosyal Bakış: Farklı Disiplinler, Ortak Anlayış**, Ed.: G. Y. Şeren Kurular, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s. 132.

⁸¹ J. M. Keynes, **Genel Teori: İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi**, Çev.: U. S. Akalın, 2. bs., İstanbul, Kalkedon Yayınları, 2010, s. 38.

⁸² M. M. Erdoğan, "Sosyal Harcamaların Kapsamı ve Türkiye'de Sosyal Bütçe", **Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar**, Ed.: F. Altuğ, A. Kesik ve M. Şeker, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2013, s. 56.

⁸³ W. M. Hildred ve J. V. Pinto, "Estimates of Passive Tax Expenditures", **Journal of Economic Issues**, V: 23, No: 1, 1984, s. 94.

harcaması olgusu, sosyal amaçlı vergi avantaj ve teşvikleri oluşturmalarının yanı sıra modern bir vergileme sistemi ve tekniğinin dönemsel vergi gelirleri analizlerinin hedef etkilerinin saptanmasında da ağırlıklı kriter olarak gündeme gelmektedir.⁸⁴

1.1.6.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik Amaçları

Kamu kesiminin politika alanının genişlemesiyle beraber devlete atfedilen fonksiyonların da arttığını ifade etmek mümkündür. Başlangıçta iç ve dış güvenlik ile adalet işlerinden ibaret olan kamu hizmetleri, toplumsal gelişime bağlı olarak eğitim, sağlık, ulaştırma, haberleşme, diğer altyapı tesislerinin kurulup işletilmesi vb. faaliyet alanlarını da kapsamına dâhil ederek çoğalmıştır.⁸⁵ Bu artışta örneğin salgın hastalıkların giderilmesine yönelik herhangi bir bedel kabul edilmeksizin sunulan tedavilerde veya aşı kampanyalarında olduğu gibi saf kamu malı kabul edilen sağlık hizmetlerinin sağladığı toplumsal fayda rol oynayabilmektedir.⁸⁶ Bir başka örnek ise kamusal olarak arz edilen özel mal niteliğindeki eğitim hizmetleridir. Bunların aşırı tüketime sebebiyet vermeksizin, gelir dağılımının iyileşmesine katkı sağlayacak biçimde sunulması toplumsal fayda gereğidir.⁸⁷

Bunların yanı sıra günümüzde küresel kamusal mal şeklinde ifade edilen ve küresellik boyutuyla ve faydalarının yayılma alanı itibariyle; yerel, ulusal, bölgesel veya küresel kabul edilen ve çoğu zaman fayda sağlamak yerine zarara sebebiyet veren mallar da bulunabilmektedir.⁸⁸ Küresel kamusal mallar öncelik sıralamasına göre ülkeler açısından çevre, barış ve güvenlik, sağlık ve bilgi/enformasyon şeklinde iken, uluslararası örgütler açısından sağlık, çevre, barış ve güvenlik ile bilgi/enformasyon şeklinde ifade edilmektedir. Söz konusu mal tanımı içine giren birçok hizmetin, gerçekte bir kalkınma politikası unsuru olduğu kabul edilmektedir.⁸⁹ Dolayısıyla

⁸⁴ A. N. Özker, “Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği”, **E-Akademi: Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, S: 7, Eylül 2002, Parg.:47, (Çevrimiçi) www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm, 10 Kasım 2019.

⁸⁵ Aren, **a.g.e.**, s. 295.

⁸⁶ Stiglitz, **a.g.e.**, s. 150.

⁸⁷ Stiglitz, **a.g.e.**, s. 160.

⁸⁸ H. Kirmanoğlu, B. E. Yılmaz ve N. Susam, “Maliye Teorisi’nin Çıkmazı: Küresel Kamusal Mallar (Kalkınma Yardımları İçinde Küresel Kamusal Malların Finansmanı)”, **Maliye Dergisi**, S: 150, Ocak-Haziran 2006, s. 27.

⁸⁹ Kirmanoğlu, Yılmaz ve Susam, **a.g.e.**, s. 46-47.

devletin küresel kamusal malların finansmanına katkı sağlaması beklenebilmektedir. Bunlar vergi politikası aracılığıyla vergi harcamalarının belirlenmesine de etki edebilmektedir.

Bahsi geçen uygulamalar pek çok ülke için geçerli olmakla beraber vergi harcamalarının ekonomik amaçları ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre farklılaşabilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler genel itibarıyla özel kesim yatırımlarını artırmak, bölgeler arası gelişmişlik farkını azaltmak, istihdamı artırmak vb. kalkınma sorunlarını ön planda tutabilmektedir. Gelişmiş ülkelerin ise vergi harcamalarını daha ziyade ekonomideki konjonktür dalgalanmalarını gidermek amacıyla kullandığı gözlemlenebilmektedir. Özellikle 2008 Küresel Finans Krizi sırasında para politikası araçlarının yetersiz kalması, bu eğilimin gelişmekte olan ülkelere de sirayet etmesine sebebiyet vermiştir. O dönem zarfında pek çok ülke genişletici maliye politikası araçlarını kullanmıştır.

İlerleyen süreçte para politikası ile maliye politikası araçlarının birbirini destekleyici biçimde kullanılmasının ekonominin belirli bir iyileşme sürecine yönelimini artırdığı savunulabilmektedir. 2020 yılının başlarında Dünya Sağlık Örgütü tarafından Covid-19 Küresel Salgını ilan edilen ve beraberinde ekonomik faaliyetleri durma noktasına getiren salgınla mücadelede, dünya genelinde genişletici para ve maliye politikalarının birlikte kullanılması eğilimi gözlemlenmektedir. Dolayısıyla maliye politikasının alt dalı olan vergi politikasının etkin şekilde planlanıp icra edilmesi önemini korumaktadır.

1.1.6.2. Vergi Harcamalarının Mali Amaçları

Her ülkede mali idare açısından vergilemenin temel gerekçesi mali amaç olarak ifade edilen kamu harcamalarının finansmanıdır. Vergilemenin mali amacının özünde toplanan vergi miktarını çoğaltmak yer almaktadır. Bunun için genellikle ilk akla gelen, vergi salınan alanların genişletilip vergi oranlarının yükseltilmesidir. Ancak bunun bazı sorunlara yol açtığını söylemek mümkündür.

Daha fazla miktarda vergi hasılatı elde etmek için vergi oranlarının sürekli olarak yükseltilmesi veya çoğu faaliyete/işleme vergi ihdas etme yolunun tercih

edilmesi, zamanla halkın çalışma ve üretme şevkini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bir başka deyişle ödedikleri vergiler ile kendi ellerinde kalan gelirleri karşılaştırdıklarında, çalışmalarının karşılığı olarak çok az menfaat elde ettiklerini gören çalışanların, zaman içerisinde kazanç sağlama istekleri yok olabilmekte ve böylece çok sayıda kişi üretimden uzaklaşabilmektedir.⁹⁰

Vergi harcamalarının etkin şekilde uygulanması buna benzer sorunların çözümünde fayda sağlayabilmektedir. Bu bağlamda vergi harcamaları, nakden yapılan sübvansiyonlardan farklı olarak alternatif yöntemler kullanılmak suretiyle belirlenen kişi ve/veya faaliyetlere yönelik birtakım mali avantajlar oluşturabilmektedir.⁹¹ Bu bağlamda vergi harcamaları gelir azaltıcı niteliğe sahip olduğundan kısa dönemde kamu bütçesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Örneğin belirli sektörlerin gelişimine katkı sağlamak için uygulanan istisna, indirim vb. müesseseler esas itibariyle vergi gelirlerinden vazgeçmeyi ifade etmektedir. Diğer yandan desteklenen sektöre ilişkin planlar doğru biçimde uygulandığında orta-uzun vadede hedeflenen amaçların gerçekleştirilmesi mümkün hâle gelebilecektir. Böylece (t) zaman diliminde gelişen ana sektör kapsamında birçok yan sanayi firması türeyecek ve (t+1) zaman diliminde olası vergi hasılatı artışı kamu bütçesini olumlu yönde etkileyebilecektir. Bir başka ifade ile uygulanan teşvik programları, özel kesime sermaye akışı sağlamak suretiyle özel kesimin marjinal verimliliğini artıran yatırım harcamalarını etkileyebilmektedir.

İlaveten açılacak olan yeni işletmeler vasıtasıyla istihdam artışı sağlanacak olup gerek tevkif suretiyle vergilendirilen ücret gelirlerinde gerekse artan refah seviyesiyle beraber katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) gibi harcamalar üzerinden alınan vergiler ile motorlu taşıtlar (MTV) ve emlak vergisi gibi servet üzerinden alınan vergilerde hasılatın artma eğilimi taşıyacağını ifade etmek mümkündür. Bu kapsamda değerlendirildiğinde vergi harcamalarının mali ve ekonomik amaçlarının orta-uzun vadede birbirini desteklediğinden söz edilebilmektedir.

⁹⁰ İ. Haldun, **Mukaddime**, Çev.: H. Kendir, İstanbul, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, C: 1, 2017, s. 419-420.

⁹¹ S. James ve C. Nobes, **The Economics of Taxation**, Trowbridge Wiltshire, Prentice Hall International (UK) Limited, 1992, s. 36.

1.1.6.3. Vergi Harcamalarının Sosyal Amaçları

Vergi gelirlerinin artırılması ancak âdil davranmakla mümkündür.⁹² Âdil vergilemede kullanılan başlıca araçlar ise vergilemede ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarıdır. Vergilemede ödeme gücü yaklaşımı ilk olarak on altıncı yüzyılda ifade edilmiş olup vergi yükünün herkese eşit ağırlıkta dağıtılması gerektiği vurgulanmıştır.⁹³ Benzer ifadelerin on sekizinci yüzyılda Smith tarafından da dile getirildiği anlaşılmakta olup kamu harcamalarının finansmanında her devletin vatandaşlarının, kendi güçlerine imkân ölçüsünde katkıda bulunmaları gerektiği belirtilmektedir.⁹⁴

Bu görüşlere karşılık Hobbes on yedinci yüzyılda ileri sürdüğü vergilemede fayda yaklaşımıyla, kişilerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda karşılığında devlete ödemeleri gereken borcu esas almaktadır. Böylece bireyler sağladıkları fayda nispetinde vergilendirileceklerdir.⁹⁵ Hobbes’a göre vergilemede eşitlik, onu tüketenlerin servetlerinden ziyade tüketilen maddenin eşitliğinde yatmaktadır. Zira çok çalışan ve emeğinin meyvelerini tasarruf edip az tüketen bir insanın, tembelce yaşayan ve pek az varlığa sahip olup elde ettiklerini harcayan bir başka insana nispeten daha yüksek oranda vergilendirilmesi kabul edilemez bir durumdur.⁹⁶ Hobbes bu hususta tüketim üzerinden alınan vergilerin âdil olduğunu savunmaktadır.

Günümüzde ise ağırlıklı olarak vergilemede ödeme gücü ilkesinin tercih edildiğini ifade etmek mümkündür. Ancak eşitlik kelimesi yerine vergilemede adalet kavramının kullanımı yaygındır.⁹⁷ Bu kapsamda sosyal amaçlı vergi harcamalarının başlıca gerekçesinin sosyal adaletsizliklerin giderilmesi olduğu belirtilebilmektedir. Sosyal yardımlara ilişkin talepler kimi zaman çeşitli vasıtalarla doğrudan vatandaşlar tarafından dile getirilirken kimi zaman da sivil toplum kuruluşları veya uluslararası sözleşmeler ön plana çıkmaktadır.

⁹² Haldun, s. 425.

⁹³ F. Guicciardini, “Artan Oranlı Toprak Vergisi Üzerine İki Görüş”, Çev.: B. Kuruç, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C: 19, S: 2, 1964, s. 32.

⁹⁴ Ricardo, **a.g.e.**, s. 154.

⁹⁵ T. Hobbes, **Leviathan**, Çev.: S. Lim, 6. bs., İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, No: 319, Kazım Taşkent Klasik Yapıtlar Dizisi, No:9, 2007, s. 170.

⁹⁶ Hobbes, **a.g.e.**, s. 241-242

⁹⁷ Yavuz, **a.g.e.**, s. 133.

1.1.6.4. Vergi Harcamalarının Siyasi Amaçları

Parlamente demokrasiyle yönetilen ülkelerde vergileme yetkisi yasama organına aittir. Yasama organı bu yetkisini kullanırken bir kısım yetkilerini belirli kurallar dâhilinde, yürütme organına ve yerel yönetim birimlerine devredebilmektedir. Günümüzdeki ekonomik konjonktürde maliye politikası araçlarından biri olan vergilerin etkin şekilde kullanılabilmesi için yürütme organına birtakım yetkiler tanınmıştır. Yerel yönetim birimlerine tanınan vergileme yetkisinin ise kamu hizmetlerinin sunumunun aksamaması amacına yönelik olduğu savunulabilmektedir. Üniter devlet sisteminde bu yetki oldukça sınırlı tutulurken federal devletlerde matrah veya oran belirleme yetkisine kadar genişleyebilmektedir.

Vergi harcamaları açısından, yürütme organına verilen yetki belirli sınırlar içerisinde tutulmuştur. Hükümet, kendisine tanınan yetkiyi kullanırken siyasi tercihlerini ve önceliklerini gözönünde tutmak suretiyle düzenleme yapabilmektedir. Dolayısıyla siyasi hedeflere ulaşmada vergi harcamaları bir araç olarak kullanılabilir.⁹⁸ Bu hususta Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Siyasi haklar ve ödevler" bölümü içerisinde yer verilen "Vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinin dördüncü bendinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanına verileceği ifade edilmektedir.

Vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerin yapılmasında parlamento kurumlarının rolünü ifade eden görüşlerden biri de vergi harcamalarının belirlenmesinde organize grupların baskısının daha fazla hissedilebilir olduğu hususudur. Bunun sebebi vergi harcamalarının, toplum taleplerine karşı daha duyarlı olmasıdır.⁹⁹ Politikacılar nezdinde vergi harcamalarına başvurma gerekçelerinden biri de vergileme alanında yapılan bu tür düzenlemelerin daha kolay biçimde ve tepki

⁹⁸ Balkaya Akça, **a.g.e.**, s. 63.

⁹⁹ D. Dharmapala, "Tax Expenditures Versus Direct Subsidies: A Review of the Issues", **Ninety-Second Annual Conference on Taxation**, Austin, Texas, 1998, s. 215, Aktaran: Giray, **a.g.e.**, s. 35.

çekmeksizin gerçekleştirilebildiği hususudur. Hâlbuki kamu harcamalarının ilgili bütçe alt komisyonlardan geçirilebilmesi dahi uzunca zaman alabilmektedir.¹⁰⁰

1.1.7. Vergi Harcamalarının Sınıflandırılması

Vergi harcamaları; belirlenen hedefler, vergi tabanı ve vergilendirme yöntemleri açısından ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Vergi harcamalarının analiz edilme ve raporlanma amaçları göz önüne alındığında bunların farklı yöntemlerle sınıflandırılması mümkündür. Bu kapsamda uygulamada yaygın olanlar; vergi matrahı, amaç odaklı sınıflandırma ve vergi harcamasının türüne göre sınıflandırma yöntemleridir.¹⁰¹ Diğer yandan vergi harcamaları bazı OECD ülkelerinde fonksiyonel ayrıma göre düzenlenebilmektedir.¹⁰² Kimi ülkelerde ise sektörel sınıflandırma söz konusu olabilmektedir. Örneğin Türkiye’de 2018 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporunda sektörel sınıflandırmaya yer verilmiştir. Bu bağlamda çalışmada, literatürde rastlanan sınıflandırma yöntemlerinden; vergilendirilebilir matraha göre, amaç odaklı, vergi harcamasının türüne göre, fonksiyonel ve sektörel sınıflandırma yöntemleri üzerinde durulacaktır.

1.1.7.1. Vergi Matrahına Göre Sınıflandırma

Vergi harcamalarının vergi matrahına göre sınıflandırılmasında, normatif vergi sisteminden ayrılan işgücü ve sermaye faktörleri üzerindeki vergiler iki kategoriye ayrılmaktadır.¹⁰³ Buna göre ücret üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamaları ile sermaye üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamaları ayrı gruplarda sınıflandırılmaktadır. Vergi harcamalarının sadece iki kategoride izlenip bunların birbirleriyle kıyaslanması sonucunda elde edilen bilgilerin sınırlı kaldığını ifade etmek mümkündür. Buna rağmen vergi harcamalarının tahmin edilmesinde vergilendirilebilir matraha göre sınıflandırma yöntemi birçok OECD ülkesi tarafından kullanılmaktadır.

¹⁰⁰ Balkaya Akça, **a.g.e.**, s. 63.

¹⁰¹ Jacobsen vd., **a.g.e.**, s. 12.

¹⁰² M. Daly, “The Role of Tax Expenditure Reporting in a Global Economy”, **The World Economy**, V: 18, I: 1, January 1995, s. 103.

¹⁰³ Jacobsen vd., **a.g.e.**, s. 13.

1.1.7.2. Amaç Odaklı Sınıflandırma

Vergi harcamalarının amaç odaklı sınıflandırılmasında bütçe fonksiyonu, vergi harcaması niteliğindeki uygulamalardan yararlanan mükellefler veya mükellef grupları ile beraber vergi harcamalarının yasal dayanakları ve doğrudan kamu harcamalarıyla ilişkisi üzerinde durulmaktadır. Ancak amaç odaklı sınıflandırma yöntemi genel itibariyle kıyaslama yapmaya ve çıkarımda bulunmaya imkân sağlamamaktadır.¹⁰⁴ Bu sınıflandırma türünde vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların amaçları dikkate alınmaktadır. Bu sebeple mevzuat hükümlerinin gerekçeleri ortaya konmaktadır.

1.1.7.3. Vergi Harcamasının Türüne Göre Sınıflandırma

Vergi harcamasının türüne göre sınıflandırılması, basit ve dolaysız bir yöntem olmakla beraber araştırma veya inceleme amacıyla kullanımı yaygındır. Bu yöntemde vergi harcamaları; vergi indirimleri, muafiyetler, istisnalar, oran indirimleri ve vergi ertelemeleri şeklinde sınıflandırılmaktadır.¹⁰⁵ Örneğin çeşitli mevzuat hükümleri içerisinde yer alan tüm vergi indirimlerine ilişkin uygulamalar alt alta sıralanmakta ve toplam vergi indirimleri tutarına ulaşılabilmektedir. Muafiyet, istisna, oran indirimi ve vergi erteleme şeklinde ifade edilen uygulamaları da bu şekilde hesaplamak mümkündür. Söz konusu yöntemin en önemli sakıncası ekonomik faaliyetlere ilişkin vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların hesaplanıp anlamlı bir politika sonucuna ulaşamama ihtimalidir.

1.1.7.4. Fonksiyonel Sınıflandırma

Fonksiyonel sınıflandırma, vergi harcamalarının hangi alanlara veya amaçlara yöneldiğini gösteren bir sınıflandırma yöntemidir.¹⁰⁶ Bu yöntemde vergi harcamalarının niteliği ön plana çıkmaktadır. Bir ülkedeki reel ekonomik düzen dikkate alındığında farklı iş ve meslek branşlarının geliştiği ifade edilebilmektedir.

¹⁰⁴ Jacobsen vd., **a.g.e.**, s. 13.

¹⁰⁵ Jacobsen vd., **a.g.e.**, s. 13.

¹⁰⁶ R. E. Eriçok, “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021”, **İstanbul İktisat Dergisi**, C: 69, S: 2, 2019, s. 345.

Bunları kendi arasında iş dünyası, yatırımlar, işgücü piyasası, sağlık, eğitim-öğretim, kültür, sanat ve spor faaliyetleri, Ar-Ge, tasarım, finansal piyasalar, altyapı, enerji, ulaştırma ve tarımsal üretime yönelik ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bahsi geçen alanların doğal olarak vergiye tabi tutulması beklenmektedir. Ancak çeşitli amaçlara ulaşabilmek için bunlardan belirli ölçüler çerçevesinde vergi alınmaması olasıdır. Vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların bu şekilde sınıflandırılması fonksiyonel sınıflandırma yöntemine işaret etmektedir.

1.1.7.5. Sektörel Sınıflandırma

Sektörel sınıflandırma, vergi harcamalarının sektör sınıflarına göre ayrıştırılmak suretiyle sınıflandırılmasını ifade etmektedir.¹⁰⁷ Ekonomide tarım, sanayi ve hizmetler sektörünün nispi ağırlığı vergi yapısını iki şekilde etkileyebilmektedir. Bunlardan ilki sektörlerin vergi kapasitesi farkıdır. Örneğin sanayi kesiminin vergi kapasitesinin daha yüksek olmasından dolayı sanayileşmiş ülkelerin vergi hasılatı daha yüksek olmaktadır. İkincisi ise söz konusu sektörlerle ilişkin vergileme tekniklerinin farklılığıdır. Tarım kesiminde hem gelirler hem de işletmeler küçük çapta kalabilmektedir. Ayrıca tarım sektöründe gelir vergisinin tarh ve tahakkuk işlemlerinde zorluklar yaşanabilmektedir. Bunun sebebini gelir vergisinin uygulanabilmesini sağlayacak muhasebe kayıt sisteminin yetersizliği şeklinde ifade etmek mümkündür.¹⁰⁸

1.1.8. Vergi Harcamalarının Türleri

Vergi harcaması olarak ifade edilen istisna, muafiyet, indirim, tecil-terkin uygulaması, vergi erteleme, indirimli vergi oranı, mahsup ve iade işlemleri gerek kapsam gerekse işleyiş bakımından farklılaşabilmektedir. Mevzuata göre vergilendirilmesi gereken gerçek veya tüzel kişinin, yürürlüğe konulan bir kanun hükmüne dayanılarak vergi dışı bırakılması muafiyet kavramı ile ifade edilirken söz

¹⁰⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Vergi Harcamaları Raporu: 2018**, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, s. 3, (Çevrimiçi) <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar-Raporu-2018.pdf>, 12 Kasım 2019.

¹⁰⁸ G. Nalbant Efe ve M. Yetkin Ataer, “Ülke Gruplarının Vergi Yapıları Arasındaki Farklılıklar ve Nedenleri”, **Political Economy of Taxation**, Ed.: M. Aydın ve S. S. Tan, Ijopce Publication, London&Istanbul, No: 23, 2016, s. 114.

konusu hukuki tasarruf kişiyi değil de bir konuyu kapsar biçimde ele alındığında yapılan düzenleme istisna adını almaktadır.

Vergi harcamalarını pozitif ve negatif vergi harcamaları şeklinde ayırmak mümkündür. Buna göre standart vergi yapısından daha düşük vergi oranları vergi harcaması olarak kabul edilirken daha yüksek vergi oranları ise negatif vergi harcaması olarak ifade edilmektedir.¹⁰⁹ Dolayısıyla pozitif vergi harcamalarının kamu bütçesine etkisi olumsuzdur. Buna karşılık negatif vergi harcamaları kamu bütçesine ilave kaynak sağlamaktadır. Bir başka ifade ile negatif vergi harcamaları kamu maliyesi açısından gelirleri artırırken mükelleflerin üzerinde ilave yük oluşturmaktadır.

1.1.8.1. Pozitif Vergi Harcamaları

Vergi harcaması kavramı teoride ağırlıklı olarak pozitif vergi harcamalarını çağrıştırmaktadır. Uygulamada ise vergi harcaması dendiğinde pozitif vergi harcamalarının anlaşıldığını ifade etmek mümkündür. Vergi harcamaları genellikle vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında bazı kalemlerin indirimi ya da gelirlerin kısmen veya tamamen istisna edilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.¹¹⁰ Çalışmada pozitif vergi harcamaları bağlamında; istisna, muafiyet ve indirim müesseseleri üzerinde durulduktan sonra mahsup, vergi kredisi, düşük vergi oranı, vergi erteleme ve vergi tatili uygulamaları hakkında bilgi verilecektir.

1.1.8.1.1. İstisna

İstisna, vergiye tabi olması gereken vergi konularının vergi kapsamı dışına çıkarılmasıdır.¹¹¹ Çeşitli vergi kanunlarında istisnalar, tam veya kısmi ile daimî ya da geçici istisnalar şeklinde sınıflandırılmaktadır.¹¹² Ayrıca istisna hükümlerinden yararlanmak çoğu zaman mükelleflerin tercihlerine bırakılmazken bazı durumlarda

¹⁰⁹ Hashimzade v.d., **a.g.e.**, s. 9.

¹¹⁰ M. Feldstein, "A Contribution to the Theory of Tax Expenditures: The Case of Charitable Giving", **The Economics of Taxation**, Ed. H. J. Aaron ve M. J. Boskin, The Brookings Institution Press, Washington, D.C., 1980, s. 101.

¹¹¹ D. J. Kraan, "Off-budget and Tax Expenditures", **OECD Journal on Budgeting**, V: 4, No: 1, 2004, s. 130.

¹¹² B. E. Yılmaz, **Maliye**, İstanbul, Der Yayınları, 2. bs., 2016, s. 109.

mükelleflere seçim hakkı tanınabilmektedir. Örneğin vergisel hükümler nedeniyle sadece beyanname verenlerin veya çeşitli yollarla vergilendirilenlerin yararlanabildiği bazı teşviklerden mahrum kalınması olasıdır. Bunun önüne geçebilmek için kimi istisna hükümlerinden yararlanma hakkı mükelleflerin tercihlerine bırakılabilmektedir. İstisnadan vazgeçme kararının öncelikli gerekçesinin mükelleflerin ticari çıkarları olduğunu ileri sürmek mümkündür.¹¹³

1.1.8.1.2. Muafiyet

Muafiyet, vergiye tabi olması gereken gerçek veya tüzel kişilerin vergi kapsamı dışına çıkarılmasıdır.¹¹⁴ Vergiye tabi olmak, vergi kanunları uyarınca mükelleflerin kendileri için vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini ifade etmektedir. Vergi kapsamının dışına çıkarılması ise ya vergi kanunu ya da vergisel hüküm içeren bir mevzuat hükmüne istinaden, belirli kişi ve grupların kazanç ve iratlarının vergi dışı bırakılmasıdır. Muafiyetler, vergilemede kişi ile ilgili sınırlamalardır.¹¹⁵ Muafiyet hükümlerinden yararlanma şartlarına haiz vergi muafiyetine sahip gerçek ve tüzel kişilerin, bu şartları taşıdıkları sürece kanunlar açısından ve ilgili süre zarfında

¹¹³ Bu hususta örneğin KDVK'nın istisnadan vazgeçme başlıklı 18/1 maddesinde; “*Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.*” ifadelerine yer verilmek suretiyle istisnadan vazgeçme müessesesi oluşturulmuştur. KDVK'nın indirilemeyecek katma değer vergisi başlıklı 30/a maddesinde; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin içinde yer alan KDV'nin indirimine konu edilemeyeceği hükmüne yer verilmektedir. KDVK'nın istisna edilmiş işlemlerde indirim başlıklı 32'nci maddesinde; KDVK'nın 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri ile 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirileceği hükmüne yer verilmiştir. Devamında ise vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV'nin işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla söz konusu işlemleri yapanlara iade olunacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla KDVK'nın 30/a maddesi gereğince, kısmi istisna kapsamında bir işlemin yapılmış olması halinde, bir önceki aşamada indirimine konu edilen KDV'nin indirilecek KDV hesaplarından çıkartılması gerekmektedir. Bu işlem sırasında ilgili istisna hükmü kapsamında yüklenilen KDV tutarı bir formül yardımıyla hesaplanarak 1 no.lu KDV beyannamesinde yer verilen “İlave Edilecek KDV” satırına eklenecektir. Mükellefe yönelik istisna hükmü sebebiyle sahip olunan indirim hakkının yitirilmesi satış işlemini gerçekleştiren mükellefin maliyetlerini artıracak olup elde edilen kâr, indirilemeyen KDV tutarı nispetinde düşecektir. Bunun engellenmesi için mükellefler KDVK'nın 18/1 maddesine istinaden istisnadan vazgeçme haklarını kullanabilmektedir.

¹¹⁴ Kraan, **a.g.e.**, s. 130.

¹¹⁵ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 109.

mükellefiyet tesis ettirmesine gerek bulunmamaktadır. Bunun doğal sonucu olarak kazanç ve iratlarını beyanname vermek suretiyle beyan etmeyeceklerdir. Ayrıca stopaj veya bizzat ödeme yoluyla da vergilendirilmeyeceklerdir.

1.1.8.1.3. İndirim

İndirim, vergiye tabi gelirin hesaplanmasında vergi matrahından veya vergi üzerinden ilgili vergi kanunlarınca eksiltilmesine izin verilen tutarlardır.¹¹⁶ İndirim müessesesi, belirli kriterlere sahip olan ve belli bir kapsama dahil edilen mükelleflerin gayrisafi vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belirli tutarlarda eksiltmeler yapılmak suretiyle uygulanmaktadır.¹¹⁷ İndirim mekanizması vergi matrahı üzerinden veya hesaplanan vergi tutarından eksiltme yoluyla yapılabilmektedir. Matrahtan indirim; ekonomik, sosyal ya da çevresel düzenlemeleri içeren gayelerle, belirli şartlar dahilinde mükelleflerin vergi matrahlarına ulaşılırken vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belirli tutarlarda eksiltmeler yapılmasıdır. Bu tür indirimler daha ziyade beyanname üzerinden yapılmaktadır. Vergiden indirim mekanizması ise hesaplanan vergi üzerinden belirli oranlarda indirim yapılmasını ifade etmektedir.¹¹⁸

İndirim müessesesi denildiğinde anlaşılması gereken, gayrisafi gelir toplamından eksiltilmesine izin verilen kalemlere ilişkin tutarlardır. Bunların vergi harcaması olarak değerlendirilebilmesi, standart vergi sisteminde ayrıcalık oluşturmak suretiyle sapmaya sebep olmalarına bağlıdır. Amortismanlar bu konudaki en tipik örnektir.¹¹⁹ Ancak normal amortisman uygulaması vergi harcaması olarak kabul edilmezken, amortisman tabi değerler için ilk yıllarda daha yüksek oranda amortisman ayrılmasına imkân tanıyan hızlandırılmış amortisman uygulamasını vergi harcaması olarak kabul etmek mümkündür.¹²⁰

Bu bağlamda vergi kanunlarıyla amortisman tabi olduğu belirtilen varlıkların yıpranma paylarının, vergi matrahının hesaplanmasında dönemler itibariyle

¹¹⁶ Kraan, **a.g.e.**, s. 130.

¹¹⁷ E. Öz, “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, C: 17, S: 1, 2002, s. 12.

¹¹⁸ **Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e.**, s. 6.

¹¹⁹ Saraç, **a.g.e.**, s. 265.

¹²⁰ Kayalidere ve Mastar Özcan, **a.g.e.**, s. 344.

gider olarak yazılması normal amortisman yönteminin genel çerçevesini oluşturmaktadır.¹²¹ Söz konusu varlıklar arasında; binalar, demirbaşlar, tanklar, yollar, çadırlar veya taşıtlar bulunabilmektedir. Hızlandırılmış amortisman ise sermaye maliyetlerini düşürmek suretiyle işgücü yoğun endüstrilere kıyasla sermaye yoğun endüstrilere daha yüksek seviyede fayda sağlamaktadır. Bununla beraber çeşitli düzenlemeler vasıtasıyla sermaye varlıklarına yönelik farklı oranların uygulanması söz konusu olabilmektedir.¹²²

1.1.8.1.4. Diğer Pozitif Vergi Harcamaları

Diğer pozitif vergi harcamaları arasında mahsup, vergi kredisi, düşük vergi oranı, vergi erteleme ve vergi tatili bulunmaktadır.¹²³ Bunlara terkin, uzlaşma ve cezada indirim müesseseleriyle beraber vergi aflarını da dâhil etmek mümkündür.¹²⁴ Bu bağlamda mahsup, vergiden düşülen belirli bir tutarı belirtmektedir.¹²⁵ Mahsup işleminin yapılabilmesi için önceden ödenen bir vergi tutarının ilerleyen zaman diliminde tahakkuk etmiş bulunan bir başka vergi tutarından indirilmesi gerekmektedir. Belirli bir süre zarfında mahsup edilemeyen tutarlar ise iade edilebilmektedir.

Vergi kredisi, belirli bir miktarın vergi mükellefiyetinden düşülmesi veya bu mükellefiyetin artırılmamasıdır.¹²⁶ Örneğin ön vergileme mahiyetinde yapılmış bulunan stopaj tutarının veya geçici vergilerin dönem sonunda matrahtan indirilmesi vergi kredisi uygulamasını ifade etmektedir. Düşük vergi oranı uygulamasında ise bir gelir kaleminin hiç vergilendirilmemesi veya bir kısmının vergilendirilmesi söz konusudur.

¹²¹ R. Önder ve M. Küçükkaya, “Özel Bir Amortisman Uygulama Yöntemi”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayınları, S: 152, 2019, s. 79.

¹²² J. Horpedahl ve B. M. Pizzola, “A Trillion Little Subsidies: The Economic Impact of Tax Expenditures in the Federal Income Tax Code”, **Mercatus Center Research Papers**, George Mason University, 2012, s. 22, (Çevrimiçi) <https://www.mercatus.org/publications/government-spending/trillion-little-subsidies-economic-impact-tax-expenditures-federal>, 13 Ocak 2020.

¹²³ Kraan, **a.g.e.**, s. 130.

¹²⁴ Balkaya Akça, **a.g.e.**, s. 192.

¹²⁵ Kraan, **a.g.e.**, s. 130.

¹²⁶ Kraan, **a.g.e.**, s. 130.

Vergi ertelenmesi ile oluşan vergi harcamaları sadece ertelenmenin geçerli olduğu dönem içerisinde meydana gelmekte olup ilgili vergi harcaması tutarı, erteleme dönemi sonlandıktan sonra vergi gelirine dönüşmektedir.¹²⁷ Bu yöntemde normal amortisman usulünde yer alan ve mali idare tarafından belirlenen faydalı ömür oranları kısaltılmaktadır.¹²⁸ Bir başka ifade ile belirlenmiş mükelleflerin satın alacakları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri yarı yarıya düşürülmekte ve bu suretle mükelleflerin gider yazabilecekleri tutarlar artırılmaktadır. Böylece söz konusu tutarların ödenmemesi yoluyla dolaylı bir finansman imkânı sağlanabilmektedir.¹²⁹

Vergi tatili ise vergi alacağının ertelenmesini ifade etmektedir. Bu uygulamada vergi ödemeleri belirlenen ileri bir tarihte tahsil edilmektedir.¹³⁰ Bir başka deyişle mükellefler açısından verginin ödenmesi gelecek döneme veya dönemlere bırakılmaktadır. Terkin, vergi alacaklısının alacağını silmesi, alacağından vazgeçmesi olarak tanımlanabilmektedir. Terkin sonucunda, vergi alacağı (ve dolayısıyla vergi borcu) bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kalkmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak da zamanaşımına uğramış alacağın aksine, terkin edilmiş alacak, borçlunun rızası olsa dahi ödenmemektedir.¹³¹ Terkin uygulamasında vergi idaresi; doğal afetler, tahsil imkansızlığı, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin gider fazlalığı sebepleriyle, cezanın tahakkuk ve tahsilinden vazgeçebilmektedir.¹³²

Uzlaşma, vergi idaresince; ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, mükelleflerle kanunda belirtilen koşullar dâhilinde anlaşılması yoluyla, vergi alacağının zam ve cezalarıyla birlikte kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayan bir vergi hukuku müessesesidir.¹³³ Uzlaşmada, vergi idaresi ile adına vergi tarh edilen ve/veya ceza kesilen yükümlü ve sorumlular, kanunlar çerçevesinde anlaşma görüşmeleri yaparak, uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden, idari aşamada çözümlenme yollarını ararlar. Böylece tahsilatın hızlandırılması ve yargı organlarının iş

¹²⁷ Saraç, **a.g.e.**, s. 266.

¹²⁸ Önder ve Küçükkaya, **a.g.e.**, s. 82.

¹²⁹ Önder ve Küçükkaya, **a.g.e.**, s. 89.

¹³⁰ Kraan, **a.g.e.**, s. 130.

¹³¹ S. A. Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 11. bs., 2016, s. 152.

¹³² Yılmaz, **Maliye, a.g.e.**, s. 131.

¹³³ Oktar, **a.g.e.**, s. 158.

yükünün hafifletilmesi mümkün hâle gelebilmektedir.¹³⁴ Ayrıca uzlaşma yoluyla vergi idaresi lehine yargı süreci başlatılmaksızın ihtilafın çözüme kavuşturulması, mükellefin psikolojisini olumlu yönde etkileyebilmekte ve önünü görmesi sağlanabilmektedir. Ancak uzlaşma mekanizması vergilemede eşitlik ve kanunilik ilkelerine aykırı olduğu, kuvvetler ayrılığı ile bağdaşmadığı ve vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı gerekçeleri ileri sürülerek eleştirilebilmektedir.¹³⁵

Vergi cezalarında indirim, mükellefin tek taraflı irade beyanı ile sonuç doğuran bir anlaşmazlık çözüm yoludur.¹³⁶ Vergi cezalarında indirim uygulanması, vergi mükellefinin ve/veya sorumlusunun iyi niyetlerinin bir sonucu olarak, kendilerine sunulan bir çözüm önerisidir. Bu şekilde bir yandan vergi uyuşmazlıkları azalırken diğer yandan da vergi aslının ve vergi cezasının tahsil edilme süreleri kısalabilmektedir.¹³⁷

Vergi affı (mali af); bir kanunla yürürlüğe konulan vergi veya cezanın, vergiyi veya cezayı doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren bir başka kanunla yürürlükten kaldırılmasını ifade etmektedir.¹³⁸ Af kanunları çoğu kez vergi cezalarını affederken, uyuşmazlıklardan vazgeçerek vergi aslının ödenmesini sağlamayı veya tahsilatı hızlandırmayı hedeflemektedir. Af kanunlarının sık aralıklarla ve politik amaçlarla yürürlüğe konması, vergi cezalarının önleyici olma işlevini azaltabilmekte ve dürüst mükellefleri mağdur edebilmektedir. Dolayısıyla bunlara ancak zorunlu durumlarda başvurulması yararlı olabilecektir.¹³⁹ Ayrıca vergi afları, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturabilmekte ve dolayısıyla vergi denetiminin ve cezalarının etkinliğini azaltabilmektedir. Bu bağlamda mükelleflerin ödeme yapmaktan kaçınmalarına neden olan bu uygulama, vergisini tam ve zamanında

¹³⁴ Yılmaz, **Maliye, a.g.e.**, s. 132.

¹³⁵ C. Hocaoglu, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S: 5, 2015, s. 511.

¹³⁶ Y. Karakoç, “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: 16, Ö. S.: 2014, 2015, s. 3648.

¹³⁷ Yılmaz, **Maliye, a.g.e.**, s. 131.

¹³⁸ Oktar, **a.g.e.**, s. 174.

¹³⁹ Yılmaz, **Maliye, a.g.e.**, s. 133.

ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etkiye yol açabilmekte olup adalet ve güven duygusunu da zedeleyebilmektedir.¹⁴⁰

1.1.8.2. Negatif Vergi Harcamaları

Çalışmada, negatif vergi harcaması kavramına, vergi harcamalarının mefhum-u muhalifi gereğince yer verildiğini ifade etmek mümkündür. Bu kapsamda vergi harcamalarının genel bütçeye belirli miktarda bir yük getirirken negatif vergi harcamalarının olumlu katkı sağlayabileceğinden söz edilebilmektedir. Bunun tespiti etkin ve verimli kararların alınmasına yardımcı olabilecek niteliktedir. Dolayısıyla vergi harcaması kavramının araştırılmasına verilen önemin negatif vergi harcamalarının analizine de verilmesi konu bütünlüğünün sağlanması bakımından elzemdir.

Bir gelir kaynağı veya ekonomik faaliyet, daha yüksek bir vergi yüküne maruz kaldığında negatif vergi harcaması ortaya çıkmaktadır.¹⁴¹ Bu bağlamda negatif vergi harcamaları; çifte vergilendirme, indirim konusu yapılmayan zararlar, vergi cezaları vb. şeklinde sıralanabilmektedir. Bunlardan çifte vergilendirmede, tek bir vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması söz konusudur. Bunu önlemenin yolu ülkeler arasında mütekabiliyet ilkesine bağlı olarak imzalanacak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.

Böylece yurtdışında ödenen verginin mahsubu mümkün hâle gelebilecektir. Ancak indirim konusu yapılamayan zararlar, vergi cezaları vb. hükümlerin vergi matrahından veya beyanname üzerinden indirimi veya mahsubu mümkün değildir. İlaveten vergi harcamaları için geçerli olan standart vergi sisteminden sapma olgusu negatif vergi harcamaları için de geçerlidir. Bu kapsamda belirlenen mal veya hizmetlerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu sayede kamu bütçesine ilave kaynak sağlanabilecektir.

¹⁴⁰ N. Edizdoğan ve E. Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, S: 164, Ocak-Haziran 2013, s. 100.

¹⁴¹ Altshuler ve Dietz, **a.g.e.**, s. 479.

1.2. Vergi Harcamalarının Analizi

Parlamentar demokrasiyle yönetilen ülkelerde vergilendirme, özü itibarıyla halkın temsil edildiği yasama organının tekelinde bulunan önemli bir hak ve yetkidir. Vergi kanunları parlamentoda kabul edildikten sonra gerek kamu yönetiminin hızlı karar alabilmesi gerekse birtakım teknik düzenlemelerin yetkin birimlerce değerlendirilebilmesi amacıyla bunların yürürlüğünün siyasi iktidarın tasarrufuna bırakılması olağandır. Hükümetler bu düzenlemeleri, parlamentolarının açıkça yetki verdiği hâllerde çeşitli vergilerin oranlarını belirlemek suretiyle gerçekleştirebilmektedir. Diğer yandan vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer alan genel tebliğler, genelgeler, tebliğler, sirküler vb. işlemlerin idarenin inisiyatifine bırakıldığı anlaşılmaktadır. Ancak hukuk devletinin gereği olarak vergilemede keyfiliğin kabul edilemeyeceği açıktır. Vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yukarıda yer verilen inisiyatiften bağımsız olduğunu söylemek mümkündür.

Bu bağlamda tartışılan öge teknik özellikleri ağırlık kazanan vergisel düzenlemelerin belirli bir kamuoyu oluşturulmaksızın, parlamento gündeminde şeffaf bir biçimde yeterince tartışılmadan yürürlüğe girebilmesi endişesidir. Nihayetinde vergi harcaması analizleri kullanılarak vergi ayrıcalıklarından dolayı vergi yükünün dağılımındaki değişmelerin ve gelir grupları arasındaki faydaların dağılımının saptanması mümkün hale gelebilmektedir.¹⁴² Dolayısıyla toplanması gereken vergilerden kısmen veya tamamen, süreli ya da süresiz olarak vazgeçmenin gerekçelendirilmesi elzemdir. Vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet, indirim vb. vergi harcamalarının metodolojik çalışmalarla listelenip tahmin edilmesi önem arz etmektedir. Ayrıca vergi harcamalarının tıpkı kamu harcamaları gibi parlamento, parlamento komisyonları, medya ve kamuoyu tarafından denetlenmesi, vergi harcama programlarının bütçeleme sürecindeki uyumuna, mali saydamlığa ve vergi harcamalarının daha iyi hesaplanmasına katkı sağlayabilmektedir.¹⁴³

¹⁴² M. A. Ibele ve D. Vasché, "Tax Expenditure Reporting in California: Lessons and Opportunities", **Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, V: 92, 1999, s. 401.

¹⁴³ M. Kolçak, "Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi", **Azerbaycan'ın Vergi Journalı**, 3(117), 2014, s. 63.

Vergi harcamaları genel kuralın istisnası niteliğinde olduğundan ekonomik etkilerinin tamamı ve hesabı mümkün olan dar çerçevedeki konulara ve mükellef gruplarına yönelik uygulanabilmektedir.¹⁴⁴ Vergi harcaması analizlerinin yapılması gerek vergi yükünün hesaplanması gerekse vergi harcaması niteliğindeki uygulamalardan yararlanan kesimlerin elde ettikleri faydanın belirlenmesi yönleriyle yararlı sonuçlar doğurabilmektedir. Diğer yandan vergi harcamalarının analizinde en önemli sorunlardan biri fayda hesaplamalarının yapılmayıp sadece kamu bütçesine olan maliyetlerinin ortaya konulmasıdır.¹⁴⁵ Bu durum etkinsiz olan istisna, muafiyet, indirim, mahsup, vergi kredisi, düşük vergi oranı, vergi erteleme, vergi tatili vb. uygulamaların tespitini ve mevzuattan kaldırılmasını güçleştirebilmektedir.

1.2.1. Vergi Harcamalarına İlişkin Süreçler

Vergi harcamalarının değerlendirilmesinde ve raporlanmasında IMF'nin teknik desteği üç farklı kategoriden oluşmaktadır. Buna göre temel düzeyde normatif vergi sisteminin tanımlanmasıyla işe başlanmaktadır. Ardından vergi harcamalarına ilişkin liste oluşturulmaktadır.¹⁴⁶ Vergi harcamalarının değerlendirilmesi ve raporlanmasında ikinci aşama vergi harcaması listesinin hazırlanmasıdır. Söz konusu listede temel tasarım özellikleri, yasal dayanak, vergi türleri, istisna, muafiyet, indirim vb. ölçü türleri, hedefler, mevzuat hükümlerinden hangi mükellef gruplarının yararlanacağı, normatif vergi sisteminden sapmaya neden olan ayrıcalıkların nedeni ve veri kaynakları olarak adlandırılan indirimin beyanname üzerinden mi yoksa kurum kazancı veya gayrisafi hasılat üzerinden mi yapılacağına dair bilgi notları paylaşılabilmektedir.¹⁴⁷

Ardından hazırlanan vergi harcaması listesinde basit maliyet tahminleri yapılmaktadır. Bunun için vergi harcamalarının hesaplanacağı yöntem veya yöntemler tespit edilmektedir. Son olarak vergi harcamalarına ilişkin temel istatistiklerin, vergi türleri arasındaki dağılımın ve tahminlerin özetlendiği vergi harcaması listesi, genel

¹⁴⁴ Schick, **Public Budgeting&Finance**, a.g.e., s. 10.

¹⁴⁵ J. E. Harris ve S. A. Hicks, "Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation", **Public Budgeting&Finance**, V: 12, I: 3, 1992, s. 37.

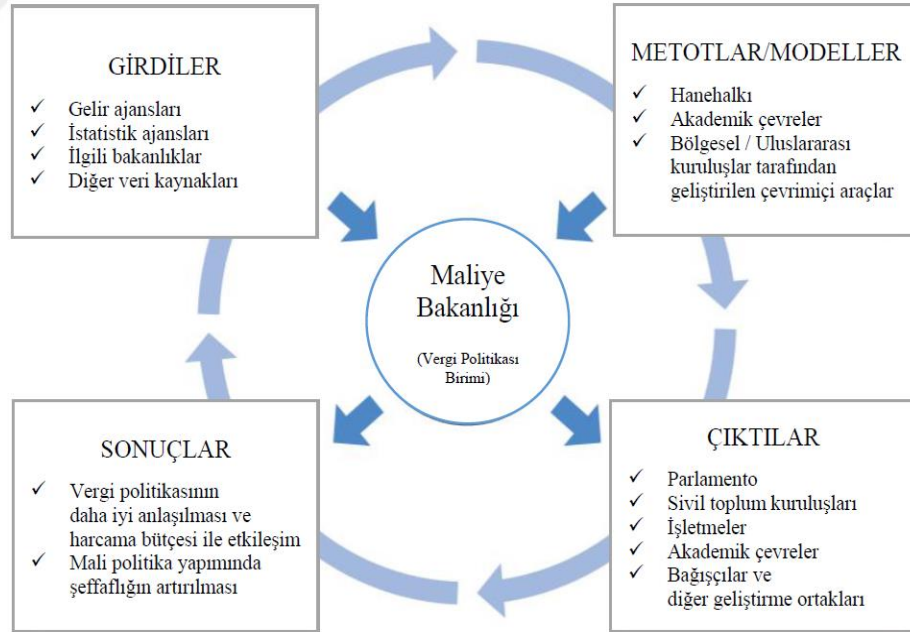
¹⁴⁶ C. Heady ve M. Mansour, **a.g.e.**, s. 14.

¹⁴⁷ Heady ve Mansour, **a.g.e.**, s. 7.

bütçeye ek yapılmaktadır.¹⁴⁸ Vergi harcaması listesinin genel bütçeye ek yapılması zorunlu tutulduğunda yasal mevzuat açısından vergi harcaması tahminlerinin her yıl yayınlanmasının önü açılmış olmaktadır. Uygulamada bazı ülkeler bununla da yetinmeyip vergi harcamaları raporlarının yayınlanmasını da zorunlu tutabilmektedir.

İkinci kategori grubunda ilkinde ek olarak vergi harcamalarını tahmin etmek için gerekli olan verilerin genel bir çerçevesi çizilmekte ve vergi harcamalarının daha detaylı bir listesini hazırlamak üzere Excel tabanlı bir programa aktarılmaktadır. Böylece elde edilecek listenin, tercihe bağlı olarak genel bütçeye ek yapılabilmesi veya ayrı bir rapor halinde kamuoyunun bilgisine sunulması mümkün hâle gelebilmektedir. Vergi harcamalarının değerlendirilmesine ve raporlanmasına ilişkin son kategoride ise ilk ikisine ek olarak gelir, kurumlar veya katma değer vergisi gibi temel vergiler için basit mikro simülasyon modelleri oluşturulmaktadır.¹⁴⁹ Bu kapsamda kamu mali yönetiminin üstlendiği görevlerden biri olarak vergi harcamalarının analiz edilmesi sürecini tüm paydaşlarıyla beraber Şekil 1.3'te incelemek mümkündür.

Şekil 1.3: Vergi Harcamalarının Analizi ve Kamu Mali Yönetimi: Etkin Bir Süreç



Kaynak: Hedy ve Mansour, **a.g.e.**, s. 3.

¹⁴⁸ Hedy ve Mansour, **a.g.e.**, s. 14.

¹⁴⁹ Hedy ve Mansour, **a.g.e.**, s. 14.

Şekil 1.3’te Maliye Bakanlığı veya benzeri bir bakanlık teşkilatı¹⁵⁰ içerisinde yer alan vergi politikalarının belirlenmesinde görevli birimin, vergi harcamalarına ilişkin girdileri belirli metotlarla değerlendirip anlamlı çıktılar haline getirdikten sonra yapılan tespitlere ait sonuçların elde edilme süreci açıklanmaktadır. Buna göre sürecin merkezinde, kamu mali yönetiminin birincil sorumluluğunu taşıyan Maliye Bakanlığı birimleri ile beraber ilgili bakanlıklar ve ajanslar yer almaktadır. Bahse konu yetkililer iş birliği içerisinde vergi harcamalarının maliyetini tahmin etmek için bir veri seti ve bazı modeller oluşturulmasına katkı sağlamaktadır.

Vergi harcamaları raporunda özetlenen anlamlı çıktılar ve sonuçlar tüm paydaşlar için bir tür vergi politikası tartışmasına zemin hazırlamaktadır. Uygulanmakta olan süreç kendi kendini geliştirmekte olup zaman içerisinde vergi harcamalarını raporlamak için gereken analitik çalışmanın hem tahmin kalitesinin iyileşmesi hem de mali politika yapımına katkı sunması açısından kamu mali yönetimine yönelik etkin bir çevrim oluşturmaktadır.

1.2.2. Vergi Harcamalarının Hesaplanması

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yaygınlaşması ve bunların kamu harcamalarının ikamesi olarak görülmesi, vergi harcamalarının yönetilmesi gerekliliğini doğurmaktadır. Bu bağlamda kamu bütçesinde gelir azaltıcı bir unsur olan vergi harcamaları tutarlarını tespit edip buna göre politika oluşturmak gerekmektedir. Netice itibarıyla ölçülemeyen ve analiz edilemeyen tutarların etkin yönetiminden söz etmek mümkün gözükmemektedir.

Tek bir vergi mükellefi için geçerli olan bir vergi harcamasını hesaplamak için öncelikle vergi harcaması tutarıyla beraber mükellefin toplam vergi borcu tespit edilmektedir. Ardından vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar kaldırılarak mükellefin toplam vergi borcu hesaplanmaktadır. Bulunan vergi borcu tutarları karşılaştırıldığında vergi harcaması tutarı ortaya çıkmaktadır. Bir başka ifade ile söz

¹⁵⁰ Bu hususta örneğin ülkemizde “Hazine ve Maliye Bakanlığı”, ABD ve Avustralya’da “Hazine Bakanlığı”, İtalya’da “Ekonomi ve Maliye Bakanlığı”, Danimarka’da Maliye Bakanlığı’nın yanı sıra vergiyle ilgili olarak ayrı bir “Vergileme Bakanlığı”, Kanada, Almanya, Fransa, Macaristan, Letonya, İsveç ve Norveç’te ise “Maliye Bakanlığı” yer almaktadır.

konusu fark, belirli bir vergi mükellefine ait yükümlülükteki değişiklik olarak tanımlanan mevzuat hükmünün parasal karşılığını ifade etmektedir.¹⁵¹

Vergi mükelleflerinin tümü dikkate alındığında ise vergi mevzuatı içerisinde yer alan vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeler göz ardı edilerek her gerçek veya tüzel kişinin ödeyeceği vergi tutarı ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Böylece hesaplanan tutar ile fiilen ödenen tutar arasındaki farka ulaşılmaktadır. Bulunan fark, vergi harcaması nedeniyle katlanılan hasılat kaybını ifade etmektedir.¹⁵² Bir başka deyişle vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların olmadığı varsayıldığında tahsil edilmesi gereken vergi gelirleri ile fiili durumda tahsil edilen vergi gelirleri arasındaki farkın tahminine yönelik bir çaba söz konusudur.¹⁵³

Vergi harcamalarının hesaplanmasında dikkat çeken unsur çoğu zaman, bu niteliğe sahip uygulamalar sebebiyle oluşan gelir kaybına işaret etmektedir. Zira vergi harcamalarının hesaplanması suretiyle maliyetinin açıklanması şeffaflık açısından önemlidir. Bir başka ifade ile vergi harcamalarının maliyeti konusunda periyodik bilgilendirme sürecinin işletilememesi mali saydamlığın sağlanmasında dezavantaj oluşturabilmektedir. Bu durum vergi harcamalarına yönelik eleştirileri çoğaltabilmektedir.¹⁵⁴

1.2.3. Vergi Harcamaları Verilerinin Elde Edilmesinde Kullanılan Mikro Simülasyon Modeli

Vergi harcamaları verilerine ulaşmada araştırmacıların yaşadığı başlıca sorun veri tabanının kısıtlı olmasıdır. Günümüzde vergi harcamaları verilerinin elde edilmesinde, bilinen en ideal yöntemin mikro simülasyon modeli olduğu hususu değerlendirilmektedir. Bu bağlamda söz konusu modelin, gerçek bireysel verilere dayalı olup vergi harcamalarının yüksek bir doğruluk oranıyla ölçümünü sağladığı ileri sürülebilmektedir. Mikro simülasyon modeli oluşturmak için hanehalkı ve firmaları

¹⁵¹ J. O'Hare, M. Schmitt ve J. Xanthopoulos, "Measuring the Benefit of Federal Tax Expenditures Used by Small Business", Quantria Strategies, LLC, **SBA: Small Business Administration**, Office of Advocacy, November 2013, s. 10.

¹⁵² Stiglitz, **a.g.e.**, s. 38.

¹⁵³ Y. Bouterige v.d., **Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice**, Methodological Guide, Ferdi, France, 2018, s. 35.

¹⁵⁴ Kayalıdere ve Mastar Özcan, **a.g.e.**, s. 346.

kapsayan bir mükellef veri tabanına ihtiyaç duyulmaktadır.¹⁵⁵ Mikro simülasyon, sistemdeki bireysel aktörlerin davranışlarını taklit etmek suretiyle dinamik ve karmaşık olan sistemin durumunun çoğaltılması ya da tahmin edilmesi için kullanılan bir mekanizmadır.¹⁵⁶

Mikro simülasyon modeli, gerek mevcut ekonomik ve sosyal politikaların etkilerinin incelenmesine gerekse alternatif politikaların göz önüne alınarak vergi idaresinin işleyişine yönelik önerilerin oluşturulmasına olanak sağlayabilmektedir. Söz konusu modelin en önemli üstünlüğü, analizi birey veya hanehalkı düzeyine indirerek bireysel düzeydeki farklılıkların da göz önüne alınmasıyla muhtemel politika değişikliklerinin sonuçlarının farklı bireysel ve toplumsal tabakalar üzerindeki etkilerine yoğunlaşmayı mümkün kılmasıdır.¹⁵⁷ Diğer yandan gerek ülkeden ülkeye farklılık gösteren uygulamaların varlığı gerekse vergi harcamalarının tanımlanmasındaki farklılıklar mukayese yapılmasını zorlaştırabilmektedir.¹⁵⁸ Böylece dünya genelinde en verimli yöntemlerin tespiti güçleşmekte, bunun yansıması olarak da tartışma olanağı azaldığından literatüre sınırlı düzeyde katkı sağlanabilmektedir.

1.2.4. Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarını etkin bir politika aracı olarak kullanabilmek için bunların belirli bir metodoloji çerçevesinde hesaplanıp raporlanması ve kamuoyuyla düzenli aralıklarla paylaşılması gerekmektedir. Dünya genelinde vergi harcamalarının maliyetinin hesaplanmasında en çok kullanılan yöntemler arasında sırasıyla vazgeçilen gelir, kazanılan gelir ve eşdeğer harcama yöntemleri bulunmaktadır.¹⁵⁹

¹⁵⁵ Uemura, **a.g.e.**, s. 8.

¹⁵⁶ S. İrey Zoba, E. Karakullukçu ve U. Şevik, “Mikro Veri Kullanarak Popülasyon Sentezleme”, **Xth International Statistics Days Conference**, Giresun, 2016, s. 1, (Çevrimiçi) www.researchgate.net/publication/319122644_Mikro_Veri_Kullanarak_Populasyon_Sentezleme, 4 Mart 2020.

¹⁵⁷ Ö. Albayrak, S. Bahçe ve A. Pınar, “Türkiye’de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları İçin Mikrosimülasyon Analizi: 2003-2013”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C: 71, No: 1, 2016, s. 253.

¹⁵⁸ Surrey ve McDaniel, **a.g.e.**, 1985, s. 2.

¹⁵⁹ M. Burton ve K. Sadıq, **Tax Expenditure Management: A Critical Assesment**, England, Chambridge University Press, 2013, s. 58.

Vazgeçilen gelir yönteminin bir başka adı gelir kaybı yöntemiymişken kazanılan gelir yönteminin diğer adı gelir sağlama yöntemidir. Ulaşılabilir veriye sahip tüm OECD ülkelerinin raporlarında vazgeçilen gelir yönteminin kullanıldığını ifade etmek mümkündür.¹⁶⁰ Bunun sebebi davranışlardaki değişimlerin hesaba katılmasının zor olması ve her zaman vergi harcamasına denk bir harcama programının olmasıdır.¹⁶¹ Sayılan yöntemler göz önüne alındığında vergi harcaması büyüklüklerinin birebir tespitinden ziyade bunların olasılık hesaplamalarına dayanan tahminler olduğu unutulmamalıdır. Dolayısıyla (t) yılında yayınlanan bir raporda sunulan verilerin (t+1) yılında yayınlanan bir başka raporda güncellenebileceği hususuna dikkat etmek gerekmektedir.

1.2.4.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi

Vazgeçilen gelir yönteminde vergi ayrıcalıkları sebebiyle vergi gelirlerinde oluşan kayıpların tahmin edilmesine odaklanılmaktadır.¹⁶² Bir başka ifade ile vergi mükelleflerinin ekonomik davranışları göz önüne alınarak, vergi harcamaları nedeniyle vazgeçilen vergi hasılatı hesaplanmaktadır.¹⁶³ Bu yöntemde mükelleflerin davranışlarında meydana gelebilecek değişiklikler önemsenmeyip, vergi harcama araçlarının uygulanmadığı durumdaki vergi hasılatı ile mevcut durumdaki hasılat arasındaki fark tahmin edilmektedir.¹⁶⁴

Diğer yandan vazgeçilen gelir yöntemi bazı hatalar içerebilmektedir. Örneğin gelir vergisi uygulamasında yaygın olan artan oranlı vergileme, vergi harcamalarının ölçülmesinde hatalı sonuçlara yol açabilmektedir. Çünkü artan oranlı vergileme sisteminin uygulandığı ülkelerde bazı vergi mükellefleri yeni bir vergi harcamasının sonucu olarak gelir vergisinin daha düşük diliminde yer alabilmektedir. Dolayısıyla daha düşük vergi oranı ile vergilendirilen mükellefler sebebiyle olması gereken vergi harcaması tutarının azalması olasıdır.¹⁶⁵ Benzer şekilde, yürürlükte bulunan bir vergi

¹⁶⁰ Vergi Harcamaları Raporu, a.g.e., 2017, s. 11.

¹⁶¹ Vergi Harcamaları Raporu, a.g.e., 2016, s. 11.

¹⁶² C. G. Hockley, **Fiscal Policy An Introduction**, London, Routledge and Kegan Paul Limited, 1992, s. 32.

¹⁶³ A. Redonda, "Tax Expenditures and Sustainability: An Overview", **Discussion Note**, Council on Economic Policies, November 2016, s. 6.

¹⁶⁴ Burton ve Sadıq, a.g.e., s. 58.

¹⁶⁵ Kraan, a.g.e., s. 137.

harcaması niteliğindeki uygulamanın sona erdirilmesi, bazı mükelleflerin daha üst vergi dilimlerinde vergilendirilmesine sebebiyet verebilmektedir. Sayılan olasılıklar, vergi harcamalarının doğru şekilde ölçülebilmesinin önündeki kısıtlar arasındadır.

1.2.4.2. Kazanılan Gelir Yöntemi

Kazanılan gelir yöntemi, vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman elde edilebilecek vergi gelirlerinin tahmini esasına dayanmaktadır.¹⁶⁶ Kazanılan gelir yönteminde vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman elde edilecek kazancın tahmini öne çıkmaktadır.¹⁶⁷ Bu yöntemde vergi harcamalarından vazgeçilmesi neticesinde mükelleflerin ekonomik davranış değişikliklerinin dikkate alınması suretiyle elde edilecek ilave vergi gelirlerinin hesaplanması söz konusudur.¹⁶⁸ Kazanılan gelir yöntemi mükelleflerin davranışlarını dikkate aldığından dolayı vazgeçilen gelir yöntemine nazaran daha doğru sonuçlar alınabilmektedir. Ancak kazanılan gelir yönteminin uygulanması maliyetli olduğundan tercih edilen bir yöntem olmadığını ifade etmek mümkündür.¹⁶⁹

1.2.4.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi

Eşdeğer harcama yöntemi vergi harcaması yerine, aynı fayda düzeyine ulaşmak için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahmin edilmesini ifade etmektedir.¹⁷⁰ Eşdeğer harcama yönteminde vergi mükelleflerinin, herhangi bir ekonomik davranış değişikliği olmaması durumunda, mükelleflere vergi harcamaları yerine aynı fayda düzeyini sağlayacak alternatif doğrudan harcama programları için gerekli olan kamu kesimi nakit harcamalarının hesaplanması söz konusudur.¹⁷¹ Bir başka ifade ile vergi harcaması yerine aynı fayda düzeyine ulaşabilmek için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahmin edilmesi gerekmektedir.¹⁷²

¹⁶⁶ Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., s. 7.

¹⁶⁷ Hockley, a.g.e., s. 32-33.

¹⁶⁸ Redonda, a.g.e., s. 6.

¹⁶⁹ Burton ve Sadıq, a.g.e., s. 58.

¹⁷⁰ Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., s. 7.

¹⁷¹ Redonda, a.g.e., s. 6.

¹⁷² Hockley, a.g.e., s. 33.

1.2.5. Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemlerine Yöneltilen Eleştiriler

Stiglitz ve Boskin (1977) tarafından vergi harcamalarına yöneltilen eleştiriler arasında vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik eleştiriler yer almaktadır. Bunlardan ilki vazgeçilen gelirin ölçülmesinde sıfır elastikiyet varsayımının esas alınmış olmasıdır. Buna göre toplam vergi harcamaları tahminlerini yalnızca bireyin reel gelirinin tümüyle vergi dışı tutulduğu ve üretim faktörlerinde sabit arzın geçerli olduğu durumda doğru şekilde hesaplamak mümkün olabilmektedir.¹⁷³

Bir başka ifade ile kişilerin elde ettiği reel gelirin vergilendirilmemesi ve doğal kaynaklar, işgücü, sermaye ve girişimci faktörlerinin arzının sabit olduğu varsayıldığında vergi harcamalarının doğru biçimde hesaplanacağı ileri sürülmektedir. Vergi tekniği göz önüne alındığında, elde edilen kazanç ve iratlar toplamından; dönem zararı, istisnalar ve indirimler çıkarılıp geçmiş yıllara ilişkin zarar mahsubu yapıldıktan sonra vergiye tabi gelir hesaplanmaktadır. Vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik ikinci eleştiri, hayır işleri vb. faaliyetler için yapılan kamu harcamalarının, özel harcamaları azaltabilmesidir. Vergi harcama bütçesi, devletin vazgeçilen geliri toplaması ve doğrudan onu tercih edilen mallara harcaması esasına dayanmaktadır. Ancak her bir vergi harcaması bir özel harcamayı dışlarsa sıfır olmayan ikame elastikiyeti, devletin tahmin edilen gelir kaybından daha fazlasını harcamak zorunda kalabileceğini ifade etmektedir.¹⁷⁴

Diğer yandan OECD ülkelerinde vergi harcaması tutarlarının bütçe süreçleriyle beraber değerlendirildiği gözlemlenmektedir.¹⁷⁵ Bu bağlamda vergi harcama tahminleri yapılırken karşılaşılan teknik sorunların, esasında vergi sistemi veya bütçe programlarındaki değişikliklerin hazırlanmasında karşılaşılanlarla aynı olduğunu ifade etmek mümkündür. Başka bir deyişle vergi harcamalarını hesaplarken kullanılan teknikler ile diğer mali hesaplamalarda kullanılan teknikler birbirine benzemektedir. Dolayısıyla vergi harcama tahminlerine yöneltilen eleştirilerin aynı

¹⁷³ J. E. Stiglitz ve M. J. Boskin, "Some Lessons from the New Public Finance", **The American Economic Review**, Papers and Proceedings, V: 67, No: 1, February 1977, s. 296.

¹⁷⁴ Stiglitz ve Boskin, **a.g.e.**, s. 297.

¹⁷⁵ Kayalidere ve Mastar Özcan, **a.g.e.**, s. 342.

zamanda kamu harcamaları ve vergi değışiklikleri tahminleri ile beraber söz konusu tahminleri yapanları hedefleyebileceği ihtimalini göz önünde tutmakta yarar bulunabilmektedir.¹⁷⁶

1.2.6. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Vergi harcamalarının raporlanması, istatistiki bilgilere ulaşmanın yanı sıra yapılan analizler yoluyla başka birtakım olanakları da beraberinde getirmesi açısından yararlı sonuçlar doğurabilmektedir. Bunlar arasında; vergi ayrıcalıklarının fayda-maliyet analizlerini yapabilme, kamu maliyesinde saydamlık sağlama, vergi ayrıcalıklarından dolayı vergi yükünün dağılımındaki değışiklikleri ve gelir grupları arasındaki fayda dağılımını belirleme imkânları yer almaktadır.¹⁷⁷

Vergi harcamaları raporlanmadıkları sürece siyasi iktidarın gerek parlamento gerekse kamuoyu denetiminden uzaklaşmasına neden olabilmektedir. Bu durumun belirli çıkar gruplarına yapılan transferlerin gizlenmesine hizmet ettiği ileri sürülebilmektedir.¹⁷⁸ Saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil eden durumların ekonomik, mali, sosyal ve siyasi etkilerinden söz etmek mümkündür. Ayrıca vergi harcama raporlarının fonksiyonlarından birinin de ekonomi yönetimine vergi harcamaları ile kamu harcamalarının uygulama sonuçlarını karşılaştırma olanağı sağlamak olduğu savunulabilmektedir.¹⁷⁹ Böylece gereksiz vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara son verilmesi mümkün hâle gelebilmektedir. Bu bağlamda vergi harcamalarının raporlanması aşağıdaki aşamaları içerebilmektedir.¹⁸⁰

1. Vergi harcamalarının tanımlanması.
2. Vergi harcamalarının maliyetinin hesaplanması.
3. Yapılacak diğer analizlerle beraber maliyet hesaplarının bir kamu belgesi olarak kamuoyuyla paylaşılması.

¹⁷⁶ Giray, **a.g.e.**, s. 39.

¹⁷⁷ Giray, **a.g.e.**, s. 49.

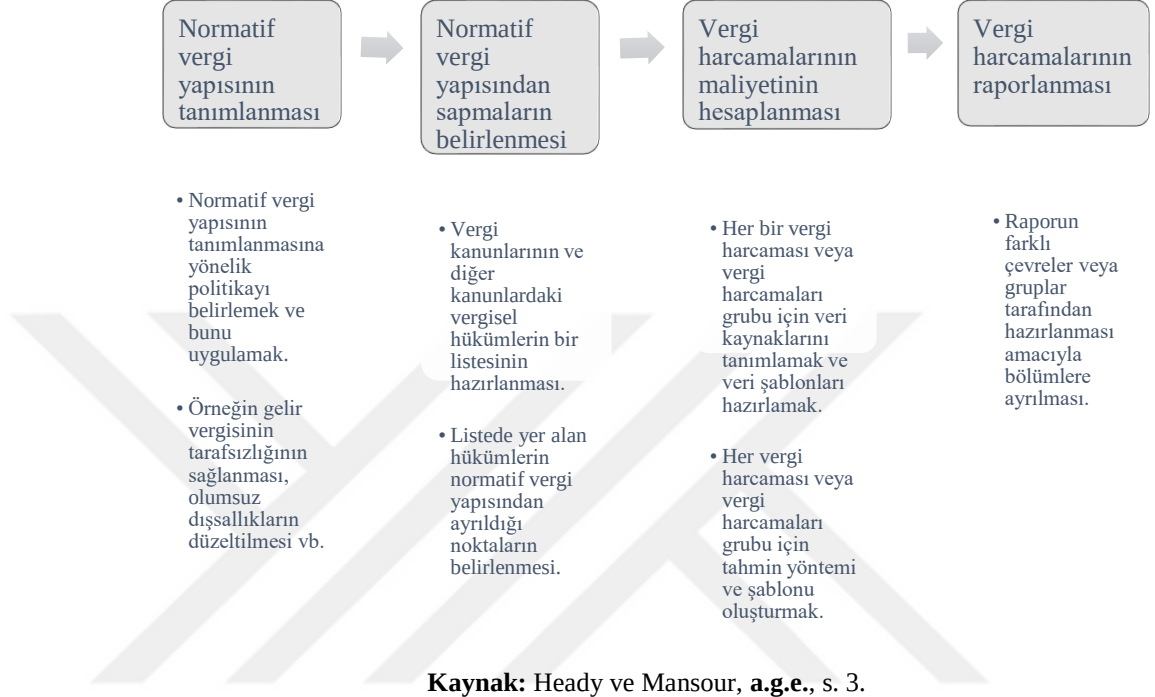
¹⁷⁸ B. Bittker, "Accounting for Federal Tax Subsidies in the National Budget", **National Tax Journal**, V: 22, I: 2, 1969, s. 244.

¹⁷⁹ L. Maktouf ve S. S. Surrey, "Tax Expenditures: Analyses in Less Developed Countries", **Taxation in Developing Countries**, Ed.: R. M. Bird ve O. Oldman, Baltimore, John Hopkin University Press, 1990, s. 208.

¹⁸⁰ Harris ve Hicks, **a.g.e.**, s. 33.

Vergi harcama raporlarının hazırlık sürecine ilişkin IMF'nin önerdiği usul ise Şekil 1.4'te açıklanmaktadır.

Şekil 1.4: Vergi Harcama Raporlarının Hazırlık Süreci



Şekil 1.4'te yer verilen vergi harcama raporlarının hazırlanmasına ilişkin olarak öncelikle normatif vergi yapısının tanımlanması gerekmektedir. Bunun için normatif vergi yapısının tanımlanmasına yönelik politikalar belirlenip uygulanır. İkinci adım normatif vergi sisteminde yer alan mevcut politikaları göz önünde tutarak vergi harcamalarının belirlenmesidir. Bu kapsamda vergi kanunlarının ve diğer kanunlardaki vergisel hükümlerin yer aldığı listenin hazırlanması beklenmektedir. Bu listedeki hükümlerin normatif vergi yapısından ayrıldığı noktalara işaret edilmektedir.

Üçüncü adım vergi harcamalarının maliyetini hesaplamak için veri setleri, yöntemler ve modeller oluşturup bunları uygulamayı ifade etmektedir. Her bir vergi harcaması veya vergi harcamaları grubu için veri kaynakları tanımlanmakta ve veri şablonları hazırlanmaktadır. Ardından tahmin yöntemleri ve şablonları oluşturulmaktadır. Son adım ise bulguların kamuoyuna açık olacak şekilde raporlanmasıdır. Bu işlem sırasında raporun farklı çevreler veya gruplar tarafından hazırlanabilmesi için rapor bölümlere ayrılmaktadır.

1.2.7. Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi

Vergi harcamaları, tıpkı kamu harcamalarında olduğu gibi mevcut kaynakları azaltmak suretiyle kamu bütçesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu sebeple devletin vergi sistemi aracılığıyla gerçekleştirdiği harcamaların saptanıp bunlara ilişkin bir bütçenin hazırlanması elzemdir. Söz konusu bütçe genel bütçeye ek yapıldığında, vergi kanunlarında meydana gelecek değişikliklerin vergi gelirlerine ve ekonominin geneline olan etkilerini tespit etme hususunda önemli bir avantaj sağlanabilecektir.¹⁸¹

Vergi harcamaları genel bütçeye dâhil edilmediğinde ise bunları kontrol etmek oldukça güçleşebilmektedir. Çünkü vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların herhangi bir farkındalık geliştirilmeksizin yasama denetimi dışında tutulması, vazgeçilen kamu gelirlerine yol açan verimsiz ve pahalı sübvansiyonların oluşumuna zemin hazırlayabilmektedir.¹⁸² Vergi harcamalarının bütçelenmesi ise mali saydamlığa, bütçe kontrolüne, harcama ve gelir politikasına katkı sağlayabilmektedir.

Vergi harcamalarının bütçelenmesi bazı prosedürlerin sağlanmasına bağlıdır. Maktouf ve Surrey (1990) bu sürecin üç adımdan oluştuğunu ifade etmektedir. Bunlardan ilki vergi harcaması analizine konu olacak vergilerin tespit edilmesidir. İkincisi vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların sınıflandırılmasıdır. Üçüncüsü de vergi harcama tahminlerinin sunulmasıdır.¹⁸³ Mikesell (2002) ise vergi harcama bütçesinin dört adımda oluşturulabileceğini ifade etmektedir. Buna göre öncelikle vergi harcaması bütçesi, normatif vergi yapısının gelir ve harcama politikası unsurları arasında açıkça ayırım sağlamalıdır. İkinci adım oluşturulacak olan bütçede, vergi harcamalarının türü ve miktarı hakkında açıklayıcı bilgi bulunmasıdır. Üçüncüsü, vergi harcaması bütçelerinin genel bütçe hazırlama sürecine zamanında entegre edilmesidir. Son olarak, vergi harcaması bütçesinin tıpkı herhangi bir bütçe türünde olduğu gibi ileriye dönük olması beklenmektedir.¹⁸⁴

¹⁸¹ Ferhatoğlu, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, a.g.e., 2005, s. 79.

¹⁸² Jacobsen v.d., a.g.e., s. 11.

¹⁸³ Maktouf ve Surrey, a.g.e., s. 206.

¹⁸⁴ J. L. Mikesell, "The Tax Expenditure Budgets, Budget Policy and Tax Policy: Confusion in the United States", **Public Budgeting&Finance**, Winter 2002, s. 49-50.

Çalışmada vergi harcamalarının bütçelenmesi dört adımda incelenecek olup bunlar sırasıyla; bütçe kapsamının belirlenmesi, vergi harcaması büyüklüklerinin tahmin edilmesi, bunların genel bütçede yer alması ve vergi harcamalarının gözden geçirilmesidir.

1.2.7.1. Vergi Harcamaları Bütçesinin Kapsamının Belirlenmesi

Vergi harcamaları bütçesinin kapsamının belirlenmesinde öncelikle vergi harcamaları analizine konu olacak vergilerin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu süreçte özellikle hangi uygulamaların normatif vergi yapısından sapma meydana getirdiğinin belirlenip bütçe kapsamının oluşturulması için referans sistem tanımlanmaktadır.¹⁸⁵ Bu amaca ulaşabilmek için vergi kanunlarının yanı sıra çeşitli branşlara ait mevzuatın vergisel hükümlerinin incelenmesi elzemdir. Zira vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara vergi kanunlarının yanı sıra çeşitli kanunlara ilişkin vergisel hükümlerde de rastlamak mümkündür. İncelenecek mevzuat hükümleri belirlendikten sonra vergisel ayrıcalıkların sınıflandırılması aşamasına geçilmektedir. Bu sınıflandırmayı harcamalar, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdeki ayrıcalıklar şeklinde ifade etmek mümkündür.

1.2.7.1.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerdeki Ayrıcalıkların Sınıflandırılması

Literatür araştırması sonucunda harcamalar üzerinden alınan vergilerdeki vergisel ayrıcalıkların sınıflandırılmasında Davie'nin (1994) kullandığı modelin esas alındığı anlaşılmaktadır. Söz konusu sınıflandırmaya göre vergi harcamaları dokuz gruba ayrılmakta olup bunlar; gelir, yeniden dağılım, tüketim, faydalanma prensibi, sorumluluk, beklenmedik kazanç, sınır düzenlemeleri, dışsalılıkları düzenleme ve düzenleyici nitelikteki harcama vergilerinden oluşmaktadır.¹⁸⁶ Bahsi geçen sınıflandırma gruplarına ilişkin açıklamaları Tablo 1.2'de incelemek mümkündür.

¹⁸⁵ Balkaya Akça, **a.g.e.**, s. 104.

¹⁸⁶ B. F. Davie, "Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System", **National Tax Journal**, V: 47, No: 1, 1994, s. 46-50, Aktaran: Giray, **a.g.e.**, s. 41.

Tablo 1.2: Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerdeki Vergisel Ayrıcalıkların Sınıflandırılması

Sınıflandırma Aracı	Açıklama
<i>Gelir Sınıflandırması</i>	Gelir sınıflandırması içinde yer alan harcama vergilerinin amacı gelir sağlamaktır.
<i>Yeniden Gelir Dağılımı Sağlayıcı Vergiler</i>	Gelirin daha üst gelir gruplarından diğer gelir gruplarına dağılımını sağlayan harcama vergileridir.
<i>Tüketimi Kısımayı Amaçlayan Vergiler</i>	Yaklaşık olarak üretim ve dağıtım maliyetlerindeki bir fiyatla satılabilen ürünlerin tüketiminden alınan vergilerdir.
<i>Faydalanma Prensibine Dayalı Vergiler</i>	Belirli kamu hizmetlerinin giderlerinin tamamını veya bir kısmını bu hizmetlerden yararlanan kişiler arasında dağıtmak üzere konulan harcama vergileridir.
<i>Sorumluluğa Dayalı Vergiler</i>	Birtakım programların yaratacağı olası sorunlardan sorumlu olabilecekleri düşünülen seçilmiş bir grup arasında hükümet programının maliyetini dağıtmak üzere alınan vergilerdir.
<i>Beklenmedik Kazançlar İçin Alınan Vergiler</i>	Ekonomik ve sosyal gelişmeler sonucu ortaya çıkan kazançlar üzerinden alınan vergilerdir.
<i>Sınır Vergileri</i>	İthal edilen ürünlerden alınan vergilerdir. Amaç aynı nitelikteki malı üreten daha dezavantajlı durumdaki yerli firmaları ithalatçılara karşı korumaktır.
<i>Dışsallıkları Düzenlemek Üzere Alınan Vergiler</i>	Sosyal maliyetleri yansıtmada başarısız olan piyasa fiyatlarını düzenlemek ve olumsuz dışsallıkları gidermek amacıyla alınan harcama vergileridir.
<i>Düzenleyici Harcama Vergileri</i>	Yasaklanan, teşvik edilmesi istenmeyen mali veya diğer işlemler üzerinden alınan vergilerdir. Düzenleyici harcama vergilerinin bazıları gelir vergisindeki vergisel teşviklerin oluşturduğu vergi harcamalarına yönelik sınırlamayı amaçlamaktadır.

Kaynak: B. F. Davie, "Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System", **National Tax Journal**, V: 47, No: 1, 1994, s. 42-45, Aktaran: Giray, **a.g.e.**, s. 41-42'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 1.2'de harcamalar üzerinden alınan vergilerdeki vergisel ayrıcalıkların sınıflandırılmasına yer verilmektedir. Gelir sınıflandırması içinde yer alan harcama vergilerinin amacı kamu bütçesi için gelir elde etmektir. Haberleşme hizmetleri üzerinden alınan vergiler ve bütçe açığını gidermek üzere getirilen ilave akaryakıt vergileri örnek olarak gösterilebilmektedir. Gelirin yeniden dağılımını sağlayan vergiler ise lüks tüketim mallarına yönelik vergiler gibi gelirin daha üst gelir gruplarından diğer gelir gruplarına dağılımını sağlayan vergilerdir. Ancak hedeflenen başarıya ulaşmak için lüks tüketim mallarının rasyonel biçimde tanımlanması

elzendir. Tüketimi kısımayı amaçlayan vergiler ise yaklaşık olarak üretim ve dağıtım maliyetlerindeki bir fiyatla satılabilen ürünlerin tüketiminden alınan vergilerdir. Tütün ve tütün mamulleri, alkollü içkiler, kumar ve bahis oyunlarından alınan vergiler örnek olarak gösterilebilmektedir.

Faydalanma prensibine dayalı harcama vergileri belirli kamu hizmetlerinin giderlerinin tamamını veya bir kısmını bu hizmetlerden yararlanan kişiler arasında dağıtmak üzere konulan vergilerdir. Sorumluluğa dayalı vergiler birtakım programların meydana getireceği olası sorunlardan dolayı sorumlu olabilecekleri düşünülen seçilmiş bir grup arasında hükümet programının maliyetini dağıtmak üzere alınan vergilerdir. Örneğin çeşitli kimyasal maddeler üzerinden alınan vergiler bu grupta yer almaktadır.

Beklenmedik kazançlar için alınan vergiler; ekonomik ve sosyal gelişmeler sonucu ortaya çıkan kazançlar üzerinden alınan vergilerdir. Örneğin OPEC'in aldığı kararlar sonucunda ABD'de 1980 yılında yerli petrol ve gaz fiyatlarında görülen beklenmedik kazanç kanununun yasallaşmasıyla beraber petrol, harcama vergisi kapsamına alınmıştır. Sınır vergileri ithal edilen ürünlerden alınan vergiler olup amacı aynı nitelikteki malı üreten daha dezavantajlı durumdaki yerli firmaları ithalatçılara karşı korumaktır.

Dışsalıkları düzenlemek üzere alınan vergiler, çevre kirliliğini önlemek için alınan vergilerde olduğu gibi sosyal maliyetleri yansıtmada başarısız olan piyasa fiyatlarını düzenlemek ve olumsuz dışsalıkları gidermek amacıyla uygulanırlar. Düzenleyici harcama vergileri ise yasaklanan, teşvik edilmesi istenmeyen mali veya diğer işlemler üzerinden alınan vergileri ifade etmektedir. Örneğin belirli lobi faaliyetleri ve hayır kurumlarına getirilen vergiler veyahut kanunda belirtilen emeklilik hakkı tutarını aşan kısım üzerine konulan vergiler bu kapsamda değerlendirilebilmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerdeki ayrıcalıkların sınıflandırılmasına; işgücü piyasasının geliştirilmesi, eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin geliştirilmesi, sağlık ve diğer sosyal amaçlar, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin çoğaltılması, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi,

altyapı, enerji ve ulaştırma ile tarım sektörlerinin desteklenmesine yönelik olarak sınıflandırılabilir.

1.2.7.1.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerdeki Ayrıcalıkların Sınıflandırılması

Gelir üzerinden alınan vergilerdeki ayrıcalıkların sınıflandırılması hususunda literatürde yeterince kaynak bulunmamakla beraber bunları da tıpkı harcamalar üzerinden alınan vergilerdeki ayrıcalıkların sınıflandırılmasına benzer biçimde değerlendirmek mümkündür. Zira söz konusu sınıflandırmayı yapan Davie (1994) ABD’de 1992 yılına ait harcamalar üzerinden alınan vergilerin her bir vergi türüne göre sınıflandırıldığı belgeyi esas almıştır.¹⁸⁷ Ancak gelir üzerinden alınan vergilerdeki ayrıcalıkların sınıflandırılmasında gelir üzerinden alınan vergilere ait özelliklerin dikkate alınması gerekmektedir.

Bu bağlamda gelir üzerinden alınan vergiler; gelir sağlama, yeniden gelir dağılımı, iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, işgücü piyasasının geliştirilmesi, eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin geliştirilmesi, sağlık ve diğer sosyal amaçlar, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin çoğaltılması, altyapı, enerji ve ulaştırma ile tarım sektörlerinin desteklenmesine yönelik olarak sınıflandırılabilir.

1.2.7.1.3. Servet Üzerinden Alınan Vergilerdeki Ayrıcalıkların Sınıflandırılması

Servet üzerinden alınan vergilerdeki ayrıcalıkların sınıflandırılmasını tıpkı harcamalar ve gelir üzerinden alınan vergilerdeki ayrıcalıkların sınıflandırılmasına benzer şekilde değerlendirmek mümkündür. Bu kapsamda beklenmedik kazançlar ile yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar biçiminde sınıflandırılabilir.

¹⁸⁷ Davie, a.g.e., s. 41-42.

1.2.7.2. Vergi Harcamaları Büyüklüklerinin Tahmin Edilmesi

Vergi harcamaları bütçesinde yer alacak unsurlar tespit edildikten sonra her bir kalemin maliyeti veya başka bir ifade ile meydana getirdiği gelir kaybı belirlenmektedir.¹⁸⁸ Vergi harcamalarının tahmininde, diğerleri değişmediğinde bir uygulamanın meydana getirdiği gelir kaybı analiz edilmektedir. Buna ilk düzey rakamları adı verilmektedir. Dolaysız harcamaların bütçe tahminleri de ilk düzey rakamlarını içerdiğinden, vergi harcamaları için aynı yöntemin kullanılmasının bir sakıncasının olmadığı savunulabilmektedir.¹⁸⁹ Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki ilişki söz konusu kavramların hesaplanması bağlamında da değerlendirilebilmektedir. Bu kapsamda vergi harcaması ve kamu harcaması tahminlerine ulaşmada kullanılan iki aşamalı yaklaşım bulunduğunu ifade etmek mümkündür.

Buna göre ilk aşama genellikle ilk düzen tahminleri olarak adlandırılmaktadır. Bu aşamada mevcut gelir durumu gösterilmekte olup sonrasında bundaki değişikliğin doğrudan etkisi tahmin edilmektedir. Bu bağlamda vergilendirilebilir gelirin 100 birim ve vergi oranının %50 olduğu bir ekonomide, vergilendirilebilir gelirin %40'ının vergiden istisna edildiği varsayılabilir. Bu durumda mükellefler, daha az vergi ödemek suretiyle %20 oranında tasarruf sağlayacaktır. Kamu kesiminin ise vergi harcaması olarak adlandırılan uygulamalar sonucunda gelir kaybı %20 oranında hesaplanabilmektedir. Vergi harcamalarının tahmininde bir sonraki aşama ise vergi ayrıcalıklarının ekonomide meydana getirdiği değişikliğin etkisi ile ilgilidir. Vergi ayrıcalıklarının ekonomideki olası etkilerinin tahmini birtakım spekülasyonlara neden olabilmektedir. Ekonomideki bazı dengeleri bozabilen bu ikinci aşamaya analizlerde genellikle yer verilmemektedir.¹⁹⁰

Vergi harcamalarının tahmininin; mali şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılması, vergi sistemi etkinliğinin ölçülmesi, kaynakların verimli ve adaletli

¹⁸⁸ Balkaya Akça, **a.g.e.**, s. 107.

¹⁸⁹ Surrey ve Hellmuth, **a.g.e.**, s. 535-536, Aktaran: Balkaya Akça, **a.g.e.**, s. 107.

¹⁹⁰ Maktouf ve Surrey, **a.g.e.**, s. 205, Aktaran: Giray, **a.g.e.**, s. 39.

biçimde paylaştırılmasının sağlanması, kamu mali yapısının güçlendirilmesi hedefleri göz önünde tutularak objektif kriterlere göre yapılması gerektiği savunulabilmektedir.¹⁹¹ Ayrıca vergi harcamaları tahmin edilirken vergi mükelleflerinin olağan davranışlarının değişmediği varsayılmaktadır. Bu varsayım, hesaplamayı basitleştirmekte olup vergi harcaması tahminlerini kamu harcamaları ile uyumlu hâle getirebilmektedir.¹⁹² Bir başka ifade ile vergi harcamaları hesaplanırken, mükelleflerin her zamanki davranış kalıplarını sürdürdüğü kabul edildiğinde, elde edilen tahmin sonuçları bütçe süreci ile uyumlu olabilmektedir.

1.2.7.3. Vergi Harcamaları Tahminlerinin Genel Bütçede Yer Alması

Bütçe, idarenin bir yıllık gelir ve gider tahminlerini bir arada gösteren, giderlerin yapılmasına müsaade eden ve gelirlerin toplanmasına yetki veren bir belgedir.¹⁹³ Vergi harcamaları da bir nevi kamu harcaması olarak değerlendirildiğinden dolayı bunların tahmin edilebilen büyüklükte olması ve bütçe süreci ile bütünleşmesi beklenmektedir.¹⁹⁴ Ayrıca vergi harcaması tahminlerinin, genel bütçede ek hâlinde olsa dahi yer alması yararlı sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin uygulanması planlanan istisna, muafiyet, indirim vb. vergi harcamalarına ilişkin tutarların kamuoyuyla paylaşılması mali saydamlığa katkı sağlayabilecektir.

Bu görüş benimsendiğinde, vergi harcaması tahminleri yapıldıktan sonra elde edilen büyüklüklerin, genel bütçedeki fonksiyonlar itibarıyla sıralanması önemlidir. Çünkü tarif edilen sıralama yerine istisna-indirim ya da gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları-kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları biçiminde bir ayrıma gidildiğinde, dolaysız kamu harcamalarıyla aynı işleve sahip vergi harcamalarının belirlenip kıyaslanması daha zor hâle gelebilecektir.¹⁹⁵

¹⁹¹ Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 12.

¹⁹² O'Hare, Schmitt ve Xanthopoulos, a.g.e., s. 10.

¹⁹³ Aren, a.g.e., s. 296.

¹⁹⁴ Kayalidere ve Mastar Özcan, a.g.e., s. 348.

¹⁹⁵ Balkaya Akça, a.g.e., s. 112.

1.2.7.4. Vergi Harcamalarının Gözden Geçirilmesi

Vergi harcamalarının bütçelenmesinden sonraki adım olan gözden geçirim, inceleme sürecinin kurulması aşamasını ifade etmektedir. Bu incelemeyi genellikle yasama organı yapmaktadır. Ancak ülkelerin çoğunda vergi harcaması bütçesi sadece bilgi sunma amacıyla hazırlandığından dolayı parlamentoda yeniden incelenmesi söz konusu olmamaktadır.¹⁹⁶ Bu durum vergi harcamalarının kamuoyu tarafından denetlenmesine zarar verebilmektedir. Netice itibarıyla gerçekleştirilen vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların sonradan incelenmemesi ekonomi yönetimini keyfiliğe doğru yönlendirebilmektedir. Böylece kamu mali yönetiminde şeffaflık, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri zarar görebilmektedir.

1.3. Vergi Harcamalarının Maliye Politikası Araçlarıyla İlişkisi

Maliye politikası, ekonomide ulaşılmış bulunan dengeyi korumak veya daha iyi bir denge seviyesine geçmek ya da ortaya çıkan dengesizlikleri gidermek amacıyla uygulanan politikaların tümünü ifade etmektedir.¹⁹⁷ Bu bağlamda maliye politikasının amacının, çeşitli makroekonomik amaçlara ulaşmak için kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin büyüklük ve bileşimlerinde gereken değişikliklerin gerçekleştirilmesini sağlamak olduğu ifade edilebilmektedir. Bu amaçla fiyat istikrarı, kamu kesimi dengesi, döviz kurları, faiz politikası, cari işlemler dengesi, sermaye hareketleri dengesi, toplam faktör verimliliği, yurtiçi tasarruflar ve yatırımlar izlenebilmektedir.

Vergi politikası ise maliye politikasının bir alt dalıdır. Vergilerin bazı malları veya işleri daha pahalı, bazılarını da daha ucuz yaparak ekonomik hayatı yönlendirebilme niteliği vergi etkisi olarak ifade edilebilmektedir. Bu bağlamda vergilerin bir ekonomi politikası aracı olarak mali olmayan amaçlarla kullanılması verginin bu etkisine dayanmaktadır.¹⁹⁸ Günümüzde ise en sık kullanılan maliye

¹⁹⁶ Balkaya Akça, **a.g.e.**, s. 115.

¹⁹⁷ M. Eğilmez ve E. Kumcu, **Ekonomi Politikası: Teori ve Türkiye Uygulaması**, 12. bs., İstanbul, Remzi Kitabevi, 2008, s. 349.

¹⁹⁸ Aren, **a.g.e.**, s. 300.

politikası aracının vergi politikası olduğunu söylemek mümkündür. Vergi politikasının belirlenmesinde ekonominin içerisinde bulunduğu konjonktür etken rol oynamaktadır. Vergiler öncelikle harcanabilir geliri uyardığı için toplam talebi dolaylı olarak etkilemektedir.

Ayrıca uygulanmasındaki kolaylık ve sürdürülebilir olma özellikleri nedeniyle vergiler diğer gelir kalemlerine nazaran daha çok tercih edilebilmektedir. Dolayısıyla etkin bir maliye politikasına ulaşabilmek için değişen ekonomik koşullara bağlı olarak kanunların kazuistik yapısından sıyrılıp, esnek bir vergi sisteminin zeminini hazırlamak gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların kullanımı yaygınlaşmaktadır.

1.3.1. Vergi Harcamalarının Kamu Harcama Politikasıyla İlişkisi

Kamu harcamaları ve vergiler arasındaki nedensellik ilişkisi kamu maliyesi alanında ampirik olarak tartışılabilir bir konu olmaya devam etmektedir. Bu konunun temelini hangi değişkenin diğerlerinden daha fazla önemli olduğu veya diğerlerinden daha önce geldiği sorusu oluşturmaktadır.¹⁹⁹ Kamu harcamalarının kapsamı, siyasi iktidarların tercihlerine bağlı olarak değişebilmekle beraber temel gaye toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yönelik mal ve hizmetleri üretmektir. Söz konusu ihtiyaçlar arasında; adalet hizmetleri, ulusal savunma, diplomasi gibi genel hizmetler yer alabilmektedir. Ayrıca ulaştırma, haberleşme, enerji gibi altyapı yatırımları da harcama kalemleri içerisinde yer almaktadır. Bunlarla beraber eğitim, sağlık, Ar-Ge, sosyal güvenlik gibi beşerî sermayenin gelişimine ve toplumsal refaha yönelik gider kalemleri de bulunabilmektedir.

Esasında üzerinde durulması gereken husus etkinlik ve verimliliğin sağlanmasıdır. Kamu harcamaları özel karar alma sürecinde çoğu zaman bürokratik işlemlerin çoğalmasına neden olabilmektedir.²⁰⁰ Bu hususta Surrey, vergi

¹⁹⁹ İ. Günaydın, “Vergi-Harcama Tartışması: Türkiye Örneği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, C: 5, S: 2, 2004, s. 163.

²⁰⁰ Hildred ve Pinto, “Passive Tax Expenditures: Estimates of States’ Revenue Loses Attributable to Federal Tax Expenditures”, s. 941.

harcamalarının geleneksel kamu harcamalarına nazaran etkin olması halinde vergi harcamalarının bunların yerini alması gerektiğini ileri sürmektedir.²⁰¹ Ancak devletin ifa etmesi gereken adalet, ulusal savunma, asayiş, altyapı yatırımları, temel eğitim ve sağlık hizmetleri vb. alanlarda kamu harcamalarının vergi harcamaları ile ikame edilmesi mümkün gözükmemektedir.

Bir harcama, kamu bütçesi aracılığıyla yapıldığında toplam harcamalar içerisinde yer almakta olup istatistiklerde kamu harcamalarını artıran bir kalem olarak değerlendirilebilmektedir. Kamu harcamalarının bu şekilde doğrudan yapılması yerine, vergi gelirlerinden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde söz konusu harcama bütçede yer almamaktadır. Burada amaç devlet yardımlarından yararlananların daha az bürokratik işlemle yardım alması, ödenmesi gereken verginin daha az ödenmesi ya da hiç ödenmemesidir. Ancak doğrudan harcamalarla karşılaştırıldığında kaynak tahsisi açısından piyasanın ve vergi türünün durumuna göre istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla devletin vergi sistemi aracılığıyla gerçekleştirdiği harcamaların raporlanması ve bunların genel bütçeye ek yapılması önerilebilmektedir.²⁰²

Vergi harcamaları ile doğrudan kamu harcamalarını belirlemede parlamento kurumlarının rolünü yansıtan model, literatürde iki farklı yaklaşımla yer almaktadır. Bunlardan ilki olan politik süreç modeli, iktisatçılar tarafından geliştirilen içsel (Endojen) politika yaklaşımını ifade etmektedir. İkincisi ise parlamento kurumlarının rasyonalite-seçim açıklamalarının geliştirilmesine dayanan yaklaşımdır. Bu modelde özellikle yasama sürecinde pazarlık yoluyla siyasi sonuçları belirleyen teoriler öne çıkabilmektedir.²⁰³

1.3.2. Vergi Harcamalarının Vergi Politikasıyla İlişkisi

Vergi politikası belirlenirken merkez ülkeler başta olmak üzere dünya genelinde yaşanan ekonomik ve sosyal olaylar, ülkenin içerisinde bulunduğu

²⁰¹ J. Stahl, "Individual Taxation Discussion Group", **Free Bulletins**, 28.09.1999, s. 2.

²⁰² Ferhatoğlu, **Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, a.g.e., s. 78-

²⁰³ Giray, **a.g.e.**, s. 34.

konjonktür, siyasi yapı ve toplumun vergiye yönelik tutumları göz önüne alınabilmektedir. Nitekim vergi politikalarının ekonomiyi canlandırmak veya soğutmak, herhangi bir alandaki üretimi teşvik etmek veya kısıtlamak, tüketimi çoğaltmak veya azaltmak, tasarrufları artırmak veya azaltmak, beşerî sermayenin gelişimine yönelik politikalar uygulamak vb. gerekçeleri bulunabilmektedir.

Vergi indirimlerinin önem kazanması, bu indirimlerin alternatif maliyetlerinin belirlenmesini ve ekonominin geneline yönelik etkilerinin araştırılmasını gerekli kılmaktadır. Netice itibarıyla vergi oranlarında indirim yapılırken, vergi tabanının genişletilerek vergi oranlarındaki düşüşten kaynaklanan kayıpların telafi edilmesi söz konusudur. Bu nedenle optimal vergileme oranını tespit etmenin yanı sıra 1960'lı yıllarda tartışılmaya başlanan vergi ve bütçe sisteminde yeni bir yaklaşımı temsil eden vergi harcamaları raporlarının ve analizinin önemi artmıştır.²⁰⁴

Vergi harcamaları tüm vergi türleri için geçerli olmakla beraber harcamalar üzerinden alınan vergilerde sahip olunan ayrıcalıklar ile gelir üzerinden alınan vergilerdeki ayrıcalıklar farklılaşabilmektedir. Örneğin harcama vergilerinde süre uzatımı müessesesi bulunmazken gelir üzerinden alınan vergilerde ödemenin ertelenmesi imkânı bulunmaktadır.²⁰⁵ Vergi harcamalarının olmadığı bir ekonomide, mükellefler tahakkuk eden vergi tutarlarını ödemekle yükümlüdür. İlaveten kamu harcama programları çerçevesinde bazı mali yardımlara erişme hakkına sahip olunabilmektedir. Ancak bunların belirli prosedürlere bağlı olduğunu dikkate almak gerekmektedir. Diğer yandan mali mevzuat gereğince sunulan vergi harcamalarının, süre ve idari maliyetler açısından kamu harcamalarına kıyasla avantaj sağlayabileceği hususuna işaret etmek mümkündür.²⁰⁶

²⁰⁴ Ferhatoğlu, **Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, a.g.e., s. 79.

²⁰⁵ Davie, **a.g.e.**, s. 46.

²⁰⁶ V. Thuronyi, "Tax Expenditures: A Reassessment", **Duke Law Journal**, December 1988, s. 1158; Aktaran: Ferhatoğlu, **Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, a.g.e., s. 83.

1.3.3. Vergi Harcamalarının Kamu Borçlanma Politikasıyla İlişkisi

Kamu borçlanması, maliye politikası aracı olarak tercih edilebileceği gibi bütçenin gelir-gider dengesine ilişkin bir gereksinimden de kaynaklanabilmektedir. Borçlanma kimi zaman cebri de olsa genellikle özel kesim karar alıcılarının harcamayıp tasarrufa yönelttikleri kaynakları rızaları ile kamu kesiminin kullanımına tahsis etmesidir. Bu bağlamda ekonomi yönetimi, borçlanmanın ortaya çıkmasından sonraki dönemler boyunca borç anaparası ve getirilerini ilgililere transfer etmekte ve bir tür karşılıklı değişim söz konusu olmaktadır.²⁰⁷ Kamu kesimi borçlanma gereğine binaen çeşitli araçlar vasıtasıyla fon piyasasına dâhil olunması dışlama etkisine yol açabilmektedir.

Bu kapsamda borçlanmanın, geleceğin vergi mükelleflerinden bugünün yararlanıcılarına yönelik bir kaynak transferi niteliğinde olması düşündürücüdür. Genellikle harcama getirisinin borçlanmanın maliyetini karşılaması beklenmektedir.²⁰⁸ Aksi takdirde ülke bir tür borç sarmalıyla karşı karşıya kalabilmektedir. Bir başka ifade ile potansiyel büyüme hızına erişilmesinde olumlu katkı sunabilecek bir borç kompozisyonu, aynı zamanda yatırımlar için arzulan ortamın oluşmasına katkı sağlayabilmektedir.²⁰⁹ Diğer yandan sermaye birikiminin yeterli seviyeye ulaşamadığı ülkelerde iç borçlanma olanakları sınırlı düzeyde kalabilmektedir. Bu durumdaki bir ekonomide hükümetin acilen dış kaynaklara yönelmesi olağan bir sonuçtur. Böylece zaman içerisinde doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının yerini portföy yatırımları alabilmektedir.

Kamu borçlanmasının vergi harcamaları üzerindeki olumsuz etkilerinden biri de artan bütçe açıkları ile beraber gereksinim duyulan borçlanmanın etkin bir vergi politikasının oluşturulmasına engel teşkil edebilme ihtimalidir. Vergi harcamalarının, ekonomik faaliyetlerin çoğaltılmasından gelir dağılımında adaletin tesisine; eğitim,

²⁰⁷ J. Buchanan, **The New Palgrave: A Dictionary of Economics**, 1987, s. 1044.

²⁰⁸ P. Heller, "Understanding Fiscal Space", **IMF Policy Discussion Paper**, V: 5, No 4, 2005, s. 9, (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2005/pdp04.pdf>, 20 Nisan 2020.

²⁰⁹ P. Heller, "Back to Basics, Fiscal Space: What it is and How to Get it", **Finance and Development**, V: 42, No: 2, 2005, s. 3, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2005/06/basics.htm>, 20 Nisan 2020.

sağlık ve altyapı yatırımları gibi ekonomik kalkınmada kilit rolü olan sektörlerle yönelik teşvik politikalarından sürdürülebilir tarım, kırsal kalkınma ve çevre koruma projelerinin desteklenmesine kadar çeşitlendirilebilen alanlarda kullanımı mümkündür. Ancak mali alanı daralmış, borç kompozisyonu etkin olmayan bir ülkenin, mevzuatında özellikle ekonomik ve sosyal amaçlı vergi harcamalarına yer verebilmesi mümkün gözükmemektedir.

1.4. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri

Vergi harcamalarının ekonomik etkilerini; makroekonomik, mikro ekonomik ve ekonomik kalkınma üzerindeki etkileri bağlamında incelemek mümkündür. Vergi kanunlarında yapılacak her ayırım dikkatlice yapılmış yasal tanımlar kümesini gerektirir. Bu yasal ayırımlar, sağlam ekonomik tanımlamalara tam uymayınca da nispeten düşük oranda vergilenen faaliyet kollarına yönelim çoğalabilmektedir.²¹⁰ Vergi harcamaları, toplanması gereken kamu gelirinden mahrum kalındığı anlamına gelmekle beraber esasında ekonomi yönetimine fonksiyonel olarak destek sağlayan bir vergi sistemi bileşenidir.²¹¹ Bir başka ifade ile vergi harcamaları genel itibariyle vergi gelirlerini azaltmaktadır. Buna karşılık gelirlerini veya kazançlarını elde etme ve/veya bunları harcama konusunda mükelleflere yönelik birtakım karmaşık teşvikler sunabilmektedir.

1.4.1. Vergi Harcamalarının Makroekonomik Etkileri

Vergi harcamalarının makroekonomik etkilerini; GSYH, istihdam, kamu ve özel kesim tasarrufları, enflasyon oranı ve ödemeler dengesi kapsamında incelemek mümkündür. Buna göre bir ülkenin mevcut vergi kaynaklarının ne kadarından vergi toplandığı ve ne kadarının vergi dışı bırakıldığı, vergi dışı bırakılmış olan kaynağın vergilendirilmesi halinde ne kadar ek vergi tahsil edileceği, bütçe uygulamaları ile makroekonomik politikalar açısından önem arz etmektedir.²¹²

²¹⁰ Stiglitz, a.g.e., s. 477.

²¹¹ Z. L. Swift, “Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets”, **World Bank Policy Research Working Paper Series**, Washington, D.C., 2006, s. 2, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1596/1813-9450-3927>, 23 Nisan 2020.

²¹² **Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e.**, s. 264.

Vergi teşvikleri; ekonomik, sosyal, idari ve siyasi amaçları gerçekleştirmek üzere hemen hemen her vergi kanununda ve çeşitli kanunların mali hükümleri içerisinde düzenlenmiş bulunan ve temel makro ekonomik hedeflere yönelik hükümlerden oluşmaktadır.²¹³ Dolayısıyla uygulanacak vergi politikasının etkinliği vergi harcamalarının makroekonomik büyüklükler içerisindeki yerinin saptanmasına bağlıdır. Böylece yarar sağlamayan vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yeniden düzenlenmesi veya yürürlükten kaldırılması imkânı doğabilecektir.

1.4.1.1. Vergi Harcamalarının Gayrisafi Yurtiçi Hasıla Üzerindeki Etkileri

Kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yoluyla gerçekleştirilmesi yerine; belirlenen mal veya hizmetlerin fiyatlarının ucuzlatılması, sübvansiyonlar veya vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesi dolaylı transfer harcamaları şeklinde ifade edilmektedir.²¹⁴ Bu kapsamda çeşitli faaliyetlere tanınmış olan vergi harcamalarının etkileri, transfer harcamaları yoluyla sübvansiyon edilmiş faaliyetlerden doğan sonuçlarla kıyaslanabilmektedir.²¹⁵

Çarpan katsayıları analizi vasıtasıyla, vergi harcamalarının dolaylı transfer harcamalarının yerini aldığı varsayıldığında, bunların milli gelir üzerindeki genişletici etkisinin de aynı olacağını ifade etmek mümkündür.²¹⁶ Bir başka ifade ile ilerleyen sayfalarda yer verilen bağıntılarda belirtildiği üzere, teoride kamu transfer harcamalarının (ΔTr) milli gelir üzerinde oluşturacağı genişletici etki, aynı tutardaki otonom vergi indirimi (ΔT_o) nedeniyle ortaya çıkacak genişletici etkiye eşit olacaktır.²¹⁷

²¹³ S. Acinöroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, C: 1, S: 2, 2009, s. 148.

²¹⁴ Kolçak, **a.g.e.**, s. 69.

²¹⁵ Bezdek ve Zampelli, **a.g.e.**, s. 533.

²¹⁶ Ferhatoğlu, **Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, **a.g.e.**, 2005, s. 86.

²¹⁷ Otonom vergi çarpanı $\Delta T_o = - \frac{c}{1-c}$ şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. B. Ataç, **Maliye Politikası**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009, s. 60-66. Vergiler yerine vergi harcamalarının bulunduğu modelde, otonom vergi çarpanının önündeki eksi (-) kaldırıldığında $\Delta T_e = \frac{c}{1-c}$ şeklinde ifade edilebilmektedir.

$$(1) \Delta Tr = \frac{1}{1-c} \times c \Delta Tr$$

$$(2) \Delta T_o = \frac{1}{1-c} \times c \Delta T_o$$

$$(3) \Delta Tr = \Delta T_o$$

Diğer yandan uygulamada vergi harcamalarının sonuçları verginin kapsamındaki yükümlülüklerin farklı gelir dilimlerine isabet eden vergi oranına, sistemin artan oranlılık derecesine ve vergi harcamalarının uygulandığı malların talep esnekliklerine bağlı olacağından dolayı elde edilecek sonuçlar kamu transfer harcamaları kadar belirgin olmayacaktır. Bunun başlıca gerekçesi, transfer harcamalarının etkisinin harcamaların yapıldığı yıl içerisinde gözlemlenebilmesine rağmen vergi harcamalarının etkisinin, vergilendirme dönemini izleyen yıldan itibaren hissedilmeye başlamasıdır.²¹⁸ İşleyiş mantığı açısından transfer harcamaları çarpanına benzeyen vergi harcamaları sebebiyle ulusal gelirden meydana gelen etkiyi ifade eden vergi çarpanı mekanizmasını aşağıdaki şekilde hesaplamak mümkündür.²¹⁹

Buna göre kapalı bir ekonomide milli gelir şu şekilde formüle edilebilmektedir:

$$(4) Y = C + I + G$$

(4) numaralı denklemde yer verilen (Y) sembolü milli geliri (GSYH'yı), (C) sembolü tüketim harcamalarını, (I) sembolü yatırım harcamalarını ve (G) sembolü de merkezi hükümet, yerel yönetimler ve bunlara bağlı tüm kamu kurumlarının harcamalarını ifade etmektedir.

$$(5) C = C_o + c \times Y_d$$

$$(6) I = I_o$$

$$(7) G = G_o$$

Yukarıdaki denklemlerde yer verildiği üzere; (C_o) sembolü otonom tüketimi, (c) sembolü marjinal tüketim eğilimini, (Y_d) sembolü harcanabilir geliri, (I_o) sembolü

²¹⁸ Ferhatoğlu, *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, a.g.e., 2005, s. 87.

²¹⁹ Saraç, a.g.e., s. 274-276.

otonom yatırım harcamalarını ve (G_o) sembolü de otonom devlet/kamu harcamalarını ifade etmektedir. (6) ve (7) numaralı formüllerde yer verilen yatırım ve devlet/kamu harcamaları, denklemi basitleştirmek amacıyla otonom kabul edilmiştir. Harcanabilir gelir aşağıdaki şekilde formüle edilebilmektedir.

$$(8) Y_d = Y - T + Tr$$

$$(9) T = T_b - T_e$$

$$(10) T_e = \alpha \times T_b$$

$$(11) T_e = \alpha \times T_o + \alpha \times t \times Y$$

Yukarıdaki denklemde yer verildiği üzere; (T) sembolü gelirden alınan safi vergi yükünü, (T_b) sembolü gayrisafi vergi yükünü, (T_e) sembolü vergi harcamalarını, (α) sembolü vergi harcamaları eğilimini, (T_o) sembolü otonom vergileri, (t) sembolü ise marjinal vergi oranını ifade etmektedir. Gayrisafi vergi yükü (T_b), vergi harcamaları (T_e) ve vergiler (T) formüldeki yerine konulduğunda (15) numaralı denkleme ulaşılmaktadır:

$$(12) T = (T_o + t \times Y) - (\alpha \times T_o + \alpha \times t \times Y)$$

$$(13) T = T_o + t \times Y - \alpha \times T_o - \alpha \times t \times Y$$

$$(14) T = (1 - \alpha) \times T_o + (1 - \alpha) \times t \times Y$$

$$(15) T = (1 - \alpha) \times (T_o + t \times Y)$$

Elde edilen vergiler (T) denklemi, harcanabilir gelir (Y_d) formülünde yerine konulduğunda (16) numaralı denkleme ulaşmak mümkündür. Harcanabilir gelir (Y_d) formülü ise milli gelir (Y) denkleminde yerine konulduğunda (21) numaralı denklem elde edilmektedir:

$$(16) Y_d = Y - (1 - \alpha) \times (T_o + t \times Y) + Tr$$

$$(17) Y = C_o + c \times [Y - (1 - \alpha) \times (T_o + t \times Y) + Tr] + I_o + G_o$$

$$(18) Y = C_o + I_o + G_o - c \times (1 - \alpha) \times T_o + [c - c \times (1 - \alpha) \times t] \times Y + c \times Tr$$

$$(19) Y - [c - c \times (1 - \alpha) \times t] \times Y = C_o + I_o + G_o - c \times (1 - \alpha) \times T_o + c \times Tr$$

$$(20) [1 - c + c \times t \times (1 - \alpha)] \times Y = C_o + I_o + G_o - c \times (1 - \alpha) \times T_o + c \times Tr$$

$$(21) Y = \frac{[Co+Io+Go-c(1-\alpha)To+cTr]}{[1-c+c t(1-\alpha)]}$$

Yukarıda yer verilen denklem, mal piyasası dengesini ifade etmektedir. Otonom harcamalardaki küçük değişimlerin denge milli gelir düzeyini nasıl etkilediğini hesaplamak amacıyla (21) numaralı denklemin diferansiyeli alındığında (22) numaralı denklem elde edilecektir.

$$(22) dY = \frac{[dCo+dIo+dGo-c(1-\alpha)dTo+c dTr]}{[1-c+c t(1-\alpha)]}$$

(22) numaralı denklem vasıtasıyla, denklemin sağ tarafındaki her bir otonom değişken için çarpan katsayılarını teker teker yazmak mümkündür. Örneğin otonom vergiler için çarpan katsayısı, diğer değişkenler sabitken, otonom vergilerde bir birimlik artış karşılığında denge milli gelir düzeyinin ne kadar değişeceğini ifade etmektedir. Buna göre;

$dC_o = dI_o = G_o = dTr = 0$ olduğunda, vergi harcamalarının modele dahil edildiği durumdaki otonom vergi çarpanı aşağıdaki denklemde belirtildiği üzere hesaplanacaktır:

$$(23) \frac{dY}{dT_o} = \frac{-c(1-\alpha)}{[1-c+c t(1-\alpha)]}$$

(23) numaralı denklemdeki vergi çarpanında, vergi harcamaları modele dahil edilmiştir. Vergi harcamalarının GSYH üzerindeki etkilerini tespit etmek amacıyla içerisinde vergi harcamaları bulunmayan bir model oluşturmak gerekmektedir. Böylece ekonomide vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların bulunduğu ve bulunmadığı durumlar ayrı ayrı hesaplanmak suretiyle vergi harcamalarının GSYH üzerindeki etkisini hesaplamak mümkün hâle gelecektir.

Bu amaçla (23) numaralı denklemde vergi harcamaları eğilimini ifade eden (α) sembolünün sıfır olarak belirlenmesi gerekmektedir. Bu durumda (11) numaralı denklemde ifade edilen vergi harcamaları ($T_e = 0$) olarak hesaplanacak olup (9) numaralı denklemde belirtilen gelirden alınan safi vergi yükü (T) gayrisafi vergi yüküne (T_b) eşitlenecektir.

Böylece aşağıdaki (24) numaralı denkleme ulaşılabilecektir:

$$(24) \frac{dY}{dT_o} = \frac{-c}{[1-c+c t]}$$

Yukarıda yer verilen (24) numaralı denklem ($T = T_b$) olduğu durumdaki vergi çarpanını ifade etmektedir. Bu denklem, bir ekonomide herhangi bir vergi harcaması niteliğindeki uygulama bulunmadığında söz konusu olmaktadır. Bahsi geçen model günümüz ekonomik düzeninde uygulanması mümkün olmamakla beraber vergi harcamalarının GSYH üzerindeki etkilerini göstermesi bakımından önem arz etmektedir. Zira çarpan katsayıları arasındaki farkın yüksekliği uygulanmakta olan vergi harcamalarının GSYH düzeyini artırdığı görüşünü kuvvetlendirmektedir. Farkın azalıp sifıra yaklaşması ise uygulanan vergi harcamalarının etkinsiz olduğu sonucunu doğuracaktır.

Bu bağlamda vergi harcaması niteliğindeki uygulamalardaki artış, harcanabilir geliri (Y_d) etkilediğinden, dolaylı olarak milli gelirde (Y) artış yaşanabilmektedir.²²⁰ Daha açık ifade ile ekonominin doğal milli hâsıla düzeyinin altında olduğu durgunluk ortamı veri iken vergi harcamalarındaki artış, tüketim harcamalarının (C) ve dolayısıyla milli gelirin artmasını sağlayabilmektedir.²²¹

1.4.1.2. Vergi Harcamalarının İstihdam Düzeyi Üzerindeki Etkileri

Bir ekonomide refahın kaynağını oluşturan başlıca unsurların üretim ve yatırım olduğunu ileri sürmek mümkündür. Üretim ve yatırım aynı zamanda istihdam kavramıyla da ilişkilendirilebilmektedir.²²² Ancak bunun tersini iddia eden görüşler de mevcuttur. Hatta ekonomik büyüme oranlarının artışa geçtiği dönemlerde istihdamın

²²⁰ A. Tekin ve Y. Akdağ, “Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda’nın Vergi Harcamaları Gelişimi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C: 15, S: 2, 2013, s. 227.

²²¹ Bu önermede marjinal tüketim eğiliminin (c) yüksek olduğu kabul edilmektedir. Bkz.: M. Karadağ ve E. Demir, “Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Ekonomik Büyümeye ve Gelirin Yeniden Dağılımına Etkileri”, **Vergi Dünyası**, S: 471, Kasım 2020, s. 148-149.

²²² C. C. Aktan, “Türkiye’de Üretim ve İstihdama Yönelik Ulusal Rekabet Gücü Politikası”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, C: 2, No: 2, 2010, s. 192, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ebd/issue/4856/333394>, 1 Eylül 2020.

azalabildiği iddia edilmektedir. Bu durumda ekonomik büyümenin tek başına istihdam düzeyi üzerinde etkili olamayabileceğini ifade etmek mümkündür.²²³

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların istihdam düzeyi üzerindeki etkilerini söz konusu ülkenin içerisinde bulunduğu ekonomik konjonktürden bağımsız olarak düşünmek olası değildir. Bu hususta yapılan araştırmalarda büyüme dostu vergi politikası tasarımı, vergi harcamalarının büyüme oranlarına ne işgücü katılımı ne de sermaye birikimini artırarak katkıda bulunduğu kanıtlanamamıştır. Dolayısıyla söz konusu teşviklerin işgücü istihdamını kolaylaştıracak ve işsizliği önleyecek şekilde asgari ücretli çalışanların yükünü sıfırlayacak ya da en az seviyeye indirecek uygulamalarla sınırlandırılması önerilebilmektedir.²²⁴

Bu bağlamda devletin işgücü piyasasına müdahalelerinin azaltılması ve işgücü piyasasının serbestleştirilip esnek hâle getirilmesi genel istihdam düzeyi üzerinde olumlu sonuçlar doğurabilmektedir.²²⁵ Ancak kamu kesiminin ekonomiye müdahalesinin her zaman olumsuz sonuçlara yol açacağını iddia etmek gerçekçi bir yaklaşım olmayabilmektedir. Özellikle beşerî sermayenin yetersiz olduğu ülkelerde işgücü piyasasının esnek olması istihdam seviyesini azaltabilir niteliktedir. Küresel ekonomik sistem içerisinde belirli bir konumu hedefleyen ülkelerin uluslararası rekabet şartlarını önemsemeksizin üretime yönelmeleri mümkün gözükmemektedir.

Bu durumda ayırma ilkesi dikkate alınmak suretiyle özellikle asgari ücret üzerindeki vergi yükünün azaltılmasının istihdam üzerinde olumlu etki meydana getireceği gözden kaçırılmamalıdır. Bunun aksine bir davranış olarak vergi yükünün artırılması ise kayıt dışı istihdamı besleyebilmektedir. Ayrıca özel sektörde sigorta kaydı bulunan çalışanlara daha yüksek ücret verildiği hâlde sigorta primlerinin asgari ücret üzerinden ödendiği hususuna da şahit olunabilmektedir.

Diğer yandan bir toplumun iktisadî açıdan kalkınabilmesi için üretime topyekûn katılması önem arz etmektedir. Bu bağlamda kadınların işgücüne katılımının artırılması refah seviyesine katkı sağlayabilmektedir. Ancak kadınların çalışma

²²³ N. Altuntepe ve T. Güner, “Türkiye’de İstihdam-Büyüme İlişkisinin Analizi (1988-2011), **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, C: 5, S: 1, 2013, s. 73.

²²⁴ Ö. F. Batrel, “Büyüme Dostu Vergileme ve Türkiye Uygulaması”, **Journal of Life Economics**, V: 2, I: 4, 2015, s. 2.

²²⁵ Aktan, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, s. 182.

hayatına dâhil olması teşvik edilirken insan fitratının ve neslin devamının gözetilmesi beklenebilmektedir. Bu sebeple kadınların çalışma hayatına katılımını kısıtlayabilen unsurların tartışılmasında yarar bulunabilmektedir. Örneğin yüksek öğrenime devam edememe, çocuk yaşta evlenmeye zorlanma, çocuk bakımı, girişimciliğin kısıtlanması vb. olumsuzlukları giderebilmek amacıyla vergi mahsubu, çocuk vergi kredisi, çalışan vergi kredisi vb. vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yaygınlaştırılması önerilebilmektedir.

Bu yönüyle çocuk vergi kredisi ile çalışan vergi kredisi uygulamalarının toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme kapsamında değerlendirilebilmesi mümkündür.²²⁶ Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme kavramını, stratejik planlar ile performans programlarının kadın odaklı değil, kadınların görece konumlarını içeren cinsiyetler arası eşitlik bakış açısıyla düzenlenmesi gerektiğini ileri süren bilim insanları mevcuttur.²²⁷ Bu bağlamda vergi mahsubu, daha önce tahsil edilmiş bir verginin daha sonra yapılacak başka bir vergi tarhiyatı aşamasında hesaplanan vergi tutarından indirilmesidir.²²⁸ Çocuk vergi kredisi ise gelir seviyesi düşük olan çocuklu ailelere yönelik olup gelirle bağlantılı bir refah ödemesidir. Çocuk vergi kredisi mali durum araştırması sonucunda sunulmakta olup yararlanma şartı istihdam statüsüne bağlı değildir. Dolayısıyla çocuğunu okutmak isteyen ancak yeterli gelire sahip olmayan çalışan ailelerin de yararlanabileceği bir kredi türüdür.²²⁹

Çalışan vergi kredisi, çalışan ve düşük gelir elde edenlere gelirlerini artırma fırsatı veren, vergiden muaf, ulusal sigorta dallarından birine prim ödemesi gerektirmeyen, çocuksuz hanelerin de faydalanabileceği bir uygulamadır.²³⁰ Kredi,

²²⁶ Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme; toplumsal cinsiyetin bütçe ve politikalar üzerindeki etkisine dair farkındalığını artırmayı, bütçe ve politika taahhütlerini hesap verilebilir kılmayı, kamu bütçe ve politikalarında toplumsal cinsiyet eşitliğini sağlayacak düzenlemelere ulaşmayı hedefleyen bir yaklaşımdır. Bkz.: G. Y. Şeren Kurular, “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçe Politikasının Feminist Kökenleri”, **Fe Dergi** 10, No: 1, 2018, s. 104, (Çevrimiçi) http://cins.ankara.edu.tr/19_8.pdf, 6 Eylül 2020.

²²⁷ G. Günlük Şenesen, “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Kapsam, Örnekler ve Türkiye İçin Öneriler”, **Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar**, Ed.: F. Altuğ, A. Kesik ve M. Şeker, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 115.

²²⁸ Aktan, **Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, s. 205.

²²⁹ H. Balseven, “İngiltere’de Refah Reformlarının Ekonomi Politikası”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, No: 18, 2009, s. 6.

²³⁰ İ. Günaydın ve B. Yıldız, “Vergi Politikası ile Yoksulluk Azaltılabilir Mi?”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, C: 5, S: 9, 2016, s. 94.

ailenin bakımından sorumlu kişiye ödenmekte olup kalan miktar olursa bu da tam zamanlı çalışan bireye ödenmektedir. Çiftlerin her ikisi de çalışıyorsa krediyi kimin alacağına kendi aralarında karar vermeleri mümkündür.²³¹ Söz konusu uygulamalar doğrudan veya dolaylı olarak kadınların işgücüne katılımını destekleyebilmektedir. Ancak konu hakkındaki vergi teşviklerinin bütüncül bir yapı çerçevesinde düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde konuya hassasiyetle yaklaşılacak belirli bir dönemi ve/veya kısıtlı bir alanı kapsayan uygulamalarla karşılaşmak olasıdır.

1.4.1.3. Vergi Harcamalarının Kamu ve Özel Kesim Tasarrufları Üzerindeki Etkileri

Bir ülkedeki kaynakların özel ve kamu kesimi arasındaki dağılımını gösteren ekonominin genel dengesi içinde yer alan tasarruf-yatırım dengesi, kamu ve özel kesim tasarruf-yatırım farklarından oluşmaktadır. Bu kapsamda bir ülkede tasarruf yatırım açığı oluştuğunda dış tasarruflardan yararlanılabilmektedir.²³² Ekonominin genel dengesi içinde ve kapalı bir ekonomide yurtiçi tasarruflar, kamu ve özel kesimin tasarruflarının toplamından oluşur ve toplam tasarruflar, yatırımlara eşittir. Dolayısıyla milli gelir, harcama ve kullanım açısından, (1) numaralı denklemde olduğu şekliyle tanımlanabilmektedir.²³³

$$(1) Y = C + I(S) + G - T$$

Özel ve kamu tasarrufları tek başlık altında toplandığında, (T - G) kamu tasarrufunu oluşturmaktadır.²³⁴ Kapalı ekonomilerde ekonominin genel dengesi içerisinde dış denge tanımlanmamaktadır. Açık ekonomilerde ise iç ve dış ekonomik denge birlikte genel dengeyi sağlamaktadır. Açık ekonomi genel denge modelinde dış ticaret söz konusu olduğundan, üretimin bir kısmı yurtdışına ihraç olurken, yurtiçi

²³¹ Balseven, **a.g.e.**, s. 6-7.

²³² B. E. Yılmaz ve S. Yaraşır, “Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Tasarruf-Yatırım Açıkları ve Dış Kaynak İhtiyacı”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C: 27, S: 2, 2009, s. 97.

²³³ (1) numaralı denklemde C, tüketim harcamalarını I, yatırım harcamalarını S, toplam tasarrufları G, kamu harcamalarını ve T, vergileri ifade etmektedir. Bkz.: Yılmaz ve Yaraşır, **a.g.e.**, s. 99.

²³⁴ Y. Öncel, “Ekonominin Genel Dengesi ve Kamu Kesimi (1972-1992)”, **İ. Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof. Dr. Memduh Yaşa’ya Armağan, S: 34, 1993, s. 158; Aktaran: Yılmaz ve Yaraşır, **a.g.e.**, s. 99.

harcamaların bir kısmı da ithalata yönelmektedir. Bu durumu (2) numaralı denklemde ifade etmek mümkündür.²³⁵

$$(2) Y = C + I + X - M$$

Bu durumda (1) numaralı denklemde görülen Y'nin yerine aşağıdaki (3) numaralı denklemde (C + S) yazıldığında;

$$(3) C + S = C + I + X - M$$

bağıntısı elde edilmektedir. (3) numaralı denklem, toplam mal arzının, net ithalat da dâhil olmak üzere tamamının yurtiçi tüketim ve yatırım harcamaları tarafından emildiğini göstermektedir. Net ithalat aynı zamanda ülkede yatırım harcamalarından daha az miktarda tasarruf yapıldığına işaret etmektedir. Bu durumda sahip olunan kaynaklara nazaran daha yüksek miktarda harcama yapıldığından, dış tasarrufa ihtiyaç duyulmaktadır.²³⁶

Sonuç itibariyle (3) numaralı denklemden;

$$(4) S - I = X - M$$

bağıntısı elde edilmektedir. (4) numaralı denklem milli gelir eşitliğinden hareketle, tasarruf açığı ile dış ticaret döviz açığının ex-post anlamda eşit olduklarını göstermektedir. Dış kaynakların, hem iç tasarruf açığına ilave kaynak oluşturduğunu hem de ülkenin döviz açığını kapatma konusunda katkıda bulunduğunu ortaya koymaktadır. Denklemin kuruluş mantığı gereği, bir ülkenin iç ekonomik dengesinin verdiği açık miktarı, dış ekonomik dengenin de o miktarda açık vermesine neden olmakta ve dış kaynak ihtiyacı belirlemektedir. Bu şekilde ekonomide oluşacak bir iç dengesizlik durumu, dış dengeyi etkileyebilmekte ve iç ekonomik denge açığı dış ekonomik denge ile finanse edilebilmektedir.²³⁷

Finansal gelişmişlik ve finansal derinleşmeye ilişkin faktörlerin tasarruflar üzerinde etkili olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu kapsamda gelişmiş finansal

²³⁵ (2) numaralı denklemde X, ihracatı ve M de ithalatı ifade etmektedir. Bkz.: Yılmaz ve Yaraşır, **a.g.e.**, s. 99.

²³⁶ C. M. Baydur, "Dış Kaynak Kullanımlı Türkiye Ekonomisinde Faiz Artırım Politikası ile Talebi/Enflasyonu Kontrol Etmenin Zorluğu: Çelişkili Bir Enflasyon Hedeflemesi", **Yönetim ve Ekonomi**, C: 14, S: 2, 2007, s. 94; Aktaran: Yılmaz ve Yaraşır, **a.g.e.**, s. 99.

²³⁷ Yılmaz ve Yaraşır, **a.g.e.**, s. 99-100.

sistemin tasarrufları artırdığı veya tasarrufların yeniden tahsisini sağlayarak potansiyel yatırımcılar arasındaki dağılımını değiştirdiği ve sermaye birikimini etkilediği belirtilebilmektedir.²³⁸ Bu bağlamda finansal yatırım araçlarına yönelik istisna, muafiyet, indirim, mahsup, düşük vergi oranı vb. uygulamalar tasarruflarını yönlendirmek isteyen ekonomik birimlerin kararlarını etkileyebilmektedir. Diğer yandan şirketler ve hane halkının, ekonomik faaliyetlerini vergi harcamalarına göre şekillendirmeleri ve kararlarını bu harcamalardan sağladıkları çıkar doğrultusunda biçimlendirmeleri piyasa bozucu etki oluşturabilmektedir. Söz konusu etki, vergi harcamalarının neden olduğu bir tür olumsuz dışsallık veya sosyal maliyet olarak düşünülebilmektedir.²³⁹

1.4.2. Vergi Harcamalarının Mikro Ekonomik Etkileri

Vergi harcamalarının mikro ekonomik etkilerini tüketici refahı kapsamında incelemek mümkündür. Vergi harcamaları iktisadi birimlerin kararlarını dolaylı olarak etkileyebilmektedir. Bu sebeple vergi harcamalarının mikro ekonomik etkilerini gerek bireyler gerekse piyasa üzerinde gözlemlemek mümkündür. Vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar mükellefler açısından bir tür ilave gelir sağladığından dolayı oluşacak etkinin tespitinde söz konusu ilave gelirin kullanım şekli belirleyici olacaktır.²⁴⁰

Vergi harcamalarının tüketici refahı üzerindeki etkileri incelenirken vergi harcamaları vasıtasıyla mükellefler açısından meydana gelen ilave gelir, mikro iktisadın tüketici rantına ilişkin geliştirdiği izah çerçevesinde açıklanabilmektedir. Bu bağlamda tüketici rantını; tüketicilerin bir malı belirli bir fiyattan almaya razı oldukları durumda, arzın fazlalığı ya da talebin düşüklüğü nedeniyle, malın fiyatının ödemeye razı oldukları fiyatın altına düşmesi sonucu tüketicilerin sağladıkları maddi avantaj

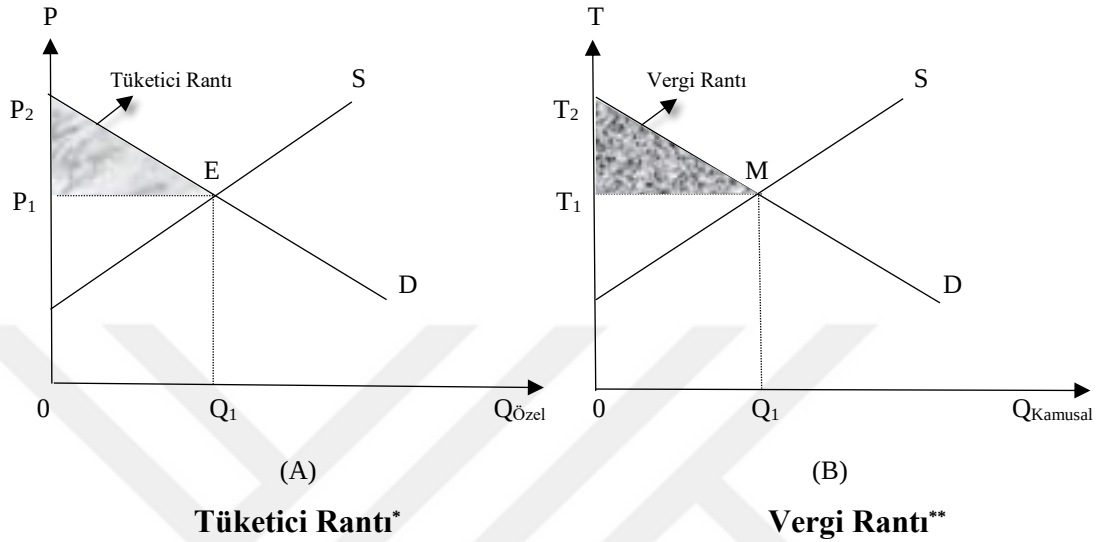
²³⁸ L. Achy, “Financial Liberalization, Savings, Investment and Growth in MENA Countries”, **Middle East Economics**, V: 6, Ed.: S. Neaime ve N. A. Colton, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 2005, s. 70.

²³⁹ Saraç, **a.g.e.**, s. 273.

²⁴⁰ Saraç, **a.g.e.**, s. 272.

şeklinde ifade etmek mümkündür.²⁴¹ Konuyla ilgili olarak vergi harcamaları yoluyla oluşan ilave geliri Şekil 1.5'te incelemek mümkündür.

Şekil 1.5: Vergi Harcamaları Yoluyla Oluşan İlave Gelir



Kaynak: Saraç, a.g.e., s. 272.

Şekil 1.5'in A panelinde tüketici rantı kavramı açıklanmaktadır. Buna göre piyasadaki bazı tüketiciler P_2 fiyatından ödeme yapmaya hazırlarken arz ve talep koşullarının dengelenmesi sonucunda fiyat P_1 seviyesinde gerçekleşmiştir. Böylece Q_1 miktarı için tüketiciler P_1 - P_2 -E üçgeni kadar tüketici rantı (İlave gelir) sağlamaktadır. Benzer durum B panelinde gösterilen vergi harcamaları için de geçerlidir. Ancak buradaki fark, söz konusu malın kamusal mal ve karşılığının kamusal fiyat anlamına gelen vergi olmasıdır. Bu bağlamda bazı mükellefler sunulacak kamusal mal karşılığında T_2 seviyesinde vergi ödemeye hazırlarken hükümetin izlediği sosyo-ekonomik politikalar sonucunda mükelleflerin vergi yükü T_1 oranında gerçekleşmektedir. Böylece mükellefler T_1 - T_2 -M üçgeni kadar vergi rantı (İlave gelir) sağlamaktadır.

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar yoluyla elde edilen ilave gelirin kullanımına yönelik mükellef tercihi, oluşacak mikro ölçekli etkilerin belirleyicisidir. Bu kapsamda kişilerin elde ettikleri kullanılabilir gelirin, marjinal tüketim ve tasarruf

²⁴¹ Saraç, a.g.e., s. 272.

*P: Özel Mal Fiyatı, $Q_{\text{Özel}}$: Özel Mal Miktarı.

**T: Kamusal Mal Fiyatı, Q_{Kamusal} : Kamusal Mal Miktarı

eğilimlerine bağlı olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Dolayısıyla vergi harcamaları sayesinde meydana gelen ilave gelirin kullanımını da mükelleflerin marjinal tüketim ve tasarruf eğilimleri belirleyecektir.²⁴²

Vergi harcamalarının tüketim, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde piyasa bozucu etkilerinden söz etmek mümkündür. Bunlar vergi harcamalarının kamusal olma özelliğinden kaynaklanmakta olup vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların neden olduğu bir tür dışsallık veya sosyal maliyet şeklinde değerlendirilebilmektedir. Piyasa bozucu etkilerin kaynağı; iktisadi birimlerin, faaliyetlerini vergi harcamalarına göre şekillendirmeleri ve kararlarını bu harcamalardan sağladıkları çıkar doğrultusundan belirlemeleridir.²⁴³

Gelir transferi amacıyla, harcamalar üzerinden alınan vergilerde yapılacak bir oran indiriminden sağlanacak ilave gelirin yöneleceği iktisadi birim, piyasanın yapısına göre değişebilmektedir. Örneğin hükümet, toplam talepte meydana gelen daralmaları vergi indirimleri yoluyla mal fiyatlarını ucuzlatarak gidermek isterken söz konusu politika, fiyatların aşağı esnek olmadığı bir ekonomide talep oluşturmak açısından yetersiz kalabilmektedir. Bu durumda malın fiyatına kaynaşık olan vergi oranında yapılan indirim, fiyatlara ve dolayısıyla tüketicilere yansımazken, doğrudan doğruya malı üreten ve/veya satan kesimin kârına eklemlenmiş olmaktadır.²⁴⁴

Söz konusu olumsuzluğu gidermenin yolu fiyatları esnek hale getirecek ekonomi politikalarını uygulamaktır. Bu kapsamda üretimin çeşitliliğini ve sürekliliğini sağlayacak politikalara öncelik verilmesi gerekmektedir. Ancak rekabet gücünün yeterince artmadığı ve yolsuzlukların çoğaldığı ekonomilerde, regülasyonlar ve fiyat kontrolleri yoluyla düzenleme yapılmaya çalışılabilmektedir. Kısa vadeli çözümler sunan bu tür yöntemler üreticiler üzerinde olumsuz etkilere sebebiyet verebilmektedir.

²⁴² Saraç, **a.g.e.**, s. 272.

²⁴³ Saraç, **a.g.e.**, s. 273.

²⁴⁴ Saraç, **a.g.e.**, s. 273.

1.4.3. Vergi Harcamalarının Ekonomik Kalkınma Üzerindeki Etkileri

Vergi harcamalarının ekonomik kalkınma üzerindeki etkilerini; sağlık, eğitim-öğretim hizmetleri ve Ar-Ge faaliyetleri bağlamında incelemek mümkündür. Kamu kesiminin ekonomi içerisindeki payının artması, daha fazla kaynağın kamu kesimine aktarılmasına ve bunun sonucunda özel kesimin ödemek zorunda olduğu vergilerin de artmasına neden olabilmektedir. İktisadi birimler, artan vergi yükü karşısında davranış kalıplarını değiştirebilmektedir. Vergilerin türü, oranı ve miktarı; harcama, tasarruf, çalışma arzusu, yatırım kararları ve vergi gelirleri üzerinde farklı etkilere yol açabilmektedir. Bu bağlamda vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar bahsi geçen kalemler üzerinde farklı etkiler meydana getirebilmektedir.²⁴⁵

Bireylere bırakılan fonların sermaye maliyetinde yol açabileceği düşüş, yatırım kârlılığında yaşanabilecek artış, bireyler açısından söz konusu teşvikler olmaksızın ulaşılabilecek yatırım miktarında hissedilir bir değişime yol açmayacak ölçüde önemsiz olabilmektedir. Bu durumda vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar sonucunda gerçekleşen yatırım artışının, katlanılan maliyeti karşılamadığı sonucuna ulaşmak mümkündür.²⁴⁶

Birleşmiş Milletler tarafından küresel kalkınma ağı oluşturmak üzere kurulan Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP), belirli aralıklarla küresel çapta kalkınma hedefleri yayınlamaktadır. 2030 yılı gündemiyle yayınlanan 2015 yılı ve sonrası sürdürülebilir kalkınma hedefleri arasında; “Yoksulluğa Son”, “Açlığa Son”, “Sağlık ve Kaliteli Yaşam”, “Nitelikli Eğitim”, “Toplumsal Cinsiyet Eşitliği”, “Temiz Su ve Sanitasyon”, “Erişilebilir ve Temiz Enerji”, “İnsana Yakışır İş ve Ekonomik Büyüme”, “Sanayi, Yenilikçilik ve Altyapı”, “Eşitsizliğin Azaltılması”, “Sürdürülebilir Şehirler ve Topluluklar”, “Sorumlu Üretim ve Tüketim”, “İklim Eylemi”, “Sudaki Yaşam”, “Karasal Yaşam”, “Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar” ile

²⁴⁵ E. Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, S: 21, Temmuz-Aralık 2003, s. 104.

²⁴⁶ Ferhatoğlu, *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, a.g.e., 2005, s. 85.

“Amaçlar İçin Ortaklıklar” konu başlıkları yer almaktadır.²⁴⁷ Ekonomik kalkınma bağlamında evrensel değerlere işaret eden bu tür programlara yönelik vergi harcamaları önerilebilmektedir. Diğer yandan bunların periyodik olarak ve şeffaf biçimde kamuoyuyla paylaşımı önem arz etmektedir.

1.4.3.1. Vergi Harcamalarının Sağlık ve Eğitim-Öğretim Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri

Sağlık ve eğitim-öğretim faaliyetlerine yönelik teşvik politikası sosyal amaçlar içermekle beraber bunların orta-uzun vadede en önemli yararı iktisadi kalkınma üzerindeki olumlu etkileridir. Bu hususta UNDP’nin belirli aralıklarla yayınladığı kalkınma hedefleri arasında sağlık ve eğitim-öğretim hizmetlerine sıklıkla vurgu yaptığını ifade etmek mümkündür.

Bu bağlamda sağlıklı ve kaliteli yaşamı her yaşta güvence altına almak hedefinin alt başlıkları arasında; beş yaş altı önlenebilir tüm ölümlerin sona erdirilmesi, bulaşıcı olmayan hastalıklardan kaynaklanan ölümlerin azaltılması ve ruh sağlığının desteklenmesi, madde bağımlılığının tedavi edilmesi ve önlenmesi, trafik kazalarından kaynaklanan yaralanmaların ve ölümlerin azaltılması, evrensel sağlık güvencesine ulaşılması, tehlikeli kimyasallardan ve kirlilikten kaynaklanan ölümlerin ve hastalıkların azaltılması, Dünya Sağlık Örgütü Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesinin uygulanması, karşılanabilir aşı ve ilaçlar için erken uyarı sisteminin iyileştirilmesi ve küresel sağlık riskleri için erken uyarı sistemlerinin iyileştirilmesi yer almaktadır.

Kapsayıcı ve hakkaniyete dayanan nitelikli eğitimi sağlamak ve herkes için yaşam fırsatlarını teşvik etmek hedefinin alt başlıkları arasında; ücretsiz ilköğretim ve ortaöğretim, karşılanabilir teknik, mesleki ve yükseköğretime eşit erişim, finansal başarı için gerekli niteliklere sahip insan sayısının artırılması, eğitimde ayrımcılığın bitirilmesi, evrensel sözel veya sayısal okuryazarlık, sürdürülebilir kalkınma ve dünya vatandaşlığı, eğitim, kapsayıcı ve güvenli okullar inşa edilmesi ve mevcutların

²⁴⁷ United Nations Development Agency, “Sustainable Development Goals”, UNDP, (Çevrimiçi) <https://www.undp.org/content/undp/en/home/sustainable-development-goals.html>, 19 Eylül 2020.

iyileştirilmesi ile gelişmekte olan ülkeler için yükseköğretim burs imkânlarının artırılması bulunmaktadır.²⁴⁸

1.4.3.2. Vergi Harcamalarının Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri

Bir ülke ekonomisinin kalkınmasında Ar-Ge yatırımlarının önemi büyüktür. Bir tür piyasa başarısızlığı olarak dışsal faydası olan mallarda gözlenen piyasa üretiminin optimum düzeyin altında kalması durumu, dışsal faydaya sahip olan Ar-Ge faaliyetlerinde de yaşanabilmektedir. Bu sebeple devletin, piyasada yeteri kadar kaynak ayrılmayan Ar-Ge faaliyetlerini hedeflenen seviyeye ulaştırmak maksadıyla desteklemesi gerekmektedir. Özellikle bilim ve teknoloji bakımından geri kalmış ülkelerde Ar-Ge faaliyetlerinin teşviki daha da önem kazanabilmektedir.²⁴⁹ Bu bağlamda vergi harcamalarının Ar-Ge faaliyetleri üzerindeki etkilerinin, ülkelerin gelişmişlik seviyelerine bağlı olarak farklılaşabildiğini ifade etmek mümkündür.²⁵⁰

Ar-Ge faaliyetini; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetler biçiminde ifade etmek mümkündür.²⁵¹ Ar-Ge faaliyetlerini, bir ülkenin veya firmanın teknolojik gücünü tanımlamada kullanılan değişkenlerden biri olduğunu belirtmek mümkündür. Bu bağlamda Ar-Ge harcamaları; yeni ürün ve üretim yöntemi geliştirme, mevcut bulunan veya dışarıdan sağlanan teknolojinin etkin şekilde kullanılması, uyarlanması veya değiştirilmesi süreçlerine ilişkin aşamalarda ön plana çıkabilmektedir.²⁵²

²⁴⁸ United Nations Development Agency, **a.g.e.**

²⁴⁹ A. K. Çelebi ve H. Kahrman, “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”, **Maliye Dergisi**, S: 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 34.

²⁵⁰ Acinöroğlu, **a.g.e.**, s. 162.

²⁵¹ 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Md. 2.

²⁵² W. M. Cohen ve D. A. Levinthal, “Innovation and Learning: The Two Faces of R&D”, **The Economic Journal**, V: 99, No: 397, 1989, s. 569-570.

Ar-Ge yatırımlarına yönelik birçok ülke tarafından uygulanan teşviklerin etkinliğine ilişkin yapılan analizlerde teşviklerin kısa dönemli olumlu etkilerinin yanı sıra uzun dönemde bunların daha etkin sonuçlar verdiği ileri sürülebilmektedir. Ülkeler arası kıyaslamalarda özel sektör, kamu sektörü ve yurtdışı kaynaklar tarafından finanse edilen Ar-Ge faaliyetlerinin tamamının verimlilik artışına katkı sağladığı sonucuna varılabilmektedir.²⁵³ Ar-Ge faaliyetleri rekabet gücünün artırılması için kritik öneme sahiptir. Özellikle girişimcilik ile beraber küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) desteklenmesi için firmaların üzerindeki mali yüklerin azaltılması önerilebilmektedir. Zira firmaların işgücü maliyetleri içerisinde yer almasına rağmen üretimle ilgisi olmayan bazı yan ödemelerin, işletme bütçesine ciddi miktarda mali yük getirebildiği ileri sürülebilmektedir.²⁵⁴ Bunların azaltılmasının Ar-Ge faaliyetlerini destekleyebileceği savunulabilmektedir.

1.5. Vergi Harcamalarının Mali Etkileri

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar vergi gelirlerini azalttığı için kamu bütçesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Diğer yandan kamu kesimi tarafından yapılması gereken harcamaların vergi teşvikleri yoluyla özel sektör eliyle gerçekleştirilmesi sonucunda kamu harcamalarında azalma meydana gelebilmektedir. Ayrıca ekonomik aktivitedeki olası canlanma ile beraber stratejik sektörlerle yönelik vergisel teşvikler (t+1) dönemde vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilmektedir. Bu bağlamda vergi harcamalarının mali etkilerini; kamu harcamaları, vergi gelirleri ve kamu bütçesi kapsamında incelemek mümkündür.

1.5.1. Vergi Harcamalarının Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkileri

Dolaylı transfer harcamaları şeklinde ifade edilebilen vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar; hükümetin ekonomiyi aktif olarak yönlendirme, gelir veya serveti yeniden dağıtma, yatırımları veya diğer özel harcamaları teşvik etme ve çeşitli

²⁵³ Acinöroğlu, **a.g.e.**, s. 161.

²⁵⁴ Aktan, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, s. 188.

sosyal politika hedeflerine ulaşma gayretini destekleyebilmektedir.²⁵⁵ İstisna, muafiyet, indirim, mahsup, vergi kredisi, düşük vergi oranı, vergi erteleme, vergi tatili vb. uygulamaların vergi harcaması olarak adlandırılmasının sebebi kaynakların belirli kamusal faaliyetlerin finansmanına yönelik kullanılmasına karşılık bu işlemlerin kamu harcamaları olmaksızın vergi sistemi aracılığıyla yapılabilmesidir.²⁵⁶

Örneğin devlet vergi sistemi yoluyla eğitim yardımı adı altında öğrencilere yönelik kamu harcaması gerçekleştirebilmektedir. Bu durumda yapılan kamu harcaması ilgili bütçe kaleminde izlenebilecektir. Ancak devlet, mevzuata uygun olarak vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra yine mevzuatta yer alan hükümlere istinaden, eğitim sektörüne ilişkin belirli mükellef gruplarının veya faaliyetlerin çeşitli vergisel avantajlardan yararlanabileceğini ilan ettiğinde vergi harcaması kavramı gündeme gelecektir.²⁵⁷ Bu bağlamda vazgeçilen vergi gelirleri sebebiyle Hazine önemli ölçüde gelir kaybına uğrayabilmektedir. Bunun yerine devlet söz konusu hizmeti kamu kesimi aracılığıyla ifa ettiğinde ise vergi gelirleri azalmayacaktır. Ancak kamu harcamalarında artış yaşanacaktır. Dolayısıyla mevzuatta, amacına uygun olarak yer verilen vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar çoğaldığında kamu harcamalarının azalması beklenebilmektedir.

1.5.2. Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri

Vergi gelirlerinin artırılması vergi kapasitesinin makul ölçülerde zorlanmasıyla mümkün hâle gelebilmektedir. Vergi kapasitesi ise toplumun vergiye dayanma gücünün sınırlarını tayin etmektedir. Vergi tarifesi oluşturulurken vergi hasılatını en yüksek seviyeye çıkaran optimal vergi oranının tespit edilmesi gerekmektedir. Optimal vergi yapısı, etkinlik kaybı ile eşitsizlik arasındaki dengenin eşitlik ve etkinliğe yönelik tutumlarını yansıttığı toplum refahını maksimum yapan vergi yapısı şeklinde tanımlanabilmektedir.²⁵⁸

²⁵⁵ Schick, **Public Budgeting&Finance**, a.g.e., s. 4.

²⁵⁶ Benker, **a.g.e.**, s. 403-404.

²⁵⁷ Stiglitz, **a.g.e.**, s. 38.

²⁵⁸ Stiglitz, **a.g.e.**, s. 584.

Vergi sisteminde istisna, muafiyet, indirim, mahsup, vergi kredisi, düşük vergi oranı, vergi erteleme, vergi tatili vb. uygulamaların çoğalmasa ise vergi tabanını daraltabilmektedir. Daralan vergi tabanının doğrudan etkileri arasında büyüyen bütçe açığıyla beraber artan vergi oranları yer almaktadır.²⁵⁹ Bir başka deyişle vergi harcamaları sebebiyle vergilendirilebilir mükelleflerin azalması bütçe açığını artırabilmektedir. Hükümet, artan bütçe açıklarını finanse edebilmek için vergi oranlarını artırabilmektedir. Ancak marjinal vergi oranının yüksek olduğu ekonomilerde vergi harcamalarının da yüksek olma eğilimi taşıdığını ileri sürmek mümkündür.²⁶⁰

Optimal vergileme teorisi dikkate alındığında vergi oranlarındaki artışın vergi hasılatı üzerindeki etkileri beklenenden farklı olabilmektedir. Gelişmiş ülkelerde 1980’li yıllarda başlayan veri oranlarındaki indirimler dolaylı transfer harcamalarında artışa yol açarken vergi gelirlerinin de artmasını sağlamıştır. Bunun başlıca gerekçesi vergi oranlarında indirim yapılırken, vergi tabanının genişletilerek oran düşüşünden kaynaklanan kayıpların telafi edilmesidir.²⁶¹ Buna karşılık Türkiye’nin de içerisinde bulunduğu gelişmekte olan ülkelerde; 1980 sonrası izlenen liberal ekonomi politikası ile piyasa ekonomisine işlerlik kazandıracak ve kamu harcamalarının kısılmasına yol açacak politikaların, bireylerden kamu kesimine aktarılan vergi gelirlerinin artmasını önlemiş ve vergi tabanını daraltmış olabileceğinden söz etmek mümkündür.²⁶²

Bu bağlamda benzer sosyoekonomik dinamiklere sahip ülkelerle kıyaslandığında Türkiye’nin, yeterli rekabet gücüne ulaşmadan gerek emtia gerekse sermaye hareketlerini serbest bırakmasının, emtia piyasasında ve finansal piyasalarda bazı sorunlar yaşamasına neden olduğunu ileri sürmek mümkündür. 1980’li yıllarda dünya genelinde yaygınlaşan vergi indirimlerinin, kamu bütçesi üzerindeki baskıları artırdığı savunulabilmektedir. Özellikle 1990’lı yıllarda artan bütçe açıklarının ise kamu borçlanmasını zorunlu kıldığından söz etmek mümkündür.

²⁵⁹ Hellmuth, **a.g.e.**, s. 316.

²⁶⁰ Schick, **Public Budgeting&Finance**, **a.g.e.**, s. 9.

²⁶¹ Ferhatoğlu, **Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, **a.g.e.**, 2005, s. 79.

²⁶² Yılmaz, **Türkiye’nin Değişmez Kaderi (Osmanlı’dan Günümüze 1854-2013): Borç Çıkması**, **a.g.e.**, s. 17.

1.5.3. Vergi Harcamalarının Kamu Bütçesi Üzerindeki Etkileri

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların kamu bütçesi üzerindeki etkilerini olumlu ve olumsuz yönde değerlendirmek mümkündür. Bir görüşe göre vergi harcamaları, vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilmektedir. Böylece kamu bütçesi üzerinde tıpkı kamu harcamalarında olduğu gibi azaltıcı bir etki doğurabilmektedir.²⁶³ Buna göre vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar kamu harcamalarında olduğu gibi kamu bütçesi bağlamında sürekli olarak gelir kaybına sebebiyet verebilmektedir. Bir başka görüşe göre vergi harcamaları, kamu gelirlerinin geleceğe ertelenmesine yol açabilmektedir. Dolayısıyla vergi harcamalarının da kamu harcamalarındaki bütçe süreci ile beraber değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.²⁶⁴

Optimal vergileme oranı dikkate alınmak suretiyle planlanan istisna, muafiyet, indirim, mahsup, vergi kredisi, düşük vergi oranı, vergi erteleme ve vergi tatili uygulamaları vergi tabanını genişleteceği için vergi gelirlerinde artış sağlanabilmektedir. Bu durum diğer koşullar sabitken, kamu bütçesi üzerinde olumlu etki meydana getirebilmektedir. Ancak vergi harcamalarının, vergi gelirlerini azaltması hâlinde geleneksel kamu harcamalarına benzer biçimde bütçe dengesini olumsuz yönde etkileyebileceğinden söz etmek mümkündür. Bu bağlamda kamu harcamalarının değişmediği varsayımı altında vergi harcamalarının artması durumunda bütçe açığı artarken vergi harcamalarının azaldığı durumda bütçe açığı azalacak veya bütçe fazlası verilecektir.²⁶⁵ Herhangi bir vergiden belirli konuların veya kişilerin dışlanmış olması, gerçekte dışlanan unsura tekabül eden parasal değerın kamu bütçesinden sübvansede edilmesini zorunlu kılmaktadır.²⁶⁶

Dolayısıyla kamu harcaması adı altında, bütçede verilen bir harcama kalemi yerine esasında kamu gelirlerini azaltan bir harcamanın bütçede gösterilmemesi hâli

²⁶³ M. Schnitzer ve Y. P. Chen, **Public Finance and Public Policy Issues**, USA, Intext Educational Publishers, 1972, s. 275.

²⁶⁴ Giray, **a.g.e.**, s. 33.

²⁶⁵ Swift, **World Bank Policy Research Working Paper Series**, **a.g.e.**, s. 9.

²⁶⁶ H. S. Rosen, **Public Finance**, Illinois, Richard D. Irwin Inc., 1988, s. 532.

söz konusudur. Bütçe denetiminden yoksun harcama kalemlerinin kamuoyu nezdinde olumsuz karşılanması olasıdır. Vergi harcamalarının kamu bütçesi üzerindeki olumsuz etkilerini; vergi gelirlerinin azalması durumunda bütçe dengesinin olumsuz yönde etkilenebileceği ve mali disiplinin bozulabileceği yönünde ifade etmek mümkündür. Ayrıca vergi harcamaları, bütçe sürecine gerektiği gibi dâhil edilmediği takdirde etkinlik ve verimlilik kaybı meydana gelebilmektedir.²⁶⁷

1.6. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri

Vergi sistemindeki reformların ve iyileştirmelerin büyüme odaklı yapılandırılmasında bütçe dengesinin ve büyüme-adalet ödünleşmesinin dikkate alınması elzemdir.²⁶⁸ Diğer yandan üretim ve istihdam artışı olmaksızın sadece sosyal politika önlemlerinin yeterli gelmeyeceğini ifade etmek mümkündür. Bu kapsamda ekonomik politikalar ile sosyal politikalar arasında bir dengenin gözetilmesi önem taşımaktadır. Sosyal yardım politikalarının işletmelerin üretim, yatırım ve istihdam kararları ile tercihlerini olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde etkin bir yapıya kavuşturulması hususunda değerlendirme yapmak mümkündür.²⁶⁹ Bu bağlamda vergi harcamalarının sosyal etkileri; gelir dağılımı, vergi adaleti ve sosyal adalet kapsamında incelenebilmektedir.

1.6.1. Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Gelir dağılımını ve servet bölüşümünü vergiler yoluyla düzenlemek mümkündür. Sosyal adaletin sağlanması için milli gelirdeki artıştan ve ekonomik büyümeden yalnızca sermaye sahiplerinin değil tüm üretim faktörlerinin âdil biçimde yararlanması gerekmektedir.²⁷⁰ Özellikle muafiyet ve istisnalar ile toplam vergi gelirleri yoluyla temin edilen tutarın, kamu hizmetlerinin finansmanına dahil edilmesi amacıyla toplumdaki yüksek gelirli kesimden düşük gelirli kesime doğru bir tür gelir

²⁶⁷ Swift, **World Bank Policy Research Working Paper Series**, a.g.e., s. 8-12.

²⁶⁸ Batirel, **Journal of Life Economics**, s. 3.

²⁶⁹ Aktan, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, s. 181.

²⁷⁰ A. Wagner, "Three Extracts on Public Finance", **Classics in the Theory of Public Finance**, Ed. R. A. Musgrave and A. T. Peacock, New York, St. Martin's Press, 1967, s. 12-13.

transferi gerçekleşmektedir. Tarif edilen bu akış, gelir dağılımında adaleti sağlamaya yardımcı olabilecek niteliktedir.²⁷¹

Gelirin yeniden dağılımının, sadece yüksek seviyede gelir elde edenlerden düşük seviyede gelir elde edenlere yönelik bir tür gelir ve servet transferinden ibaret olmadığını ifade etmek mümkündür. Zira gelirin yeniden dağılımı aynı zamanda toplumsal üretimden gıda, giyecek, barınma, yakacak vb. temel ihtiyaçlara gereksinim duyan kesimlere yönelen aktarım anlamına da gelebilmektedir.²⁷² Bu bağlamda toplumsal refahın bireyler arasındaki adaletsiz dağılımının bazı sorunlara yol açabileceğinden söz etmek mümkündür. Örneğin gerek firmalar nezdinde gerekse ekonominin geneli itibarıyla, mensubu olduğu topluluk belirli düzeyde menfaat elde ederken, çalışmasına rağmen hak ettiği refahı sağlayamadığını düşünen bireylerin, sonu kargaşa ortamına varacak eylemlere girişme olasılıkları bulunmaktadır.

Bunun yanı sıra gelir dağılımının âdil olduğuna yönelik şüpheleri bulunan bireylerin çalışma hayatına olumlu katkı sunmalarını beklemek güçleşmektedir. Tasvir edilen ortamda, toplumun bir kısmı öğrenim düzeyi, yetenek ve girişimcilik kıstaslarına ek olarak adam kayırma-torpil-referans uygulamaları çerçevesinde kısıtlı olan iş imkânlarına ulaşabilmek maksadıyla uğraşabilirken bir kısmı da göçmen statüsünde işçi olarak yurtdışına gitmenin yollarını arayabilecektir. Diğer yandan toplumun büyük bir kısmı emeksiz biçimde, kolay yoldan zengin olmanın hayaliyle yaşarken geri kalan kısmı da çalışma hayatına yönelik ümidini kaybedebilmektedir.

1.6.2. Vergi Harcamalarının Vergi Adaleti Üzerindeki Etkileri

Vergi harcamalarının vergi adaleti üzerindeki etkilerini araştırırken bunların gelir dağılımı üzerindeki etkileriyle de bağlantılı olduğunu ifade etmek mümkündür. Dünya genelinde bireylerin elde ettikleri gelirlerle öncelikle tüketimlerini karşılamaya yöneldikleri ve kalan tutar olursa bunu da tasarruf ettiklerinden söz edilebilmektedir. Bu bağlamda gelir düzeyi düşük olan kesimlerin tüketim harcamalarının görece

²⁷¹ Karadağ ve Demir, **a.g.e.**, s. 148.

²⁷² Karadağ ve Demir, **a.g.e.**, s. 152.

yüksek, tasarruflarının da düşük olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda yeterli gelir seviyesine sahip olmayan ve toplumun düşük gelir seviyesinde yer alan bireyler vergilerini ödeyebilmek için tüketimlerini azaltmak zorunda kalabilmektedir. Orta-üst gelir grubunda bulunan bireylerin ise tüketim harcamalarının toplam gelirleri içerisindeki payı görece düşük kalabilmektedir. Dolayısıyla vergi ödeme kabiliyetlerini artırabilmek için tüketimlerini kısmak zorunda değildirler.²⁷³

Vergi harcamalarına, belirli ekonomik faaliyetleri teşvik etmek veya düşük gelirli kesimlere yönelik gelir transferi yapmak amacıyla yer verilebilmektedir. Ancak yatırımları özendirmek amacıyla düzenlenmiş bulunan vergi harcaması niteliğindeki bir uygulama, söz konusu yatırımı yapacak olan girişimcilere yönelmiş olacaktır. Bir başka ifade ile vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar, yüksek gelir elde eden kişileri hedef almakta ve diğer gelir gruplarının aleyhine olacak şekilde, bahsi geçen grubun gelirini çoğaltabilmektedir. Hatta çoğu zaman bu önlemler nedeniyle vergi gelirlerinden doğan azalışı telafi etmek için diğer gelir kategorilerinde vergi yükünü artırma yoluna gidilebilmektedir. Bu durum dikey vergi adaletini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.²⁷⁴ Böylece zincirleme olarak zaten adaletsiz olan gelir dağılımı, düşük gelir gruplarının aleyhine daha da bozulabilmektedir.²⁷⁵

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar sonucunda sağlanan menfaatin değeri, bir vergi mükellefinin elde ettiği gelir üzerinden ödediği marjinal orana eşittir. Gelir vergisinin artan oranlı yapısından kaynaklanan bu durum, kazanç arttıkça yükselen oranda menfaat sağlanmasına neden olabilmektedir.²⁷⁶ Ancak gelir seviyesi yüksek olan vergi mükelleflerine sağlanan indirim miktarı, geliri daha düşük olan mükelleflerin yararlandığı indirim miktarına nazaran daha fazla olabilmektedir. Bunun önüne geçebilmek için indirim miktarında belirli bir üst limit uygulanabilmektedir.²⁷⁷

²⁷³ Aren, **a.g.e.**, s. 302.

²⁷⁴ Ferhatoğlu, **Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, **a.g.e.**, 2005, s. 85-86.

²⁷⁵ Öz, **a.g.e.**, s. 30.

²⁷⁶ Y. Listokin, "Equity, Efficiency and Stability: The Importance of Macroeconomics for Evaluating Income Tax Policy", **Yale Journal of Regulation**, V: 29, I: 1, 2012, s. 61.

²⁷⁷ Bu hususta örneğin GVK'nın 63/3'üncü maddesinin parantez içi hükmünde; "*İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.*" ibaresine yer verilmiştir.

1.6.3. Vergi Harcamalarının Çevre Koruma Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri

İnsanoğlunun, tarihin eski çağlarından bu yana doğayı kontrolü altına almaya gayret ettiğini ifade etmek mümkündür. Ancak birinci sanayileşme devrimine kadar olan dönemde gerek dünya nüfusunun belirli bir seviyenin üzerine yükselememiş olmasından gerek henüz buhar gücünün keşfedilmemiş olmasından gerekse bir petrol türevi olan plastiğin henüz günlük hayatımıza dahil edilmemesinden dolayı doğayla daha barışık bir yaşam sürmek mümkündü. Oysa on dokuzuncu yüzyıldan günümüze kadar olan süreçte gelişen ekonomik faaliyetler karbon emisyonundaki sürdürülemez artıştan küresel ısınma sorununa, sahip oldukları buzul kütlesi büyüklüğüne göre sırasıyla kutup daireleri ile Himalaya Sıradağlarındaki buzulların erimesinden denizlere ve havaya karışan plastik maddelerin besin zinciri aracılığıyla yiyeceklerimize karışmasına kadar uzanmıştır.

Ortaya çıkan durum çevre ile uyumlu ekonomi ve yaşam projeksiyonlarını gündeme getirmiş olup insanların bulundukları çevre ile barışık yaşamalarını zorunlu kılmıştır. Ayrıca temel enerji girdileri içinde önemli payı olan petrol, doğalgaz ve kömür gibi birincil (Yenilenemez, fosil) enerji girdileri, birçok ülkenin ithalatında önemli bir yere sahiptir. Birincil enerji girdilerinin fiyatlarında oluşan istikrarsızlık çoğu ülkenin ödemeler bilançosunda dengesizliğe sebep olabilmektedir. Dolayısıyla ülkeler enerji çeşitliliklerini artırmak ve bu sayede enerji bağımlılıklarını azaltmak maksadıyla yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelebilmektedir.²⁷⁸

Bu çerçevede ilerleyen süreçte çeşitli ekonomik ve mali araçlar geliştirilmeye odaklanılmıştır. Söz konusu araçlar arasında çevresel vergiler, sübvansiyonlar, teşvik ve ödüller ile uluslararası yardımlar bulunmaktadır. Ancak bunların layıkıyla uygulanamaması çevre sorunlarının çözümünde politika uygulayıcılarının önündeki açmazlar arasındadır. Diğer yandan ekonomik ve mali araçların gerek üreticiler gerekse tüketiciler üzerindeki kısıtlayıcı etkileri çevre koruma faaliyetlerinin

²⁷⁸ H. N. Bayraç ve M. Çildir, “AB Yenilenebilir Enerji Politikalarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi”, **Uluslararası İktisat ve İşletme Dergisi**, Özel Sayı, 2017, s. 202.

geliştirilmesine katkı sağlayabilmektedir.²⁷⁹ Çevrenin korunmasına yönelik yapılan harcamalar arasında; genel atık yönetimi, atık su yönetimi, kirlilik azaltma faaliyetleri, biyolojik çeşitlilik, doğal yaşamı koruma ve konu hakkında yapılan Ar-Ge harcamaları yer almaktadır. Bu yönüyle kamu harcamaları içerisinde değerlendirilebilen tüm bu harcamaların genel amacı çevre kirliliğinin azaltılmasıdır.²⁸⁰

Hedeflenen amaçlara ulaşılmasında çevresel vergilerin, sübvansiyon ve teşviklerin yanı sıra çevre dostu yatırımlara sağlanacak vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların da önem kazandığını ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda bazı ülkeler karbon emisyonu salınımını azaltmak için elektrikli vasıta araçlarına yönelik vergi indirimleri sağlarken bazı ülkeler de yenilenebilir enerji yatırımlarına yönelik vergisel teşvikler uygulayabilmektedir. Bu hususta yapılacak düzenlemelerin çevre koruma faaliyetlerine önemli katkılar sağlayabileceğini ileri sürmek mümkündür.

1.7. Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri

Vergi mükellefleri arasından gerekli şartları sağlayanların yararlanabildiği vergi harcamalarının, kaynak tahsisinin ne şekilde gerçekleşeceği hususunda, ekonomi yönetimine transfer harcamalarına kıyasla daha az esneklik sağladığını ifade etmek mümkündür.²⁸¹ Buna rağmen maliye politikası araçlarından biri olan vergileme, otoriter rejimle yönetilen ülkelerde siyasi iktidarın paylaşmak istemeyeceği bir yetki olarak görülebilmektedir. Parlamenter demokrasiyle yönetilen ülkelerde ise seçmenlerin ilgisizliği ve bilgisizliği ile baskı ve çıkar gruplarının varlığının yanı sıra siyasilerin oy maksimizasyonu hedefi, beraberinde vergilemeyi siyasi bir müessese haline dönüştürebilmektedir.

Özellikle siyasal kültür düzeyi düşük olan toplumlarda vatandaş kitlesinin önemli bir kesiminin kendi gerçek çıkarlarının bilincine varmaksızın seçimlerde oy

²⁷⁹ M. Kayaer, “Bir Çevre Koruma Aracı Olarak Çevresel Vergilerin, Sübvansiyon ve Teşviklerin ve Dış Yardımların Kullanılması”, **Azerbaycan’ın Vergi Jurnalı**, S: 2, 2013, s. 138.

²⁸⁰ T. Değirmenci ve V. İnal, “Çevre Koruma Harcamalarının Çevre Kirliliği Üzerindeki Etkisi: Seçilmiş OECD Ülkeleri Analizi”, **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, S: 21 (2), 2019, s. 246.

²⁸¹ Y. Listokin, “A Note on Tax Expenditures and Business Cycle Fluctuations”, **Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, V: 102, November 12-14, 2009, s. 196.

kullanabildiği durumlar oluşabilmektedir.²⁸² Ayrıca kurumlarının görece zayıf bulunduğu iddia edilen gelişmekte olan ülkelerde, elitlerin ve politikacıların devlet yönetimini kontrol edebilmek amacıyla farklı yollara başvurma eğiliminde olduklarını ifade eden görüşler mevcuttur. Bu bağlamda eğer elitlerin bir aracı kullanmaları engellenirse, kurumlar zayıf kaldığı sürece, bu kesimler diğer araçları kullanarak amaçlarına ulaşmaya çalışabilmektedirler. Dolayısıyla kurumları zayıf olan toplumların en önemli sorununun, politik gücü kontrol edenleri kısıtlayamaması olduğuna işaret edilebilmektedir.²⁸³ Bu kısıtlama, yürütme erkinin yargısal denetiminden ibaret olup söz konusu durum hukuk devletinin gereklerinden biri olarak düşünülebilmektedir.

Söz konusu durum vergisel açıdan değerlendirildiğinde, sistem içerisindeki siyasal karar alma mekanizması vasıtasıyla izin verilen istisna, muafiyet, indirim, mahsup, vergi kredisi, düşük vergi oranı, vergi erteleme, vergi tatili vb. uygulamalar devlet eliyle bir tür rant meydana getirebilmektedir.²⁸⁴ Bu bağlamda etkili, ekonomik, etkin biçimde planlanmayan ve tümüyle denetim dışı bırakılan vergi harcamalarının gerek otoriter rejimlerde gerekse parlamenter demokrasilerde verimsiz hale gelebileceğini ileri sürmek mümkündür. Bir başka ifade ile vergi harcamaları zamanla politika yapıcıların direktifleri doğrultusunda oluşan bir yardım şekline dönüşebilmektedir.²⁸⁵ Ayrıca sosyal amaçlarla oluşturulduğu iddia edilen vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeler dahi kimi zaman siyasi bağlantılara sahip kişiler tarafından istismar edilerek akraba veya eş-dost kayırmacılığına yol açabilmektedir. Böylece kişisel çıkarlar toplumsal menfaatlerin önüne geçebilmektedir.²⁸⁶

²⁸² M. Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, 6. bs., Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 453, 1981, s. 138.

²⁸³ D. Acemoglu vd., “Institutional Causes, Macroeconomic Symptoms: Volatility, Crises and Growth”, **Journal of Monetary Economics**, V: 50, 2003, s. 54.

²⁸⁴ Öz, **a.g.e.**, s. 15.

²⁸⁵ Surrey ve McDaniel, **a.g.e.**, 1985, s. 99.

²⁸⁶ Horpedahl ve Pizzola, **a.g.e.**, s. 6-7.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ

VERGİ HARCAMALARINA İLİŞKİN UYGULAMALAR

Kamusal faaliyetlerin yürütülebilmesi için kamu harcaması yapılması ve bunların finansmanı gayesiyle kamu kesimine ait gelirlerin elde edilmesi, varlıkların, kaynakların ve diğer kamusal yükümlülüklerin idare edilmesi amacıyla kullanılan kamu mali yönetimi kavramı modern maliye anlayışında da önemini korumaktadır. Temelleri Osmanlı İmparatorluğu döneminde, 1876 yılında Kanun-i Esasi ile beraber atılıp 1910 yılında kabul edilen, 1923'te Cumhuriyet'in ilanından sonra yapılan değişikliklerle uygulanmaya devam edilen 26 Mayıs 1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, tamamen yürürlükten kaldırıldığı 1 Ocak 2006 tarihine kadar Türkiye'de kamu mali yönetiminin kaynağını oluşturmuştur.²⁸⁷

10 Aralık 2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan hesap verebilirlik, saydamlık, şeffaflık, performans yönetimi, kamuoyu denetimi vb. kavramlar öne çıkmaktadır. Anılan ilkeler çerçevesinde gerek kamu bütçesinin hazırlanması ve uygulanması gerekse ilgili işlemlerin kontrolü, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerçekleştirilmektedir. Tüm bu işlemlerin

²⁸⁷ 10 Aralık 2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24 Aralık 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış olup, anılan kanunun bazı maddeleri yayımı tarihinde, bazı maddeleri 1 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe girmiş, diğer maddelerinin de 1 Ocak 2015 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Bu çerçevede mezkûr kanunun bütçelerin hazırlanmasına ilişkin hükümleri 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmakta olup genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, 2006 yılı bütçelerini 2005 yılı içerisinde 5018 sayılı Kanun hükümlerine göre hazırlaması ve bunların onaylanmasını müteakiben yine anılan kanun hükümlerine göre uygulanıp sonuçlandırılması öngörülmüştür. Bkz.: T.C. Resmî Gazete, **2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı**, Sıra No: 3, (Çevrimiçi) www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050119-19.htm, 6 Ekim 2020.

Ancak kanunda öngörülen düzenlemelerin hazırlanması sırasında tespit edilen hususlar ve kamu idarelerine yönelik gerçekleştirilen bilgilendirme çalışmaları sırasında alınan görüş ve önerilerden, kanunda yer alan bazı teknik ibarelerde ve yönetmelik hazırlama yetkisi veren maddeler ile uygulamaya ilişkin bazı konularda değişiklik yapılmasına ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir. O dönem AB yetkilileriyle yapılan görüşmelerde, AB müktesebatına uyum konusunda kanunun bazı maddelerinin yeniden gözden geçirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. 22 Aralık 2005 tarihli ve 5436 sayılı kanun ile 5018 sayılı Kanunda önemli değişiklikler yapılmış, bu değişiklikler sonucunda öngörülen mali yönetim ve kontrol sistemi 1 Ocak 2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bkz.: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Tarihçe**, Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma, (Çevrimiçi) <https://hmb.gov.tr/kontrol-bumko-tarihce>, 6 Ekim 2020.

şeffaflığını ve hesap verebilirliğini sağlayan en önemli unsurun raporlama olduğunu ifade etmek mümkündür.

Türkiye’de çeşitli vergi kanunlarında, vergi harcaması olarak kabul edilen istisna, muafiyet, indirim, mahsup, iade, vergi erteleme, indirimli vergi oranı vb. uygulamalara yer verilebilmektedir. Ancak vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeleri sadece vergi kanunlarında aramak yanıltıcı olabilmektedir. Çünkü mali hükümler ihtiva eden çeşitli kanunlarda, ilgili konu kapsamında ihdas edilen birtakım vergisel düzenlemelere rastlamak mümkündür. Tüm bu hükümlerin temel gerekçeleri; bazı mükellef gruplarının vergi yükünü azaltmak, belirlenen alanlarda teşvik sağlamak ve vergi yönetimini kolaylaştırmaktır.²⁸⁸ Bu sebeple vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların genel itibarıyla mali mevzuat bağlamında incelenmesi olağan karşılanabilmektedir.

Oluşturulacak vergi politikalarına katkı sağlamak açısından vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerin yer aldığı mevzuat hükümlerini, küll halinde ifade etmek ve vergi harcamalarını belirli bir metodoloji yardımıyla hesaplamak elzemdir. Böylece vergi harcamalarının tutarları tahmin edilirken gerek ekonomik karar birimlerine gerekse araştırmacılara yönelik doğru ve tutarlı bilgi akışı sağlanabilecektir. Diğer yandan vergi kanunları dışındaki mevzuatta yer verilen vergi harcamalarının veri temini açısından maliyet hesaplamasını güçleştirmesi sebebiyle uygulamayı zorlaştırdığı ileri sürülebilmektedir.²⁸⁹

2.1. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi

1982 yılında kabul edilen T.C. Anayasası’nın vergi ödevi konu başlıklı 73/2’nci maddesinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu hususuna değinilmektedir. Anayasa’nın 5’inci maddesinde ise devletin temel amaç ve görevlerinin; kişilerin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette

²⁸⁸ Öz, **a.g.e.**, s. 13.

²⁸⁹ Kolçak, **a.g.e.**, s. 64.

sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak olduğu ifadelerine yer verilmektedir.

Anayasa'nın ikinci kısmının ikinci bölümünde, 41 ila 65'inci maddeleri arasında belirtilen sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler konu başlığı kural olarak pozitif statü haklarını ifade etmektedir. Bahsi geçen haklar arasında; sağlık, öğrenim, çalışma ve sosyal güvenlik hakları gibi vatandaşlara devletten olumlu bir davranış, bir hizmet veyahut yardım isteme imkânı tanıyan haklar bulunmaktadır. Bu bağlamda pozitif statü hakları, devlete sosyal alanda belirli ödevler ve fonksiyonlar yükleyen haklar olarak ifade edilebilmektedir.²⁹⁰

Devletin, söz konusu ekonomik ve sosyal nitelikli görevlerini yerine getirirken, Anayasa'nın altmış beşinci maddesinde belirtilen sınırlar dahilinde kalması beklenmektedir.²⁹¹ Bu bağlamda ihdas edilen mali hükümler dikkate alındığında, özellikle maliye politikasına yönelik söylemin dolaylı olarak vergi harcamalarına işaret ettiğini ileri sürmek mümkündür. Diğer yandan Türk Vergi Sisteminde vergi harcamalarının kullanımı yaygın olmakla beraber bunların tanımlanıp sistematik şekilde sınıflandırılması ve tahminlerin kamuoyu ile paylaşımı hususunda uluslararası örnekleri ile aramızda belirli bir zaman farkı oluşmuştur. Gelişmiş ülkelerde 1970'li yıllarda uygulanan vergi harcamalarının raporlanmasına gelişmekte olan ülkelerde 2000'li yılların ortalarında başlanabilmektedir.

Bu kapsamda 2000 yılında yayınlanan Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planının makroekonomik politikalar, hedefler ve tahminler konu başlıklı dördüncü bölümünde maliye politikasına ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Buna göre istisna, muafiyet ve vergi indirim gibi vergi harcamalarının, ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenip vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarların bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı şekilde raporlanacağı ifade edilmektedir.²⁹² Buna ilişkin çalışmalar sonucunda vergi harcamalarına ait ilk resmî

²⁹⁰ Kapani, **a.g.e.**, s. 6.

²⁹¹ 9 Kasım 1982 tarihli ve 25088 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2709 Kanun numaralı 1982 **T.C. Anayasası**'nın 65'inci maddesinde; “Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir.” hükmüne yer verilmektedir.

²⁹² T.C. Başbakanlık, **Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 2001-2005**, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2000, s. 28.

belgenin ise 2001 yılında yayınlanan “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” adlı yayın olduğunu ifade etmek mümkündür.²⁹³

Ancak söz konusu belgenin herhangi bir sayısal tahmin içermediğini belirtmek gerekmektedir. Bir başka ifade ile yasal zorunluluk olmaksızın yayınlanan belge sadece ilgili döneme ait mevzuatta yer alan vergi harcaması niteliğindeki kanun maddelerini sıralamaktadır. Bununla beraber mali mevzuata ilk defa 5018 sayılı kanun ile dahil edilen vergi harcamaları, yayınlanması zorunlu veriler olarak 2006 yılında yasal statüsündeki yerini almıştır.²⁹⁴ İlk vergi harcamaları listesine de anılan yıla ait merkezi yönetim bütçe kanunu ve eklerinde yer verilmiştir.²⁹⁵ Bahsi geçen kanunun, merkezi yönetim bütçe kanun teklifinin sunulması başlıklı 18’inci maddesinin (c) bendinde ise; merkezi yönetim bütçe kanun teklifine, TBMM’de görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetvelinin ekleneceği hükmüne yer verilmektedir.

Böylece vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların neler olduğunun belirtilmesi ve harcama tahminlerine, ilgili yılın bütçe kanunu ekinde yer verilmesi yasal zorunluluk haline getirilmiştir. Ancak bu yükümlülük vergi harcamaları raporunun yayınlanmasına şamil değildir. Bir başka ifade ile mevzuatta vergi harcamalarının yayınlanmasına ilişkin herhangi bir bağlayıcı hüküm bulunmamaktadır. Bu durum Türkiye’de vergi harcamaları raporlarının yayınlanmasında düzensiz bir takvim oluşumuna sebebiyet verebilmektedir. Dolayısıyla dönemler arasında kıyaslama yapma imkânı zayıflayabilmektedir.

²⁹³ Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 1.

²⁹⁴ Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., s. 4.

²⁹⁵ 24 Aralık 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**’nun 15’inci maddesinde; “Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkililer, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır...” hükmüne yer verilmektedir.

2.1.1. Türkiye’de Vergi Harcamaları Raporlama Sisteminin Gelişimi

Türkiye’de 5018 sayılı kanunun 2006 yılında yürürlüğe girmesiyle beraber ilk vergi harcamaları listesine mezkûr yıla ait merkezi yönetim bütçe kanunu ekinde yer verilmiştir. Söz konusu listenin ön yüzünde ilgili kanunlar ve maddeler esas alınarak uygulanan vergi harcamalarına ait bilgiler bulunmaktadır. Listenin arka yüzünde ise KVK, GVK, KDVK ve ÖTVK kapsamında 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin vergi harcamaları tahminlerine toplam bazda yer verilmiştir. Diğer bir ifade ile her bir kanun maddesinin ne kadarlık vergi harcamasına sebebiyet verdiği anlaşılamamaktadır.

Bahsi geçen noksanlığı giderebilmek amacıyla 2007 yılında yayınlanan ilk vergi harcamaları raporunun eklerinde, vergi türleri itibariyle toplam vergi harcamaları tahminlerine yer verilmiştir. Ayrıca 2007 yılında GVK, KVK, KDVK ve ÖTVK’da yer alan vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara ilişkin tutar bilgileri paylaşılmıştır. Ancak merkezi yönetim bütçe kanunu ekindeki vergi harcamaları listesinde sözü edilen ayırıma gidilmemiştir. Bu bağlamda ikincisi 2016 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporunun, ilkinde kıyasla daha kapsamlı olduğunu ifade etmek mümkündür. Bunun üç önemli gerekçesi bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergi harcaması niteliğindeki uygulama sayısındaki ve bunların tutarlarındaki artıştır. Örneğin 2007 yılında 52 adedi GVK’da, 22 adedi KVK’da, 12 adedi KDVK’da ve 9 adedi de ÖTVK’da olmak üzere toplam vergi harcaması kalemi 95 iken 2016 yılında bunlar sırasıyla 57, 33, 34 ve 18 olmak üzere toplam 142 adede yükselmiştir. Ayrıca 2007 yılında cari fiyatlarla 11.952 milyon TL tutarında olan vergi harcamaları 2016’da 99.547 milyon TL tutarına ulaşmıştır.

İkinci gerekçesi 2016 yılında yayınlanan raporda çeşitli analizlere yer verilmiş olmasıdır. Bunlar arasında vergi harcamaları tahminlerinin GSYH’ye, genel bütçe vergi gelirlerine, merkezi yönetim bütçe giderlerine oranlanması bulunmaktadır. Raporun bir öncekine kıyasla daha kapsamlı olmasının üçüncü gerekçesi ise 2016 yılında çeşitli kanun maddelerine göre vergi harcamaları tahminlerine ve fonksiyonel sınıflandırmaya yer verilmiş olmasıdır. Çünkü 2007 yılında yayınlanan rapor, vergi

matrahı yöntemine göre hesaplanan verileri içermektedir. Ayrıca raporda sadece GVK, KVK, KDVK ve ÖTVK'daki vergi harcamaları tahminleri bulunurken 2016 yılında bunlara diğer vergi kanunları başlığı altında Gid. VK'da düzenlenen BSMV ve bununla ilgili diğer kanunlardaki tahminler eklenmiştir.

Türkiye'de yayınlanan vergi harcamaları raporları kendi aralarında kıyaslandığında 2017 yılı vergi harcamaları raporunun, bir önceki yıl yayınlanan raporun devamı niteliğinde olduğunu belirtmek mümkündür. Bir başka ifade ile vergi mevzuatına ilave edilen yeni vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelere yer verilmekle beraber 2016 yılı vergi harcamaları raporu ile benzer özellikler taşımaktadır. Diğer yandan 2018 yılı raporu, 2016 ve 2017 yıllarında yayınlanan raporlarla kıyaslandığında bazı farklılıklara rastlanabilmektedir. Örneğin 2018 yılında yayınlanan raporda, diğer vergi kanunları başlığı altında Gid. VK'da düzenlenen BSMV ile ÖİV'ye ve MTKV'ya ilişkin vergi harcamaları tahminlerine de yer verilmiştir.

Ayrıca diğer raporlardan farklı olarak sektörel vergi harcamaları listesi yayınlanmıştır. Bu bağlamda GVK'nın 32'nci maddesinde asgari geçim indirimine, 22/2'nci maddesinde kâr payı istisnasına, KVK'nın 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, 5/1-d maddesinde yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazancı istisnasına, 5/1-e maddesinde taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasına ve 5/1-h maddesinde yurtdışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlara ilişkin istisna uygulamasına yer verilmiştir.

Son olarak KDVK dikkate alındığında da 13/ı maddesinde yem ve gübre teslimine, 17/4-g maddesinde kıymetli taş ve madenlerin, kağıtların, hurda ve atık mallara, 13/b maddesinde deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ve 13/d maddesinde teşvikli yatırım mallarının teslimine ilişkin istisna hükümlerine yer verilmiştir. Rapor ekinde, anılan kanun maddelerinin çeşitli sektörler içerisinde ne kadarlık vergi harcaması tutarına mâl olduğu bilgisi de mevcuttur.

2.1.2. Türkiye’de Vergi Harcamaları Raporlama Sisteminin Metodolojisi

Türk Vergi Sisteminde yürürlükte bulunan vergi harcamalarının raporlamasında, temel vergi kanunları olan GVK, KVK, KDVK ve ÖTVK esas alınmaktadır. Bunlarla beraber Gid. VK ile özellikli durumlarda diğer kanunlara, kanun hükmünde kararnamelere ve Cumhurbaşkanlığı Kararlarına başvurulabilmektedir. Belirtilen mevzuat hükümleri kapsamında ilgili yıllara yönelik vergi harcamaları tahminleri hesaplanmaktadır. Bu hesaplamalar başta TÜİK olmak üzere ilgili bulunan kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilen veriler çerçevesinde ve gelir bütçesinin hesaplanmasında kullanılan yöntemler ve modellerle bağlantılı olarak vazgeçilen gelir yöntemi ile yapılmaktadır.²⁹⁶

Vergi harcamalarının hesaplanmasında genel olarak veri temin güçlüğü ve hacim itibarıyla toplam içerisinde düşük kalmaları nedeniyle tali vergiler dikkate alınmamaktadır. Ayrıca tutarlarının önemli olmadığı düşünülen vergi harcaması kalemlerinin tahminine yer verilmemektedir. Zira vergi harcamaları raporlarında tam ve eksiksiz vergi harcamaları tahminleri yerine vergi harcamalarının ağırlığını oluşturan kalemlerin tahminleri üzerinde durulmaktadır.²⁹⁷ Ancak bu durum vergi harcamalarının tüm kalemlerinin yansıtılmadığı iddiasıyla eleştirilmektedir. Örneğin uluslararası vergi antlaşmaları gereği yapılan stopaj oran indirimleri ile indirim yapılarak vazgeçilen vergi geliri olarak nitelenebilecek vergi antlaşmaları hükümlerine değinilmediğini ifade etmek mümkündür.²⁹⁸

²⁹⁶ Vergi Harcamaları Raporu, a.g.e., 2007 (s. 5), 2016 (s. 2), 2017 (s. 2) ve 2018 (s. 11).

²⁹⁷ Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 10.

²⁹⁸ İlgili makalede eleştiri konusu yapılan; vergi harcamaları listesinde damga ve harçlar kanunlarındaki istisna ve muafiyetlere, Cumhurbaşkanlığına verilen yetki ile alt ve üst sınırlar arasında gelir ve kurumlar vergisi stopaj oranlarının düşürülmesi veya sıfırlanması bağlamında yapılan düzenlemelere yer verilmediği, standart bir vergi sisteminde bulunan kimi indirimlerin vergi harcaması şeklinde ifade edildiği ve vergi, resim, harçlara ilişkin muafiyet, istisna veya indirim tanınan diğer yasalardan söz edilmediği hususlarıdır. Bkz.: Ö. F. Batırel, “Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasal Uygunluk”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S: 24, 2013/2, s. 15-16. Ancak bahsi geçen hususların 2013 yılına ait vergi harcamaları listesini ilgilendirdiğini, bunların 2017 yılından itibaren yayınlanan listelerde giderildiğini ifade etmek mümkündür. Uluslararası antlaşmalara bağlı olan uygulamalar ise vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir.

Elde edilen verilerin kalitesi ve kullanılabilirliği açısından yaşanan sorunlar nedeniyle bazı vergi harcaması kalemlerine ait tutarların hesaplanmasında ideal yöntemlerin kullanılmadığını belirtmek mümkündür. Bu bağlamda Türkiye’de yayınlanan vergi harcamaları raporlarının oluşturulmasında belirli kalemlere yönelik uygulanabilir en iyi hesaplama yönteminin benimsendiği iddia edilebilmektedir.²⁹⁹ Ancak literatürde bu iddiayı destekleyecek yeterli nitelik ve nicelikte araştırmaya rastlanmamıştır. Ayrıca Türkiye’de vergi harcaması tutarları hesaplanırken seçilmiş OECD ülkelerinde olduğu gibi vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır.

2.1.2.1. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Belirlenmesi

Vergi harcamalarının belirlenmesinde esas alınan unsurlar ülkelerin vergi harcaması tanımlarına yansıyabilmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de uygulanan vergi harcamalarını analiz etmeden önce, yayınlanan dört raporda yer verilen tanımlardan söz etmek elzemdir. Bugünkü adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007 yılında yayınladığı vergi harcamaları raporunda vergi harcamasını; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelemesi şeklindeki kamu harcaması olarak tanımlamıştır.³⁰⁰

2016 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporunda vergi harcaması; bazı sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler içinse tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar şeklinde tanımlanmaktadır.³⁰¹ Bu tanıma 2017 yılı vergi harcamaları raporunda da herhangi bir değişiklik yapılmaksızın yer verilmiştir.

2018 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporunda ise tanımın kapsamı biraz daha genişletilerek; ekonomik, sosyal ve çevresel amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya

²⁹⁹ Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 283.

³⁰⁰ Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., s. 5.

³⁰¹ Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 5.

mükellef olması gerekenler için tanıdığı ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar şeklinde tanımlanmaktadır.³⁰²

Bu bağlamda belirli ekonomik ve sosyal amacın varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması ve bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörler veya gelir gruplarına yönelik ayrıcalıklı uygulama niteliğindeki vergi ödememe veya daha az vergi ödeme şeklindeki uygulamalar dikkate alınmaktadır.³⁰³ Bir uygulamanın vergi harcaması olarak değerlendirilebilmesi belirli koşulların sağlanmasına bağlıdır. Bir başka ifade ile vergi sistemi içerisindeki tüm imtiyaz unsurlarının vergi harcaması olarak kabulü mümkün gözükmemektedir. Örneğin Türkiye’de olduğu gibi birçok ülkede genel kabul gördüğü üzere vergi sisteminin yapısal unsurları arasında bulunan savunma ve askeri amaçlı istisna ve muafiyetler normatif vergi yapısına dahil edildiğinden vergi harcaması sayılmamaktadır.³⁰⁴

Bir başka örnek olarak vergi kanununda düzenlenen oran indiriminden söz etmek mümkündür. Bu kapsamda herhangi bir koşul veya şart aranmaksızın her mükellefe uygulanabiliyorsa veya uygulama imkânı varsa bu şekildeki bir düzenleme vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Bir diğer örnek dönem içerisinde ödenen geçici verginin, hesaplanan yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisinden mahsubu sonunda kalan tutarın iade edilmesine ilişkindir. Söz konusu mahsup işlemi de vergi harcaması sayılmamaktadır.³⁰⁵

KDVK ve ÖTVK kapsamında düzenlenen ihracat istisnası, uluslararası vergi uygulamaları açısından zorunluluk teşkil ettiği için bunlar da vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir. Ayrıca tecil-terkin düzenlemeleri dışındaki vergi ertelemeleri, özellikle vazgeçilen gelir yöntemine göre yapılacak bir hesaplamada tamamıyla vergi harcaması olarak değerlendirilmemelidir. Çünkü ertelenen vergi nihai olarak yine tahsil edilmekte olup ertelemenin yapıldığı süre kadar bir vergi tutarının

³⁰² Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 7.

³⁰³ Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 23.

³⁰⁴ Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., s. 6.

³⁰⁵ Vergi Harcaması Raporu: 2018, a.g.e., s. 8-9.

tahsilatı geciktirilmekte ve bu süre için hesaplanacak faiz tahsil edilmediğinden vergi harcamasına dönüşmektedir. Ancak 213 sayılı VUK ile 6183 sayılı kanun gereğince hesaplanan, sırasıyla gecikme faizi ile pişmanlık zammı ve tecil faizi ile gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilen vergiler kapsamında yapılan erteleme işlemlerinde vergi harcaması oluşmayacaktır. Diğer yandan GVK ve KVK'da yer alan istisnalar nedeniyle yıllık beyanname hesaplanan vergiden dönem içerisinde tevkif suretiyle ödenen verginin mahsubu sonucu iade çıkması hâlinde bu işlem normatif vergi yapısının bir unsuru olarak değerlendirilse de iade sisteminin özellikli durumu doğduğundan vergi harcaması niteliği taşımaktadır.³⁰⁶

2.1.2.2. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Sınıflandırılması

Türkiye’de vergi harcamalarının sınıflandırılmasında resmî kaynaklardan biri merkezi yönetim bütçe kanunu ve eklerinde yer alan vergi harcamaları listeleridir. Bu listede paylaşılan vergi harcamaları verileri 2006 ve 2007 yıllarında GVK, KVK, KVVK ve ÖTVK’dan oluşmaktadır. 2008-2020 yılları arasında ise sayılan kanunlara diğer kanunlardaki ve ilgili mevzuatta yer alan vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar eklenmiştir. Resmî kaynaklardan bir diğeri ise 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayınlanan vergi harcamaları raporlarıdır.

Bu kapsamda 2016 ve 2017 yıllarına ait vergi harcamaları raporlarında, ana vergi kanunları olan GVK, KVK, KDVK, ÖTVK ile diğer önemli kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde yapılan düzenlemelere göre vergi harcaması olarak değerlendirilen uygulamalara yer verilmiştir.³⁰⁷ 2018 yılı vergi harcamaları raporu dâhil olmak üzere söz konusu raporlarda vergi istisnaları, muafiyet ve indirimlerinden, vergi iadelerinden vergi harcaması oldukları düşünülenler, ilgili kanun başlığı altında madde numaralarına göre sıralanmıştır.³⁰⁸ Bahsi geçen yöntem, vergi harcamalarının türüne göre sınıflandırılmasını ifade etmektedir. Çünkü vergi indirimleri, muafiyet,

³⁰⁶ Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 9-10.

³⁰⁷ Vergi Harcamaları Raporu, a.g.e., 2016 (s. 11), 2017 (s. 12).

³⁰⁸ Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 282.

istisna vb. müesseseler esas alınmak suretiyle sınıflandırma işlemi yapıldığı anlaşılmaktadır.

Diğer yandan 2016 yılından itibaren vergi harcaması kalemlerinin fonksiyonel sınıflandırılmasına da yer verilmektedir. Buna göre iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam, eğitim, kültür, spor ve sanat, sağlık ve sosyal amaçlı harcamalar, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi, altyapı, enerji ve ulaştırma ile tarım sektörüne yönelik vergi harcamalarına ilişkin ayırım yapılmıştır.

İlaveten 2018 yılı vergi harcamaları raporunda daha önce yayınlanan raporlardan farklı olarak, sektör sınıflandırmasına göre ayrıştırılan en yüksek tutarlı vergi harcamaları da yer almaktadır. Buna göre en yüksek gelir vergisi harcama tutarını teşkil eden asgari geçim indirim uygulamasından, en yüksek kurumlar vergisi harcaması olan indirimli kurumlar vergisi desteğinden ve en yüksek KDV harcaması olan yem ve gübre teşvikinden imalat sektörü yararlanmaktadır. Sektör verileri NACE³⁰⁹ kodlarına göre sınıflandırılmış olup mükelleflerin ana faaliyetlerini göstermektedir. Ayrıca bazı mükelleflerin birden fazla sektörde faaliyet göstermesi olasıdır.³¹⁰

³⁰⁹ Altılı faaliyet olarak adlandırılan NACE kodu, AB'nin önceki yapılanması olan Avrupa Topluluğu'nda 1970'ten bu yana geliştirilen bir kodlama sistemi olup ekonomik faaliyetlerin istatistiki sınıflandırmasını ifade etmektedir. NACE kodu, Birleşmiş Milletler tarafından kullanılan "Tüm Ekonomik Faaliyetlerin Uluslararası Standart Sanayi Sınıflaması" olarak bilinen ISIC kodlamasından türetilmiştir. ISIC ve NACE kodlama sistemlerinin en üst seviyelerde tamamen aynı yapıya sahip olduğunu belirtmek mümkündür. Birbirlerinden ayrıştıkları husus ise alt seviyelerde NACE kodunun daha ayrıntılı bilgi sunmasıdır. NACE kodlamasında işletmelere faaliyet konularına göre altı haneli kod verilmektedir. NACE, ekonomik faaliyetlere göre ekonomi istatistikleri alanında (Örneğin üretim, istihdam, ulusal hesaplar) ve diğer istatistiksel alanlarda yer alan ve geniş bir yelpazeye yayılmış bulunan istatistiki verilerin derlenmesi ve sunumu için bir çerçeve sağlamaktadır. NACE temelinde üretilen istatistikler, Avrupa ve genel olarak dünya düzeyinde karşılaştırılabilir. NACE kullanımı Avrupa İstatistik Sistemi içerisinde zorunludur. Ülkemizde de AB'ye uyum çalışmaları kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2013 yılından bu yana NACE kodu kullanılmaktadır. Bkz.: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Mesleklerin Gruplandırılması Rehberi**, 2019, s. 6-7. (Çevrimiçi) <https://www.atso.org.tr/yukleme/dosya/3d950ae79d170ab32e8c73b59f1bc5f0.pdf>, 29 Ekim 2020.

³¹⁰ **Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 3.**

2.1.2.3. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Hesaplanması

Türkiye’de vergi harcamalarının maliyeti, elde edilen veriler çerçevesinde vergi harcaması olmamış olsaydı, mükelleflerin davranışlarında veya ekonomik aktivitede değişiklik olmadığının kabul edilmesi koşuluyla vazgeçilen gelir yöntemine göre hesaplanmaktadır.³¹¹ Bu bağlamda belirli ekonomik, sosyal ve çevresel amaçların varlığı, bu amaçları gerçekleştirebilmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması gerekmektedir. Bunun sonucunda belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlere veya gelir gruplarına yönelik ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesi veya daha az vergi ödenmesine ilişkin düzenlemelerden söz etmek mümkündür.³¹²

2.1.2.4. Türkiye’de Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri ile Vergi Harcamaları Raporlarındaki Tahmin Tutarlarının Karşılaştırılması

Yapılan literatür taramasında vergi harcamaları tahminlerine ilişkin olarak 2015 yılına ait belirlenen gerçekleşme tutarlarının, 2016-2019 yılları için makro büyüklüklerdeki değişikliklere bağlı olarak tahmin edildiği anlaşılmaktadır. Bu tahminde orta vadeli programlarla belirlenen nominal GSYH’deki değişiklik önemli bir kriter olarak kullanılmıştır.³¹³ 2016 yılından itibaren yayınlanmaya başlanan raporlarda ise OECD ve diğer iyi ülke uygulamaları esas alınmaya başlanmıştır. 2018 yılı vergi harcamaları raporunda 2017-2021 yıllarına ilişkin vergi harcamaları tahmin tutarları, başta Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve TÜİK olmak üzere ilgili bakanlık, kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilen veriler yardımıyla ve

³¹¹ Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 12.

³¹² Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 23.

³¹³ Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 11.

Benzer şekilde 2016 yılına ilişkin belirlenen gerçekleşme tutarları, 2017-2020 yılları için makro büyüklüklerdeki değişikliklere bağlı olarak tahmin edilmiştir. Söz konusu tahminde orta vadeli programlarla belirlenen nominal GSYH’deki değişiklik önemli bir kriter olarak kullanılmıştır. Bkz.: Vergi Harcamaları Raporu: 2017, a.g.e., s. 12

güncellenen metotlar ile yeniden hesaplanmıştır.³¹⁴ Ancak yapılan çalışmanın kapsamı 2006-2014 yıllarında yayınlanmış olan tahmin tutarlarını kapsamamaktadır.

Merkezi yönetim bütçe kanunu ekinde yer alan vergi harcamaları listelerinde de ilgili yıl haricinde, sonraki iki yıla ait tahmin tutarları dahil toplam üç yıla ilişkin vergi harcamaları tutarlarına yer verilmektedir.³¹⁵ Literatür taramasında hangi yıla ilişkin vergi harcaması tahmini kullanılacaksa vergi harcamaları listelerinde yer alan tutarlardan ilgili yıla ait olan tahmin tutarının esas alındığı anlaşılmaktadır. Bunun istisnası olarak 2016 yılına ait vergi harcamaları tahmin tutarı gösterilebilmektedir. Zira yapılan çalışmalarda ilgili yılda vergi harcamaları raporu yayınlanması halinde söz konusu raporda yayınlanan tutarın esas alındığı anlaşılmaktadır.

Ancak 2017 yılı vergi harcamaları raporunda, 2016 yılı vergi harcamaları raporunun yayınından sonra uygulamaya konulan vergi harcamalarına ve bunların teknik hesaplama yöntemlerine yer verildiği ifade edilmektedir.³¹⁶ Dolayısıyla 2016 yılı içerisinde mevzuata eklenen yeni hükümlerden kaynaklanan yeni vergi harcamaları tutarlarına ilişkin en güncel verilerin 2017 yılı vergi harcamaları raporunda yer aldığını belirtmek mümkündür. Böylece vergi harcamaları konusunda önemli değişikliklerin yapıldığı 2016 yılının son iki çeyreğine ilişkin tahmin tutarları için, uygulamaya konulan yeni vergilerle beraber hesaplanan 2017 yılı vergi harcamaları raporunun esas alınmasının gerekçesi ortaya konmaktadır. Dolayısıyla çalışmamızda 2016 yılına ait vergi harcamaları tahminlerine ulaşılrken 2017 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporundan yararlanılmıştır.

Diğer yandan özellikle 2015 ve 2016 yıllarında merkezi yönetim bütçe kanunu ve eklerindeki vergi harcamaları tahminleri ile vergi harcamaları raporlarındaki vergi harcamaları tahminleri arasında önemli düzeyde farklar olduğu

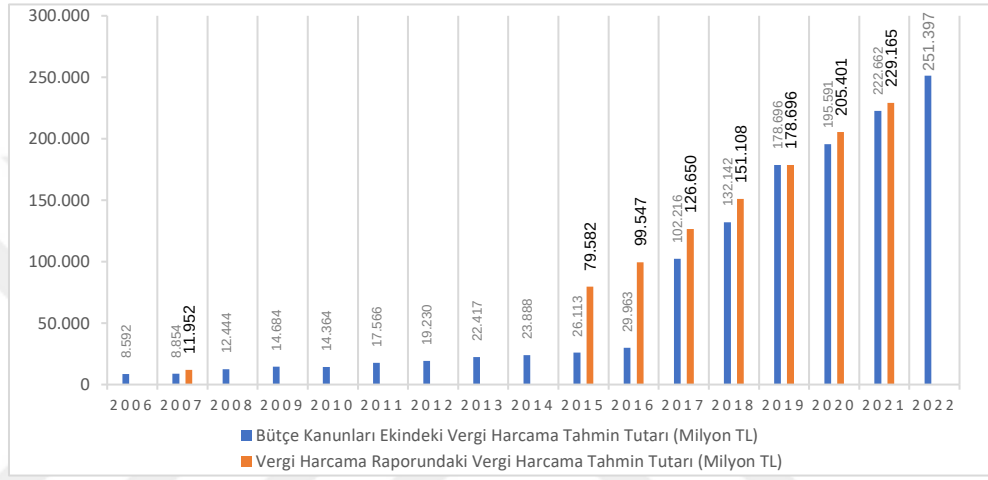
³¹⁴ **Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 2.**

³¹⁵ Vergi türleri itibarıyla toplam vergi harcaması tahminlerini içeren liste, Türk Vergi Sistemindeki gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergileri ile beraber diğer bazı kanunlarda potansiyel olarak vergi harcaması niteliği taşıdığı düşünülen düzenlemeleri içermektedir. Normatif vergi sistemine ilişkin varsayımlara göre bu listedeki unsurların değişebilmesinin mümkün olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca veri teminindeki artışlara bağlı olarak vergi harcaması tahminlerinin de değişebileceği belirtilmektedir. Bkz.: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri**, Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) <https://hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri>, 22 Aralık 2020.

³¹⁶ **Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 2.**

gözlemlenmektedir.³¹⁷ 2017 ve 2018 yıllarında ise fark azalmış olup müteakip yıllarda aynı tutarlara yer verildiği anlaşılmaktadır. Türkiye’de 2006-2022 yılları arasında merkezi yönetim bütçe kanunları ekleri ile vergi harcamaları raporlarındaki vergi harcamaları tahminlerine yönelik karşılaştırmayı Grafik 2.1’i incelemek mümkündür.

Grafik 2.1: Türkiye’de 2006-2022 Yılları Arasında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri ile Vergi Harcamaları Raporlarındaki Vergi Harcamaları Tahminlerinin Karşılaştırılması (Milyon TL)



Kaynak: Eriçok, a.g.e., s. 338’den naklen **Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri**, 2006-2020 yıllarına ait Vergi Harcamaları Listeleri, **Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., Ek: 1/A, 2016, a.g.e., s. 275, 2017, a.g.e., s. 55-104 ve 2018, a.g.e., s. 284’den yararlanılarak hazırlanmıştır.**

Grafik 2.1’de Türkiye’de 2006-2022 yılları arasında merkezi yönetim bütçe kanunu ve eklerindeki vergi harcamaları tahminleri ile 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait vergi harcamaları raporlarındaki tahmin tutarları karşılaştırılmaktadır. Buna göre bütçe kanunlarının ekindeki verilerle vergi harcamaları raporlarındaki veriler arasındaki fark 2007 yılında %35 iken 2015 ve 2016 yıllarında sırasıyla %205 ve %232 olmuştur. 2017 ve 2018 yıllarında söz konusu fark azalma eğilimine girmiş olup sırasıyla %24 ve %14 olarak gerçekleşmiştir. 2019 yılında merkezi yönetim bütçe kanunu ve eklerindeki veriler ile vergi harcamaları raporlarındaki verilerin eş değer olduğu gözlemlenmektedir. 2020 ve 2021 yıllarında söz konusu fark sırasıyla %5,02 ve %2,92’dir.

³¹⁷ Eriçok, a.g.e., s. 327.

Özellikle 2015 ve 2016 yıllarında aradaki farkın yüksek olması ve bu tarihten önceki verilerin güncellenmemesi sağlıklı bir analiz yapmayı güçleştirmektedir. İlaveten vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmasına ilk olarak 2016 yılında yayınlanan raporda yer verilmiş olup 2016 yılının yanı sıra 2015 yılına ait veriler de paylaşılmıştır. Bu sebeple çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde 2006-2022 yıllarına ilişkin olarak toplam vergi harcamalarının vergi türleri itibariyle karşılaştırması ve bunların tahakkuk ve tahsil edilen vergilere, GSYH'ye, vergi gelirlerine ve kamu harcamalarına oranlanması yapılacaktır. Ancak fonksiyonel sınıflandırma esaslı tahminler 2015-2021 yılları ile sınırlı tutulacaktır. Bu bağlamda çalışmamızda esas alınan vergi harcamaları tahminlerine ilişkin kullanılan kaynakları Tablo 2.1'de incelemek mümkündür.

Tablo 2.1: Vergi Harcamaları Tahminlerine Ulaşmada Kullanılan Kaynaklar

Yıl	Veri Kaynağı
2006	2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri
2007	2007 Yılı Vergi Harcamaları Raporu
2008	2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri
2009	2009 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri
2010	2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri
2011	2011 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri
2012	2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri
2013	2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri
2014	2014 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri
2015	2016 Yılı Vergi Harcamaları Raporu
2016	2017 Yılı Vergi Harcamaları Raporu
2017	2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu
2018	2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu
2019	2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu
2020	2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu
2021	2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu
2022	2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri

Kaynak: Eriçok, a.g.e., s. 327 ve **Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 2'**den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.1'de çalışmamızda kullanılan vergi harcamaları tahminlerine ait kaynaklara yer verilmiştir. Bu kapsamda 2007 yılı dışında, 2006-2014 yılları için

Kamu Mali Yönetimi ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü'nce yayınlanan merkezi yönetim bütçe kanunu ve ekleri arasında yer alan ilgili yıllara ait vergi harcamaları listelerinden yararlanılmıştır.³¹⁸ 2007 yılı verilerine mezkûr yıl içerisinde yayınlanan rapordan ulaşılmıştır. 2015 yılına ilişkin olarak 2016 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporu esas alınmıştır. İstisnai bir durum olarak 2016 yılına ait tahmin tutarları 2017 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporundan yararlanılarak derlenmiştir. 2017-2021 yılları içinse 2018 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporu kullanılmıştır. 2022 yılı için 2020 yılında yayınlanan merkezi yönetim bütçe kanunu ve eklerinden yararlanılmıştır.

2.1.2.5. Türkiye’de Vergi Harcamaları Tahminlerinin Sunumu ve Gözden Geçirilmesi

Vergi harcamaları tahminlerinin sunumu ve gözden geçirilmesinde yasama organının denetimi ön plana çıkmaktadır. Mali mevzuatımızda da merkezi yönetim bütçe kanun teklifine ilişkin olarak vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetvelinin eklenmesi zorunlu tutulmak suretiyle TBMM’nin denetimine olanak sağlanmıştır.³¹⁹ Ancak mezkûr listelerde yer verilen tahmin tutarları toplam bazda değerlendirildiğinden ayrı ayrı her bir vergi harcaması niteliğindeki uygulamanın maliyeti anlaşılamamaktadır.

İlki 2007 yılında olmak üzere sırasıyla 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayınlanan vergi harcamaları raporlarında ise farklı sınıflandırma metotlarına yer verilmiştir. Bunlar arasında vergi harcamasının türü, fonksiyonel ve sektörel sınıflandırma yöntemleri bulunmaktadır. Ancak Türkiye’de vergi harcamaları raporlarının yayınlanma takviminin ve periyodunun düzensizlik arz ettiğini ifade etmek mümkündür. Bu durum dönemler arası mukayese yapmayı zorlaştırdığı gibi vergi harcamalarını raporlama geleneğinin oluşumunu da engelleyebilmektedir. Diğer

³¹⁸ 43 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin ikinci maddesi ile 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 219’uncu maddesinde yapılan değişiklikle Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü yerine Hazine ve Maliye Bakanlığı hizmet birimi olarak Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Bkz.: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Tarihçe**, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) <https://hmb.gov.tr/bumko-tarihce>, 4 Ocak 2021.

³¹⁹ 5018 sayılı Kanun, Md. 18/c.

yandan her bir kanunun yürürlüğe konmasının gerisinde bir amaç bulunmaktadır. Bu amacın kelimeler vasıtasıyla ifade edilmesi ise gerekçelerinin açıklanmasıyla mümkün hâle gelebilmektedir.³²⁰

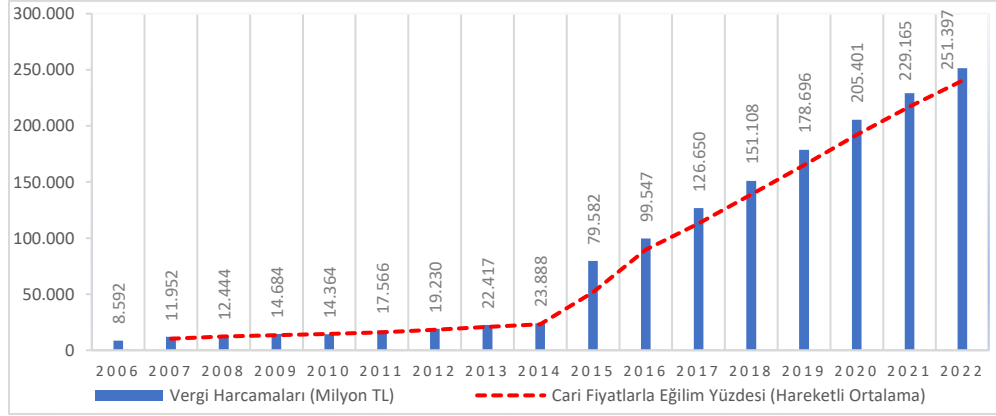
2.2. Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamaları Tahminleri

Türkiye’deki vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara ilişkin tahmin tutarlarının hesaplanmasında esas alınan başlıca kaynaklar arasında; merkezi yönetim bütçe kanunu ve ekleri ile beraber vergi harcamaları raporları bulunmaktadır. Çalışmamızda öncelikle gelir, kurumlar, KDV, ÖTV ve diğer kanunlarda yer alan vergi harcamaları tahminleri paylaşılmıştır. Bu kapsamda vergi harcamaları tutarlarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payına, tahakkuk eden ve tahsil edilen ilgili vergi tutarlarına ve nihayetinde GSYH içerisindeki payına ait bilgilere yer verilmiştir.

Ardından vergi harcamalarının vergi gelirlerine ve kamu harcamalarına, vergi gelirlerinin kamu harcamalarına ve kamu harcamalarının da GSYH’ye oranlanması sonucu elde edilen veriler incelenmiştir. İlâveten vergi harcaması kalemlerinin fonksiyonel sınıflandırması esas alınmak kaydıyla her bir vergi türü ayrı ayrı belirtilmek suretiyle ilgili kalemler ve bunlara ilişkin tahmin tutarları tablo ve grafikler vasıtasıyla sunulmuştur. Son olarak 2018 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporu esas alınarak sektörel vergi harcamalarına ilişkin bilgiler paylaşılmıştır. 2006-2022 yılları arasında Türk Vergi Sistemindeki vergisel düzenlemelere ilişkin cari fiyatlarla gösterilen vergi harcamaları tahminlerini ve artış oranlarını Grafik 2.2’de incelemek mümkündür.

³²⁰ Bu hususta bazı vergisel düzenlemelerin gerekçeleri yayımlanırken bazılarının ise gerekçeleri belirtilmemektedir. Bkz.: Türkiye Büyük Millet Meclisi, **TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/sorgu>, 5 Ocak 2021.

Grafik 2.2: 2006-2022 Yılları Arasında Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamaları Tahminleri (Cari Fiyatlarla, Milyon TL)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., Ek 1/A, 2016, a.g.e., s. 275, 2017, a.g.e., s. 55-104 ve 2018, a.g.e., s. 284'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.2'de Türk Vergi Sistemindeki vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla eğilim yüzdesi iki dönem hareketli ortalama fonksiyon kullanılarak yer verilmektedir. Buna göre Türkiye'de 2006 yılında cari fiyatlarla 8.592 milyon TL iken 2007 yılında bir önceki yıla nazaran %39,1 oranında artan vergi harcamaları 2008 yılında %4,1 ve 2009 yılında %18 oranında artmıştır. 2010 yılında ise %2,2 oranında azalan vergi harcamaları 2011'de %22,3 oranında, 2012'de %9,5 oranında, 2013'te %16,6 oranında ve 2014'te de %6,6 oranında artış göstermiştir.

2015 yılında cari fiyatlarla bir önceki yıla nazaran %233,1 oranında artan vergi harcamaları 2016'da %25,1 oranında, 2017'de %27,2 oranında, 2018'de %19,3 oranında, 2019'da %18,3 oranında, 2020'de %14,9 oranında, 2021 yılında %11,6 oranında artarak 229.165 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Vergi harcamalarının 2022'de bir önceki yıla nazaran %9,7 oranında artarak 251.397 milyon TL tutarına ulaşacağı tahmin edilmektedir.

Grafik 2.2'de belirtilen vergi harcamaları tutarları, cari fiyatları yansıttığından enflasyonist ortamda vergi harcamalarının gerçekten artıp artmadığını anlamak zorlaşabilmektedir. Dolayısıyla bunların enflasyondan arındırılması gerekmektedir. 2003=100 bazlı TÜFE (Tüketici Fiyat Endeksi) kullanılmak suretiyle

2006-2020 yılları arasında vergi harcamalarının reel tutarlarını Tablo 2.2’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.2: 2006-2020 Yılları Arasında Vergi Harcamalarının Reel Tutarları
(2003=100, Milyon TL)

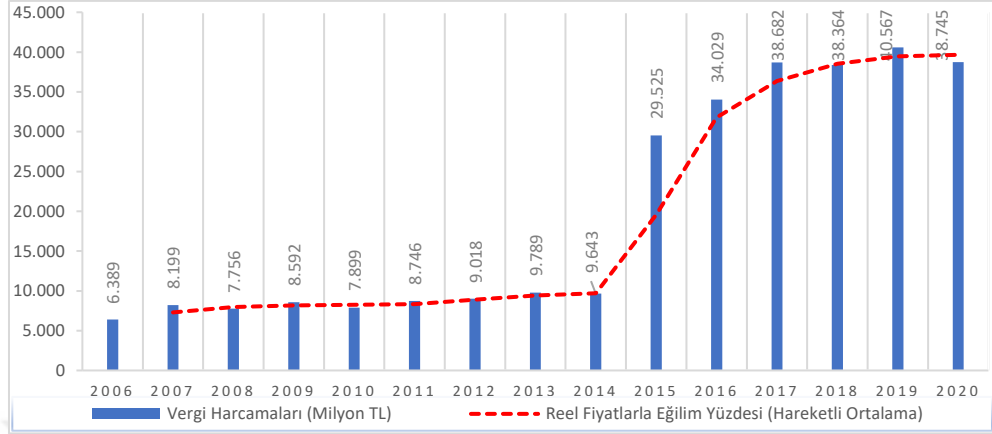
Yıllar	Vergi Harcamalarının Cari Tutarı (Milyon TL)	TÜFE 2003=100	Vergi Harcamalarının Reel Tutarı (Milyon TL)
2006	8.592,00	134,49	6.388,58
2007	11.952,00	145,77	8.199,22
2008	12.444,00	160,44	7.756,17
2009	14.684,00	170,91	8.591,66
2010	14.364,00	181,85	7.898,82
2011	17.566,00	200,85	8.745,83
2012	19.230,00	213,23	9.018,43
2013	22.417,00	229,01	9.788,66
2014	23.888,00	247,72	9.643,15
2015	79.582,00	269,54	29.525,12
2016	99.547,00	292,54	34.028,51
2017	126.650,00	327,41	38.682,39
2018	151.108,00	393,88	38.363,97
2019	178.696,00	440,50	40.566,63
2020	195.591,00	504,81	38.745,46

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve **Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e.,** Ek: 1/A, **2016, a.g.e.,** s. 275, **2017, a.g.e.,** s. 55-104, **2018, a.g.e.,** s. 284 ve Türkiye İstatistik Kurumu, **Tüketici Fiyat Endeksi**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi)
<http://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Enflasyon-ve-Fiyat-106>, 7 Ocak 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.2’de 2003=100 bazlı yıl sonu TÜFE kullanılarak 2006-2020 yılları itibariyle vergi harcamalarının reel tutarları hesaplanmaktadır.³²¹ 2006-2020 yılları arasında Türk Vergi Sistemindeki vergisel düzenlemelere ilişkin reel fiyatlarla gösterilen vergi harcamaları tahminlerini ise Grafik 2.3’te incelemek mümkündür.

³²¹ Reel Tutar = $\frac{x_{i,Cari\ Tutar}}{TÜFE_i} \times 100$.

Grafik 2.3: 2006-2020 Yılları Arasında Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamaları Tahminlerinin Reel Değişimleri (Milyon TL)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden, Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., Ek 1/A, 2016, a.g.e., s. 275, 2017, a.g.e., s. 55-104, 2018, a.g.e., s. 284 ve Tüketici Fiyat Endeksi'nden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.3'te Türk Vergi Sistemindeki vergi harcamaları tahminlerine reel fiyatlarla eğilim yüzdesi iki dönem hareketli ortalama fonksiyon kullanılarak yer verilmektedir. Buna göre Türkiye'de vergi harcamaları 2006 yılında reel fiyatlarla 6.389 milyon TL iken 2007 yılında bir önceki yıla nazaran %28,3 oranında artmıştır. Bu artışa, Türkiye'de 2007 yılında iktidarda bulunan Adalet ve Kalkınma Partisi hakkındaki parti kapatma davasına ilişkin süreçlerin akabinde gerçekleştirilen erken genel seçime yönelik olduğu iddia edilebilen genişletici maliye politikasının katkısı bulunabilmektedir. Ayrıca vergi harcamalarının 2008 yılında reel fiyatlarla bir önceki yıla nazaran %5,4 oranında azaldığını da ifade etmek gerekmektedir.

Vergi harcamalarının 2009 yılında bir önceki yıla nazaran %10,8 oranında arttığı gözlemlenmektedir. Bu artışta Küresel Finans Krizi'nin olumsuz etkilerini gidermek amacıyla, 2009 yılında otomobil, dayanıklı tüketim malzemeleri vb. ürünlere uygulanan KDV ve ÖTV indirimlerinin etkili olduğu savunulabilmektedir. Vergi harcamaları 2010 yılında ise reel fiyatlarla bir önceki yıla nazaran %8,1 oranında azalmıştır. 2011 yılında, bir önceki yıla nazaran %10,7 oranında, 2012'de %3,1 oranında, 2013'te %8,5 oranında artış gösterdikten sonra 2014 yılında %1,5 oranında azalmıştır.

2015 yılında ise bir önceki yıla nazaran %206,2 oranında artan vergi harcamaları grafik üzerinde dikkat çekmektedir. Uzun yıllar tek parti olarak iktidarda bulunan mevcut hükümetin, yeniden tek parti olarak hükümet kuracak çoğunluğa erişememesi ve ilerleyen haftalarda koalisyon hükümetinin kurulamamış olması sonucunda verilen seçimlerin yenilenmesi kararının, vergi harcamalarının siyasi etkilerinin gözlemlenebileceği bir ortam meydana getirdiği iddia edilebilmektedir. Bir başka ifade ile vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar aracılığıyla genişletici maliye politikasına ağırlık verilmiştir.

Vergi harcamaları 2016'da reel fiyatlarla bir önceki yıla nazaran %15,3 oranında ve 2017'de %13,7 oranında artmıştır. Bu bağlamda 15 Temmuz 2016 tarihindeki darbe teşebbüsü sonrası dönemde oluşan ekonomik istikrarsızlığın giderilmesi amacıyla genişletici maliye politikasına devam edildiğini iddia etmek mümkündür. Diğer yandan vergi harcamaları 2018 yılında reel fiyatlarla bir önceki yıla nazaran %0,8 oranında azalmıştır. 2019'da ise bir önceki yıla nazaran %5,7 oranında artan vergi harcamaları 2020 yılında %4,5 oranında azalarak 38.745 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Bu durumda 2006-2020 yılları arasında vergi harcamaları tahminlerinin reel fiyatlarla yaklaşık 6,06 kat arttığını ifade etmek mümkündür.

2.2.1. Çeşitli Vergi Türlerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri

2006-2022 yılları arasında Türk Vergi Sistemindeki vergi harcamalarının vergi türlerine göre dağılım yüzdelere Tablo 2.3'te incelemek mümkündür.

Tablo 2.3: 2006-2022 Yılları Arasında Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%)

Kanunlar	GVK	KVK	KDVK	ÖTVK	Diğer Kanunlar	TOPLAM
Yıllar						
2006	62,76	29,48	5,08	2,68	-	100,00
2007	59,46	26,55	3,36	1,67	8,96	100,00
2008	62,52	22,96	3,42	1,72	9,38	100,00
2009	66,26	16,62	5,84	1,77	9,51	100,00
2010	63,76	19,85	5,59	1,71	9,09	100,00
2011	61,58	22,59	5,40	1,65	8,78	100,00

Kanunlar						
Yıllar	GVK	KVK	KDVK	ÖTVK	Diğer Kanunlar	TOPLAM
2012	62,16	21,86	5,45	1,66	8,87	100,00
2013	62,53	21,31	5,54	1,68	8,94	100,00
2014	68,27	18,07	5,23	1,72	6,71	100,00
2015	38,14	15,45	21,19	13,80	11,42	100,00
2016	41,77	13,42	24,89	13,41	6,51	100,00
2017	38,92	15,45	27,48	13,91	4,24	100,00
2018	38,36	15,59	27,73	14,04	4,28	100,00
2019	38,20	15,68	27,87	13,94	4,31	100,00
2020	39,33	20,53	25,19	11,54	3,41	100,00
2021	39,17	20,59	25,26	11,56	3,42	100,00
2022	39,13	20,61	25,27	11,57	3,42	100,00

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden, Vergi Harcamaları Raporu: 2007, a.g.e., Ek 1/A, 2016, a.g.e., s. 275, 2017, a.g.e., s. 55-104 ve 2018, a.g.e., s. 284'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.3'te 2006-2022 yılları arasında Türk Vergi Sistemindeki vergi harcamalarının vergi türlerine göre dağılım yüzdeleri yer almaktadır. Buna göre Türkiye'de toplam vergi harcamaları içerisinde GVK'nın payı 2006-2014 yılları arasında %59,5 ila %68,3 arasında değişirken 2015 yılında %38,1'e gerilemiştir. Bu tarihten itibaren %38-39 oranında hesaplanmaktadır. Toplam vergi harcamaları içerisinde KVK'nın payı 2006 yılında %29,5 iken 2009'da %16,6'ya gerilemiş olup 2011'de %22,6'ya yükselmiştir. KVK'nın payı 2017-2019 yıllarında %15 oranında seyrederken 2020 yılından günümüze yaklaşık %20,5 oranında hesaplanmaktadır.

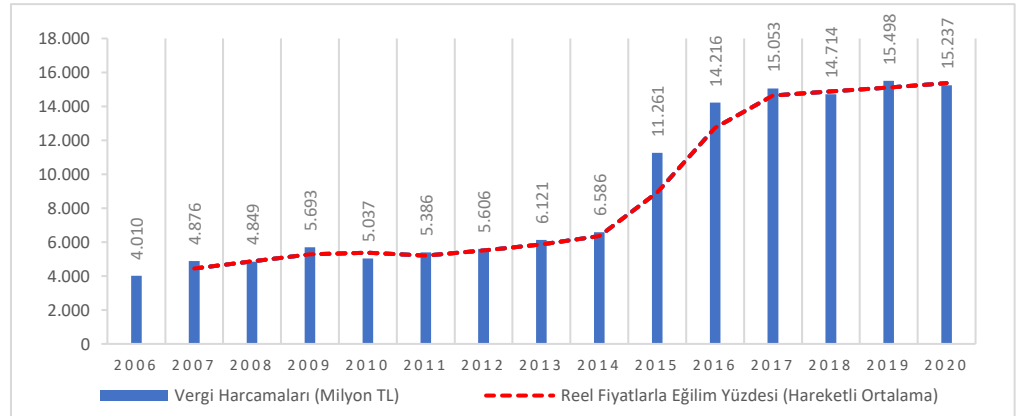
Toplam vergi harcamaları içerisinde KDVK'nın payı 2006 yılında %5,1 iken 2015 yılında %21,2'ye yükselmiştir. KDVK'nın payı 2017-2019 yıllarında %27'yi geçerken 2020'den günümüze %25,3 oranında hesaplanmaktadır. Toplam vergi harcamaları içerisinde ÖTVK'nın payı 2006 yılında %2,6 iken 2015 yılında %13,8'e yükselmiştir. 2018 yılında %14 olan oran 2020'den itibaren %11,5 dolaylarında hesaplanmaktadır. Toplam vergi harcamaları içerisinde diğer kanunlarda yer alan vergi harcamalarının payı 2007 yılında %9 iken 2015'te %11,4'e yükselmiştir. Diğer kanunlarda yer alan vergi harcamalarının payı 2017-2020 yılları arasında %4,3 oranında seyrederken ilerleyen yıllarda %3,4 oranında hesaplanmıştır.

Tablo 2.3’te incelenebileceği üzere dolaylı vergiler içerisinde yer alan KDV ve ÖTV’ye ilişkin vergi harcaması paylarının özellikle 2015 yılından itibaren artarken dolaysız vergilerden GVK ve KVK’ya ilişkin vergi harcaması paylarının görece azaldığı anlaşılmaktadır. Türk Vergi Sisteminin dolaylı-dolaysız vergi payları düşünüldüğünde bu durumu makul bir biçimde değerlendirmek mümkündür. Ayrıca KDV ve ÖTV’ye yönelik vergi harcamaları, GVK ve KVK’ya nazaran toplumun daha geniş bir kesimini etkileyebilmektedir. Dolayısıyla vergi harcamalarının siyasi etkilerinin KDV ve ÖTV’ye yönelik uygulamalarda daha yaygın biçimde gözlenebildiğini ileri sürmek mümkündür.

2.2.1.1. Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri

Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.4’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.4: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve Tüketici Fiyat Endeksi’nden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.4’te Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine reel fiyatlarla eğilim yüzdesi iki dönem hareketli ortalama fonksiyon kullanılarak yer verilmektedir. Buna göre Türkiye’de 2006 yılında reel fiyatlarla 4.010 milyon TL iken 2007 yılında bir önceki yıla nazaran %21,6 oranında artan gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2008’de %0,6 oranında

azalmıştır. Gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2009 yılında ise bir önceki yıla nazaran %17,4 oranında artmıştır. Bu artışta 2008 Küresel Finans Krizi'nin olumsuz etkilerini gidermek amacıyla uygulandığı ileri sürülebilen genişletici maliye politikası araçlarının izlerini gözlemlemek mümkündür.

Türkiye'de gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2010'da %11,5 oranında azalırken 2011'de bir önceki yıla nazaran %6,9 oranında, 2012'de %4,1 oranında, 2013'te %9,2 oranında, 2014'te %7,6 oranında, 2015'te %71 oranında artmıştır. Söz konusu artış oranı, 2009 yılındaki artış oranından çok daha yüksektir. Bunda Türkiye'de 2015 yılı içerisinde arka arkaya gerçekleştirilen iki genel seçim arasında uygulanan popülist politikaların payı bulunabilmektedir.

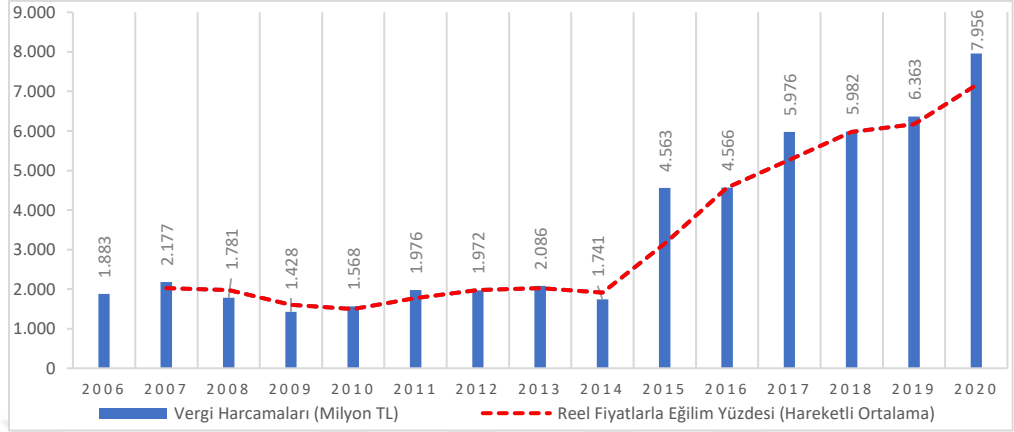
Türkiye'de gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2016'da %26,2 oranında ve 2017'de %5,9 oranında artmıştır. Bu bağlamda özellikle 2016 yılında gerçekleşen artışta GVK'nın 32'nci maddesinde düzenlenen asgari geçim indiriminin kapsamının genişletilmesi etken olabilmektedir. Zira 2016 yılından itibaren geçerli olmak üzere net asgari ücret tutarı, GVK'nın verginin nispeti başlıklı 103'üncü maddesinde yer verilen tarife sebebiyle, içerisinde bulunulan yılın ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalması hâlinde, aradaki fark asgari geçim indirimine ilave edilecektir. Bu ilave, vergi harcaması olarak değerlendirilmekte olup söz konusu artışa gerekçe oluşturabilmektedir.

Türkiye'de gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %2,3 oranında azalmıştır. 2019'da ise bir önceki yıla nazaran %5,3 oranında artan vergi harcamaları 2020 yılında %1,7 oranında azalarak 15.237 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Bu durumda 2006-2020 yılları arasında gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerinin reel fiyatlarla yaklaşık 8,09 kat arttığını ifade etmek mümkündür.

2.2.1.2. Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri

Türkiye'de 2006-2020 yılları arasında kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.5'te incelemek mümkündür.

Grafik 2.5: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



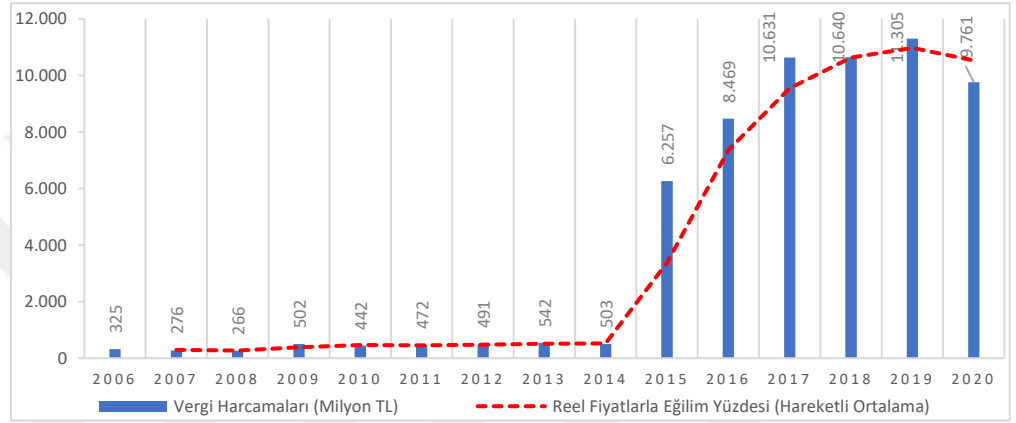
Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve Tüketici Fiyat Endeksi’nden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.5’te Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine reel fiyatlarla eğilim yüzdesi iki dönem hareketli ortalama fonksiyon kullanılarak yer verilmektedir. Buna göre Türkiye’de 2006 yılında reel fiyatlarla 1.883 milyon TL iken 2007 yılında bir önceki yıla nazaran %15,6 oranında artan kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2008’de %18,2 oranında ve ertesi yıl %19,9 oranında azalmıştır. 2010 yılında ise bir önceki yıla nazaran %9,8 oranında artan vergi harcamaları 2011’de %26 oranında artarken ertesi yıl %0,2 oranında azalmıştır. 2013 yılında bir önceki yıla nazaran %5,8 oranında artan vergi harcamaları ertesi yıl %16,5 oranında azalmıştır. Türkiye’de kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında ise bir önceki yıla nazaran %162,1 oranında artmıştır. Bu artışta Türkiye’de üniversiteye giriş sınavına hazırlıkta rağbet gören özel dershanelerin ve öğrenci etüt merkezlerinin özellikle 2015 yılından itibaren özel okullara dönüştürülmesi amacıyla sağlanan, KVK’nın 5/1-ı maddesinde yer verilen eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna tutarındaki artış oranı etken olabilmektedir. Zira vergi harcamaları 2016’da %0,1 oranında, 2017’de %30,9 oranında, 2018’de %0,1 oranında, 2019’da %6,4 oranında, 2020 yılında %25 oranında artarak 7.956 milyon TL’ye yükselmiştir. Bu durumda 2006-2020 yılları arasında kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerinin reel fiyatlarla yaklaşık 1,98 kat arttığını ifade etmek mümkündür.

2.2.1.3. Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri

Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında KDVK’da yer alan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.6’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.6: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Merkezi Yönetim Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 yıllarına ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve Tüketici Fiyat Endeksi’nden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.6’da Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında KDVK’daki vergi harcamaları tahminlerine reel fiyatlarla eğilim yüzdesi iki dönem hareketli ortalama fonksiyon kullanılarak yer verilmektedir. Buna göre Türkiye’de 2006 yılında reel fiyatlarla 325 milyon TL iken 2007 yılında bir önceki yıla nazaran %15,1 oranında azalan KDVK’daki vergi harcamaları 2007’de de %3,6 oranında azalmış olup 2009 yılında bir önceki yıla nazaran %88,7 oranında artmıştır. Bu artışta 2008 Küresel Finans Krizi’nin Türkiye’ye yönelik olumsuz etkilerini gidermek amacıyla 2009’da otomobil, dayanıklı tüketim malzemeleri vb. ürünlere uygulanan KDV indirimlerinin etkili olduğunu ifade etmek mümkündür. KDV’ye ilişkin vergi harcamaları ertesi yıl %12 oranında azalmıştır. 2011 yılında reel fiyatlarla bir önceki yıla nazaran %6,8 oranında artan vergi harcamaları 2012’de %4 ve 2013’te %10,4 oranında arttıktan sonra ertesi yıl %7,2 oranında azalmıştır.

Türkiye’de KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında bir önceki yıla nazaran %1.143 oranında artmıştır. Türkiye’de 2015 yılında genel seçimlerin

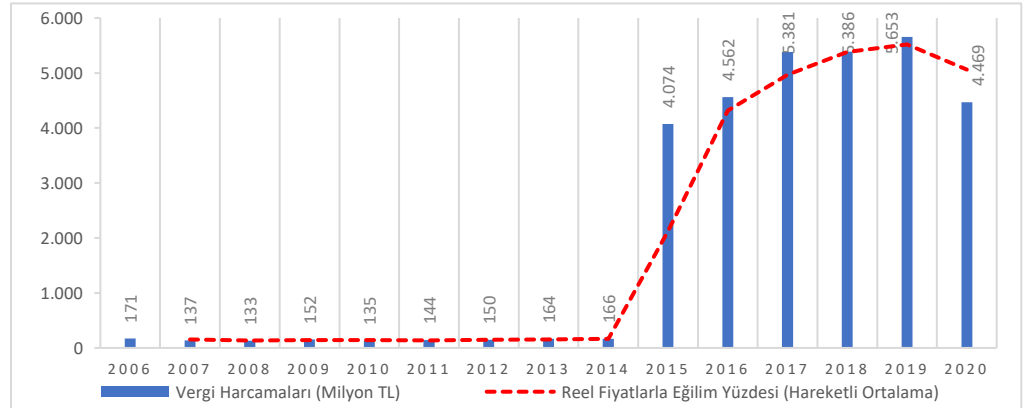
yenilenmesi kararıyla beraber genişletici maliye politikasına ağırlık verildiği savunulabilmektedir. Spesifik olarak incelendiğinde ise KDV'ye ilişkin vergi harcamaları içerisindeki payına göre sırasıyla; KDVK'nın 13/1 maddesinde düzenlenen tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesine ve desteklenmesine yönelik istisna, 13/b maddesinde düzenlenen deniz ve hava taşıtlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetlere ilişkin istisna, 17/4-d maddesinde düzenlenen iktisadi işletmelere dahil olmayan, sağlık ve sosyal amaçlarla kullanılması planlanan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerine ilişkin istisna ve 17/4-g maddesinde yer verilen külçe altın, külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimine ilişkin istisna belirtilebilmektedir.

Türkiye'de KDV'ye ilişkin vergi harcamaları 2016'da %35,4 oranında, 2017'de %25,5 oranında, 2018'de %0,1 oranında ve 2019'da %6,3 oranında artarken 2020 yılında %13,7 oranında azalarak 9.761 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Bu durumda 2006-2020 yılları arasında katma değer vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerinin reel fiyatlarla yaklaşık 30 kat arttığını ifade etmek mümkündür.

2.2.1.4. Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri

Türkiye'de 2006-2020 yılları arasında ÖTVK'ya ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.7'de incelemek mümkündür.

Grafik 2.7: Türkiye'de 2006-2020 Yılları Arasında Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 yıllarına ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve Tüketici Fiyat Endeksi'nden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.7’de Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında ÖTVK’ya ilişkin vergi harcamaları tahminlerine reel fiyatlarla eğilim yüzdesi iki dönem hareketli ortalama fonksiyon kullanılarak yer verilmektedir. Buna göre Türkiye’de 2006 yılında reel fiyatlarla 171 milyon TL iken 2007 yılında bir önceki yıla nazaran %19,9 oranında azalan ÖTVK’ya ilişkin vergi harcamaları 2008 yılında da %2,9 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2009 yılında bir önceki yıla nazaran %14,3 oranında artmıştır. Bu bağlamda Küresel Finans Krizi’nin Türkiye’ye yönelik olumsuz etkilerini gidermek amacıyla 2009’da otomobil, dayanıklı tüketim malzemeleri vb. ürünlere uygulanan ÖTV indirimlerinin KDV kadar etkili olmadığı ileri sürülebilmektedir. ÖTV’ye ilişkin vergi harcamaları ertesi yıl %11,2 oranında azalmıştır. 2011 yılında reel fiyatlarla bir önceki yıla nazaran %6,7 oranında artan vergi harcamaları 2012’de %4,2 oranında, 2013’te %9,3 oranında ve 2014’te de %1,2 oranında artmıştır.

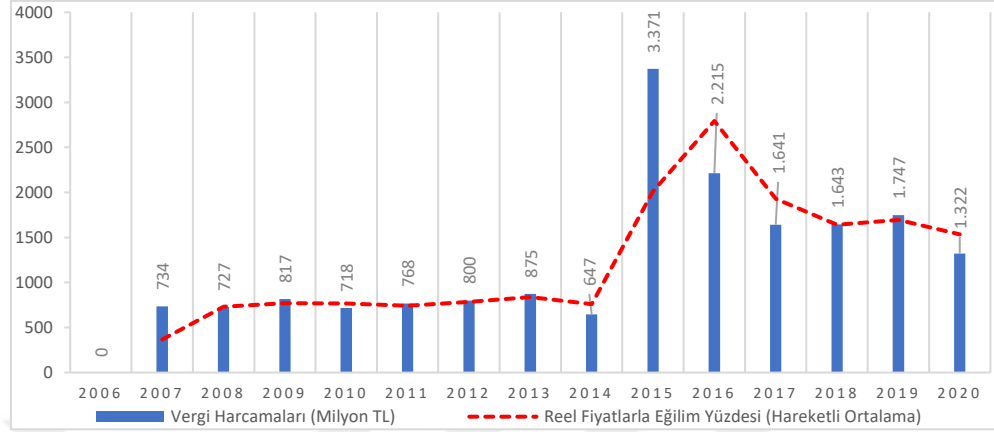
Türkiye’de ÖTV’ye yönelik vergi harcamaları 2015 yılında bir önceki yıla nazaran %2.354 oranında artmıştır. Türkiye’de 2015 yılında genel seçimlerin yenilenmesi kararıyla beraber genişletici maliye politikasına ağırlık verildiği savunulabilmektedir. Spesifik olarak incelendiğinde ise ÖTV’ye yönelik vergi harcamaları içerisindeki payına göre sırasıyla; ÖTVK’nın 12’nci maddesinde yer verilen BKK 2011/1435 ve BKK 2002/4482 düzenlemelerine göre nafta, petrol kok ve petrol bitümen vb. ürünlere ilişkin ÖTV istisnası ile havayolu taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine yönelik istisna hükmü ilk iki sırada bulunmaktadır.

Türkiye’de ÖTV’ye yönelik vergi harcamaları 2016’da %12 oranında, 2017’de %18 oranında, 2018’de %0,1 oranında, 2019’da %5 oranında artarken 2020 yılında %20,9 oranında azalarak 4.469 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Bu durumda 2006-2020 yılları arasında özel tüketim vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerinin yaklaşık 26,13 kat arttığını ifade etmek mümkündür.

2.2.1.5. Diğer Kanunlarda Yer Alan Vergi Harcamaları Tahminleri

Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında diğer kanunlarda yer alan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.8’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.8: Türkiye’de 2006-2020 Yılları Arasında Diğer Kanunlardaki Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 yıllarına ait Vergi Harcamaları Listelerinden, Tüketici Fiyat Endeksi’nden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.8’de Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında diğer kanunlardaki vergi harcamaları tahminlerine reel fiyatlarla eğilim yüzdesi iki dönem hareketli ortalama fonksiyon kullanılarak yer verilmektedir. Buna göre Türkiye’de 2007 yılında reel fiyatlarla 734 milyon TL iken 2008 yılında bir önceki yıla nazaran %1 oranında azalan diğer kanunlardaki vergi harcamaları 2009’da %12,4 oranında artmıştır. 2010 yılında reel fiyatlarla bir önceki yıla nazaran %12,1 oranında azalan vergi harcamaları 2011’de %6,9 oranında, 2012’de %4,2 oranında, 2013’te %9,4 oranında artarken ertesi yıl %26,1 oranında azalmıştır.

Diğer kanunlarda yer verilen vergi harcamaları 2015 yılında bir önceki yıla nazaran %421 oranında artmıştır. Bu artışta özellikle 4749 s. Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 15’nci maddesi gereğince Devlet iç borçlanma senetlerine yönelik istisna hükmü önemli bir paya sahiptir. Diğer kanunlarda yer verilen vergi harcamaları 2016’da %34,3 oranında ve 2017’de de %25,9 oranında azalmıştır. 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %0,1 oranında artan vergi harcamaları 2019’da %6,3 oranında artarken 2020 yılında %24,3 oranında azalarak 1.322 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Bu durumda 2007-2020 yılları arasında diğer kanunlarda yer alan vergi harcamaları tahminlerinin yaklaşık 1,8 kat arttığını ifade etmek mümkündür.

2.2.2. Vergi Harcamaları Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması

Türkiye’de vergi harcamaları kalemlerinin fonksiyonel dağılımına ilişkin tablolara ilk kez 2016 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporunda yer verilmektedir. Buna göre Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi harcamaları fonksiyonel olarak; iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücret geliri elde edenlerin desteklenmesi ve istihdam olanaklarının artırılması, eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi, sağlık sektörüne yönelik olan ve sosyal amaçlı desteklerin çoğaltılması, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin teşvik edilmesi, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi, altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarının artırılması ve tarım sektörünün desteklenmesi kapsamında sıralanabilmektedir.

2.2.2.1. İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları

Türkiye’de 1980’li yıllarda gerçekleştirilen serbestleşme reformları beraberinde ülke ekonomisinin dünya ekonomisiyle bütünleştirilmesini ve ihracata dayalı büyümenin gerçekleştirilmesi amacıyla dış ticaretin serbestleştirilmesini getirmiştir. Bu süreçte kamu işletmelerinin özelleştirilmesine başlanmış olup vergi gelirlerini artırmayı hedefleyen düzenlemeler yapılmıştır. Ancak 1990’lı yıllarda sıkça yaşanan finansal krizlerden sonra, devletin düzenleyici ve denetleyici işlevlerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi politikalarına öncelik verilmiştir.

Bu dönemde sadece piyasaların işleyişi üzerindeki düzenlemelere öncelik verilmiş olup ekonomideki kurumsal kapasitenin ve iş ortamının geliştirilmesinin geri planda tutulduğunu ifade etmek mümkündür. Zira ülkemizde 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizlerden sonra kabul edilen Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı çerçevesinde ekonomide rekabetin ve etkinliğin artırılması hedeflenmiştir.³²² Vergi

³²² T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, İş ve Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 55-56.

politikası kapsamında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımlarına artırılmasına yönelik GVK, KVK, KDVK, ÖTVK ve gider vergileri kanununda vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara yer verilmiştir.

2.2.2.1.1. Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.4'te incelemek mümkündür.

Tablo 2.4: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	GVK Md. 9	Vergiden muaf esnaf.
2	GVK Md. 18	Serbest meslek kazançlarında istisna.
3	GVK Mük. Md. 18	PTT acentelerinde kazanç istisnası.
4	GVK Mük. Md. 20	Genç girişimcilerde kazanç istisnası.
5	GVK Md. 22/3	Kâr payı istisnası.
6	GVK Md. 23/3	Yeraltı işletmelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin istisna.
7	GVK Md. 23/9	Aydınlatma ve barınma giderlerine ilişkin istisna.
8	GVK Md. 23/10	Hizmet erbabının taşıma giderlerine ilişkin istisna.
9	GVK Md. 30/1	Devletin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin istisna.
10	GVK Md. 33	Yurtdışına hizmet veren işletmelerde indirim.
11	GVK Md. 89/12	Girişim sermayesi fonu indirimi.
12	GVK Md. 89/15	Basit usulde elde edilen kazanç indirimi.
13	GVK Geç. Md. 69	Yatırım indirimi.
14	GVK Geç. Md. 80	Yatırım teşvik belgeli gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında hesaplanan gelir vergisinin terkin.
15	3218 s. Serbest Bölgeler K. Geç. Md. 3/2-a	Serbest bölgelerdeki gelir vergisi kazanç istisnası.
16	3218 s. Serbest Bölgeler K. Geç. Md. 3/2-b	Serbest bölgeler için gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında hesaplanan gelir vergisinin terkin.
17	4490 s. Türk Uluslararası Gemi Sicili K. ile 491 s.	Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi ve ilgili fon istisnası.

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
	KHK'da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Md. 12/d	
18	4691 s. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri K. Geç. Md. 2/1	Münhasıran bu bölgelerdeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazanç istisnası.

Kaynak: GVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 347-348'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.4'te vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamalarına yer verilmektedir. Bunların on dört adedi GVK'da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; GVK'nın 9'uncu maddesinde belirtilen vergiden muaf esnaf, 18'inci maddesinde belirtilen serbest meslek kazançlarında istisna, mükerrer 18'inci maddesinde belirtilen PTT acentelerinde kazanç istisnası, mükerrer 20'nci maddesinde belirtilen genç girişimcilerde kazanç istisnası, 22/3'üncü maddesinde belirtilen kâr payı istisnasına ilişkin hükümler içermektedir.

Devamında ise GVK'nın 23/3'üncü maddesinde belirtilen yeraltı işletmelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin istisna, 23/9'uncu maddesinde belirtilen aydınlatma ve barınma giderlerine ilişkin istisna, 23/10'uncu maddesinde belirtilen hizmet erbabının taşıma giderlerine ilişkin istisna, 30/1'inci maddesinde belirtilen devletin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, 33'üncü maddesinde belirtilen yurtdışına hizmet veren işletmelerde indirim, 89/12'nci maddesinde belirtilen girişim sermayesi fonu indirimi, 89/15'inci maddesinde belirtilen basit usulde elde edilen kazanç indirimi, geçici 69'uncu maddesinde belirtilen yatırım indirimi, geçici 80'inci maddesinde belirtilen yatırım teşvik belgeli gelir stopajı teşviki kapsamında hesaplanan gelir vergisinin terkinine yönelik uygulamalara yer verilmektedir.

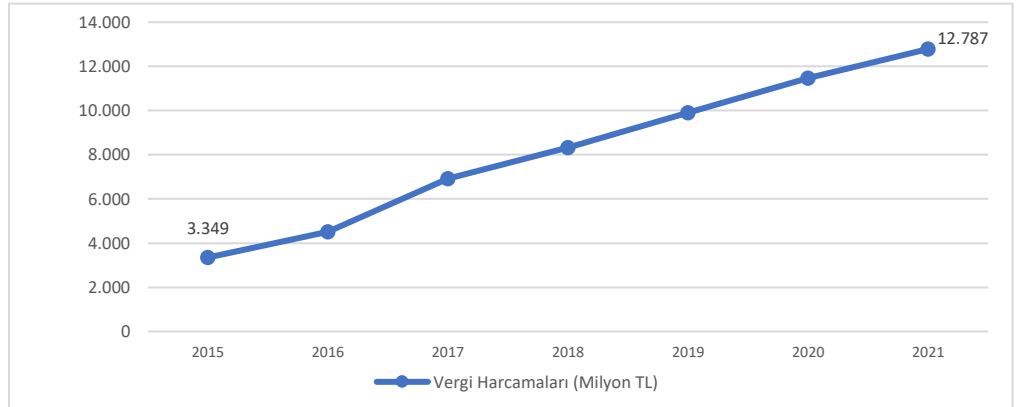
Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik diğer vergi harcamaları arasında; Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3/2-a maddesinde belirtilen serbest bölgelerdeki

gelir vergisi kazanç istisnası ve mezkûr kanununun 3/2-b maddesinde belirtilen serbest bölgeler için gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında hesaplanan gelir vergisinin terkinin uygulaması bulunmaktadır.

Bir başka vergi harcaması da Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12/d maddesinde belirtilen Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi ve ilgili fon istinasıdır. Sonuncusu ise Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2/1'inci maddesinde düzenlenen münhasıran bu bölgelerdeki yazılım, tasarım, Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazanç istisnasıdır. Bahsi geçen dört maddeye Tablo 2.4'te yer verilmesinin sebebi söz konusu mali hükümlerin gelir vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.9'da incelemek mümkündür.

Grafik 2.9: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



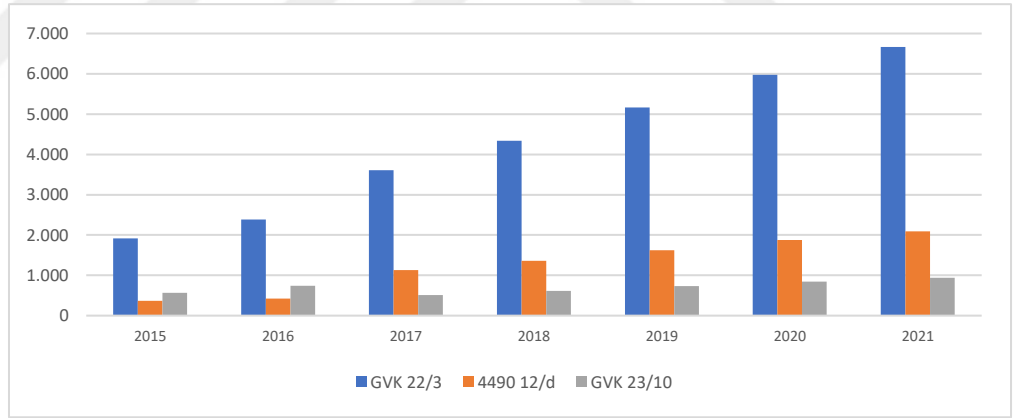
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-341, 2017, a.g.e., s. 105-107 ve 2018, a.g.e., s. 293-310'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.9'da Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımlarına artırılmasına yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 3.349 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %35

oranında, 2017’de %53 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 12.787 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımlarına artırılmasına yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; kâr payı istisnası, gemilerde ve yatlarda çalışan personel için stopaj desteği ile hizmet erbabının taşıma giderlerine ilişkin istisnalara ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.10’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.10: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-341, 2017, a.g.e., s. 105-107 ve 2018, a.g.e., s. 294-309’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.10’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre GVK’nın 22/3’üncü maddesinde düzenlenen kâr payı istisnası tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 1.919 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %24,3 oranında, 2017’de %51,2 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.665 milyon TL’ye

yükselmiştir. GVK'nın 22/3'üncü maddesinde düzenlenen kâr payı istisnası 2015-2021 yılları arasında üç katından fazla artmıştır. Söz konusu istisna, tam mükellef kurumlardan elde edilen; her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ile kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr paylarına ilişkindir. Dolayısıyla bahsi geçen finansal araçları ihraç eden kurumlara yönelik ilave kaynak imkânı sağlanabilmektedir. Ayrıca bu istisnanın, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik katkılarından da söz etmek mümkündür.

4490 sayılı kanunun 12/d maddesinde düzenlenen Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi ve ilgili fon istisnası tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 368 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %14,4 oranında, 2017'de %168,4 oranında, 2018'de %20,4 oranında, 2019'da %19 oranında, 2020'de %15,7 oranında, 2021'de %11,5 oranında artarak 2.089 milyon TL tutarına yükselmiştir. 4490 sayılı kanunun 12/d maddesinde düzenlenen Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi ve ilgili fon istisnasıyla ilgilidir. Özellikle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak amaçlanmaktadır. Dolayısıyla denizcilik alanında sağlanan vergisel teşviklerin 2017 yılından itibaren artarak devam ettiği anlaşılmaktadır.

GVK'nın 23/10'uncu maddesinde düzenlenen hizmet erbabının taşıma giderlerine ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 566 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %31,1 oranında artarken ertesi yıl %31,3 oranında azalarak 510 milyon TL tutarına gerilemiştir. GVK'nın 23/10'uncu maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %20,4 oranında, 2019'da %19,1 oranında, 2020'de %15,6 oranında, 2021'de %11,6 oranında artarak 943 milyon TL'ye yükselmiştir. GVK'nın 23/10'uncu maddesinde düzenlenen ve hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işveren tarafından yapılan taşıma giderlerine ilişkin istisna tutarının 2016 yılı hariç tutulduğunda genel itibariyle dengeli bir artış eğilimine sahip olduğu ileri sürülebilmektedir. Söz konusu hizmetin yapılmadığı işletmeler için de ulaşım

giderlerinin mezkûr maddeye ilişkin ilgili seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenecek tutarının istisna kapsamında sayılabileceğini ifade etmek mümkündür.

2.2.2.1.2. Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.5'te incelemek mümkündür.

Tablo 2.5: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KVK Md. 4/1-ç	Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırlara yönelik muafiyet.
2	KVK Md. 4/1-k	Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere madde metninde sayılan şartları sağlayan yapı kooperatiflerine yönelik muafiyet.
3	KVK Md. 4/1-l	Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlara yönelik muafiyet.
4	KVK Md. 4/1-ö	Ekonomi Bakanlığı'ndan alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerine yönelik muafiyet.
5	KVK Md. 5/1-b	Yurtdışı iştirak kazançları istisnası.
6	KVK Md. 5/1-c	Tam mükellef A.Ş.'lerin yurtdışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin kazanç istisnası.
7	KVK Md. 5/1-e	Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası.
8	KVK Md. 5/1-g	Yurtdışı şube kazançları istisnası.
9	KVK Md. 5/1-h	Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna.
10	KVK Md. 10/1-g	Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlara ilişkin indirim.
11	KVK Md. 10/1-ğ	Sağlık, eğitim ve diğer hizmetlere ilişkin indirim.
12	KVK Md. 10/1-ı	Faiz indirimi.
13	KVK Md. 32/5	Sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretimde bulunan KOBİ'lerin birleşmeleri halinde indirimli kurumlar vergisi desteği.
14	KVK Md. 32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği.
15	KVK Geç. Md. 2	İktisadi işletme oluşturmayan ve madde metninde sayılan özellikli durumlara ilişkin destekler.

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
16	KVK Geç. Md. 9	İmalat sanayiinde yapılan yatırımlara ilişkin indirimli kurumlar vergisi desteği.
17	3218 s. Serbest Bölgeler K. Geç. Md. 3/2	Serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası.
18	4457 s. Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hk. K. Md. 22	Akreditasyon Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti.
19	4691 s. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri K. Geç. Md. 4.	Teknokent sermaye desteği indirimi.
20	5746 s. Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hk. K. Md. 3	Tasarım indirimi.
21	5746 s. Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hk. K. Md. 3/5	Teknogirişim sermaye desteği indirimi.
22	6362 s. Sermaye Piyasası K. Md. 83	Yatırımcı Tazmin Merkezi için kurumlar vergisi muafiyeti.

Kaynak: KVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 349-350'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.5'te kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamalarına yer verilmektedir. Bunların on altı adedi KVK'da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; KVK'nın 4/1-ç maddesinde belirtilen kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırlara yönelik muafiyet, 4/1-k maddesinde belirtilen tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere madde metninde sayılan şartları sağlayan yapı kooperatiflerine yönelik muafiyet, 4/1-l maddesinde belirtilen kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlara yönelik muafiyet, 4/1-ö maddesinde belirtilen Ticaret Bakanlığı'ndan³²³ alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerine yönelik istisna hükümleri içermektedir.

³²³ Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı'nın adı 10 Temmuz 2018 tarihi itibarıyla Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı olarak değiştirilmiştir. Bkz.: **10 Temmuz 2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete**, Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.

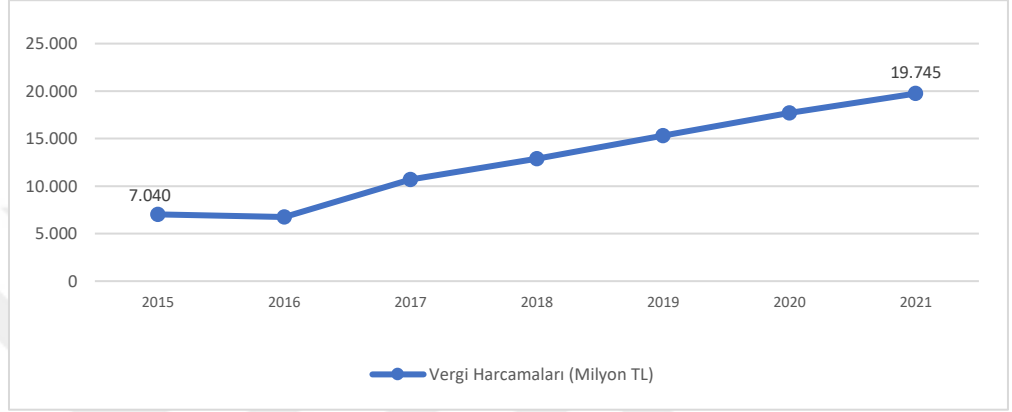
Devamında ise KVK'nın 5/1-b maddesinde belirtilen yurtdışı iştirak kazançları istisnası, 5/1-c maddesinde belirtilen tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin kazanç istisnası, 5/1-e maddesinde düzenlenen taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası, 5/1-g maddesinde belirtilen yurtdışı şube kazançları istisnası, 5/1-h maddesinde belirtilen yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna hükümlerine yer verilmektedir.

İlaveten KVK'nın 10/1-g maddesinde belirtilen girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlara ilişkin indirim, 10/1-ı maddesinde belirtilen faiz indirimi, 32/5'inci maddesinde belirtilen sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretimde bulunan KOBİ'lerin birleşmeleri halinde indirimli kurumlar vergisi desteği, 32'nci maddesinde belirtilen iktisadi işletme oluşturmayan ve madde metninde sayılan özellikli durumlara ilişkin destekler, geçici 9'uncu maddesinde belirtilen imalat sanayiinde yapılan yatırımlara ilişkin indirimli kurumlar vergisi desteğine yönelik hükümler içermektedir.

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamaları arasında; Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3/2'nci maddesinde belirtilen serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası, Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 22'nci maddesinde belirtilen Akreditasyon Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 4'üncü maddesinde belirtilen Teknokent sermaye desteği indirimi bulunmaktadır. Bunların yanı sıra Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen tasarım indirimi ve mezkûr kanunun 3/5'inci maddesinde yer verilen teknogirişim sermaye desteği indirimi ve Sermaye Piyasası Kanunu'nun 83'üncü maddesinde belirtilen Yatırımcı Tazmin Merkezi için kurumlar vergisi muafiyetini de ifade etmek gerekmektedir. Bahsi geçen altı maddeye Tablo 2.5'te yer verilmesinin nedeni söz konusu düzenlemelerin kurumlar vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik 2015-2021 yılları arasında kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.11’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.11: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



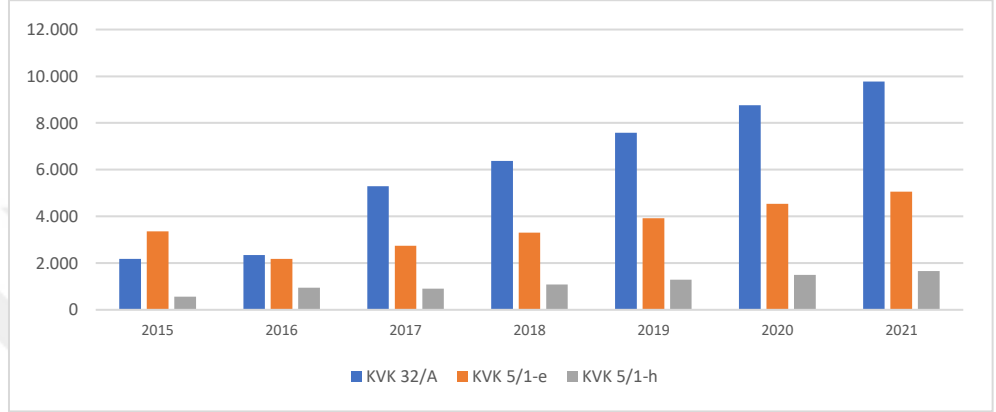
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 341-343, 2017, a.g.e., s. 107-110 ve 2018, a.g.e., s. 313-323’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.11’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 7.040 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,1 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran %58,6 oranında, 2018’de %20,3 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,6 oranında, 2021’de %11,4 oranında artarak 19.745 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımlarına artırılmasına yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamalarının 2015-2021 yılları arasında, 2016 yılı hariç, artış eğiliminde olduğu belirtilebilmektedir. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; indirimli kurumlar vergisi desteği, taşınmaz ve iştirak

hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası ile yurtdışı inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara yönelik istisnaya ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.12’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.12: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 342-343, 2017, a.g.e., s. 108-109 ve 2018, a.g.e., s. 315-318’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.12’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KVK’nın 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi desteği 2015 yılında cari fiyatlarla 2.175 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %7,8 oranında, 2017’de %125,5 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 9.776 milyon TL tutarına yükselmiştir. KVK’nın 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi desteği 2015-2021 yılları arasında dört katından fazla artmıştır. Söz konusu uygulama, finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 4283 s. Kanun ve 3996 s. Kanun ile rödovans sözleşmelerine bağlanan yatırımlar hariç olmak üzere; Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan turizm yatırımları, stratejik yatırımlar ile beraber proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yöneliktir. İndirimli kurumlar vergisi desteğinin 2017 yılından itibaren artarak devam ettiği anlaşılmaktadır.

KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası 2015 yılında cari fiyatlarla 3.361 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %35,23 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %25,82 oranında, 2018'de %20,41 oranında, 2019'da %18,98 oranında, 2020'de %15,72 oranında ve 2021'de %11,52 oranında artarak 5.064 milyon TL tutarına yükselmiştir. KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası 2016 yılında bir önceki yıla nazaran gerilerken ilerleyen yıllarda artış eğilimini azalarak sürdürmüştür. Söz konusu istisna maddesi kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla oluşturulmuştur. İstisna hükmünün uygulanmasında iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazançları ile taşınmaz satış kazançları ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Zira mezkûr madde hükmünde %75 olan taşınmazların satışından doğan kazançlara yönelik istisna payı 15.07.2016 tarihinde yapılan değişiklikle %50'ye gerilemiştir. Bu bağlamda toplam vergi harcamaları içerisindeki payı oldukça az olan, buna rağmen özellikle kentsel dönüşüm kapsamında da etkili olabilen istisna payının niçin azaltıldığına ilişkin yorum yapmanın güç olduğu ileri sürülebilmektedir.

KVK'nın 5/1-h maddesinde düzenlenen yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 567 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %66,84 oranında artarken ertesi yıl %4,97 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %20,36 oranında, 2019'da %19,04 oranında, 2020'de %15,68 oranında ve 2021'de %11,54 oranında artarak 1.662 milyon TL tutarına yükselmiştir. KVK'nın 5/1-h maddesinde düzenlenen yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna tutarının 2016 yılı hariç tutulduğunda genel itibariyle dengeli bir artış eğilimine sahip olduğu ileri sürülebilmektedir. Söz konusu istisna hükmünün, Türkiye'nin önemli bir hizmet ihracı kalemi olan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle uğraşan kurumların ayrıca yurtiçinde de vergilendirilmesini önlemek ve bu suretle söz konusu faaliyetlerle

uğraşan firmaları desteklemek amacıyla yürürlükte olduğunu savunmak mümkündür. Dolayısıyla ilgili uygulamaların desteklenmesi refah artışına katkı sağlayabilmektedir.

2.2.2.1.3. İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Harcamaları

KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.6’da incelemek mümkündür.

Tablo 2.6: Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KDVK Md. 13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna.
2	KDVK Md. 13/i	Konut veya işyeri teslimlerine ilişkin istisna.
3	KDVK Md. 17/4-a	Vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükelleflere yönelik istisna.
4	KDVK Md. 17/4-r	Taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnası.
5	KDVK Geç. Md.29	Yap - işlet - devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projelere yönelik istisna.
6	KDVK Geç. Md.30	Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak olan yatırımlara yönelik iade.
7	KDVK Geç. Md.37	İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara iade.

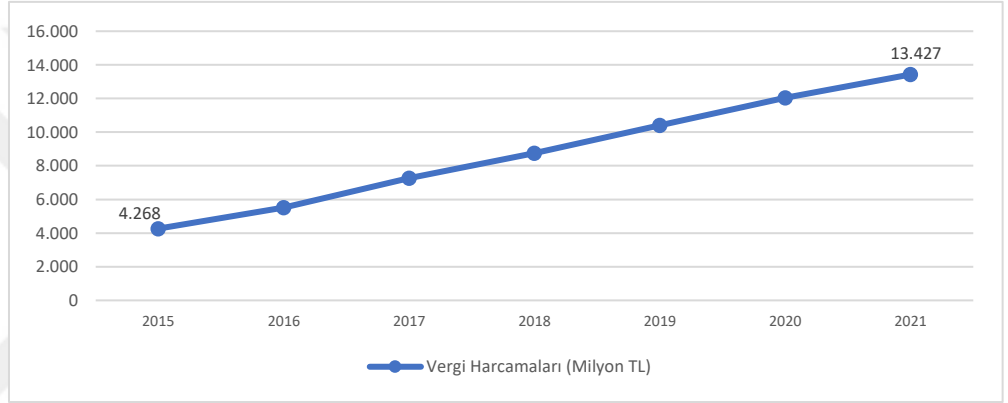
Kaynak: KDVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 351’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.6’da KDVK’da yer alan iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; KDVK’nın 13/d maddesinde belirtilen teşvik belgeli yatırımlarda istisna, 13/i maddesinde belirtilen konut veya işyeri teslimlerine ilişkin istisna, 17/4-a maddesinde belirtilen vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükelleflere yönelik istisna, 17/4-r maddesinde belirtilen taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnası, geçici 29’uncu maddesinde belirtilen yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projeler ile beraber eğitim ve sağlık alanında kiralama karşılığı yapılacak eğitim ve sağlık tesislerine yönelik istisna, geçici 30’uncu maddesinde belirtilen yatırım teşvik

belgesi kapsamında yapılacak olan yatırımlara yönelik iade ve geçici 37'nci maddesinde belirtilen imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara iade uygulamalarına ilişkin hükümler içermektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.13’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.13: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



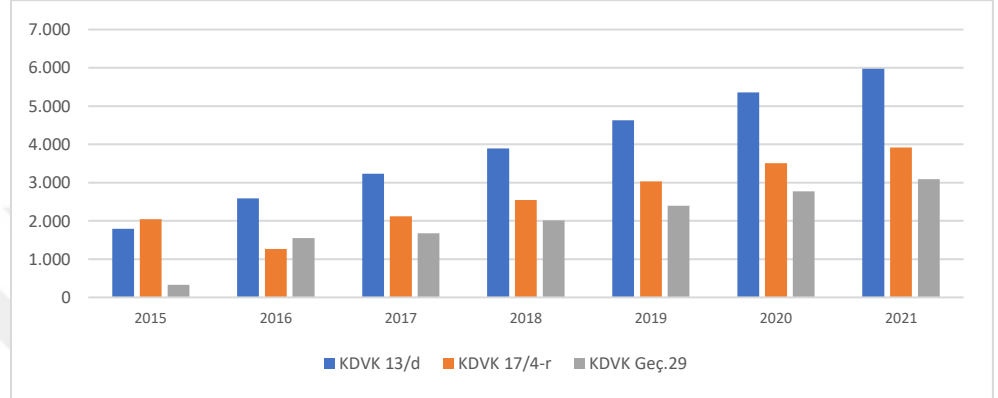
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 343-344, 2017, a.g.e., s. 110-111 ve 2018, a.g.e., s. 327-334’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.13’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 4.268 milyon TL iken 2016’da bir önceki yıla nazaran %29,2 oranında, 2017’de %31,8 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %18,9 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 13.427 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımlarına artırılmasına yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik KDVK’da yer alan en yüksek tutarlı

ilk üç düzenleme olan; teşvik belgeli yatırımlarda istisna, taşınmaz ve iştirak satış istisnası ile yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projelere yönelik istisnaya ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.14'te incelemek mümkündür.

Grafik 2.14: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 343-344, 2017, a.g.e., s. 110-111 ve 2018, a.g.e., s. 327-333'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.14'te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik KDV’ye ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KDV’nin 13/d maddesinde düzenlenen teşvik belgeli yatırımlarda istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 2.044 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %44,6 oranında, 2017’de %24,8 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 5.977 milyon TL tutarına yükselmiştir. KDV’nin 13/d maddesinde düzenlenen teşvik belgeli yatırımlarda istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında iki katından fazla artmıştır. Söz konusu uygulama, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralama larını içerd iğinden iktisadi kalkınma bağlamında daha fazla desteklenmesi gereken alanlardan biri olarak gösterilebilmektedir.

KDV’nin 17/4-r maddesinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnası tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 2.044 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %38 oranında azalarak 1.267 milyon TL’ye gerilemiştir. KDV’nin 17/4-

r maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %67,2 oranında artmıştır. Söz konusu istisna 2018 yılında %20,4 oranında, 2019 yılında %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 3.915 milyon TL’ye yükselmiştir. KDVK’nın 17/4-r maddesinde düzenlenen kurumların bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yönelik borçlarını ödemek maksadıyla devir ve teslim ettikleri taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancına yönelik istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında iki katına yakın artmıştır. Söz konusu uygulamanın, mükellef kurumların finansman kalitesini artırma hedefi taşıyabileceği savunulabilmektedir. Ayrıca bu sayede anılan finansal kurumların da riskleri azaltılabilmektedir.

KDVK’nın geçici 29’uncu maddesinde düzenlenen yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projeler ile beraber eğitim ve sağlık alanında kiralama karşılığı yapılacak eğitim ve sağlık tesislerine yönelik istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 326 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %376,4 oranında, 2017’de %7,7 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 3.091 milyon TL’ye yükselmiştir. KDVK’nın geçici 29’uncu maddesinde düzenlenen yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projeler ile beraber eğitim ve sağlık alanında kiralama karşılığı yapılacak eğitim ve sağlık tesislerine yönelik istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında dokuz katından fazla artmıştır. Söz konusu uygulamanın amacı özellikle yap-işlet-devret projelerinin desteklenmesidir.

Türkiye’de uzun yıllardır uygulanan söz konusu modelin özellikle finansman koşulları sebebiyle tartışma konusu olduğunu ileri sürmek mümkündür. Ancak altyapı ve tesis yatırımlarının alternatif modeller yerine kamu harcamaları yoluyla ihale edilmesi hâlinde söz konusu yatırımların tamamlanmasının uzun yıllar sürebileceği ihtimalini de göz önünde bulundurmak yararlı olabilmektedir. Bu hususta şeffaf biçimde planlanan ve sıkı şekilde denetlenen yöntemlere ihtiyaç duyulabilmektedir.

2.2.2.1.4. İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları

ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.7’de incelemek mümkündür.

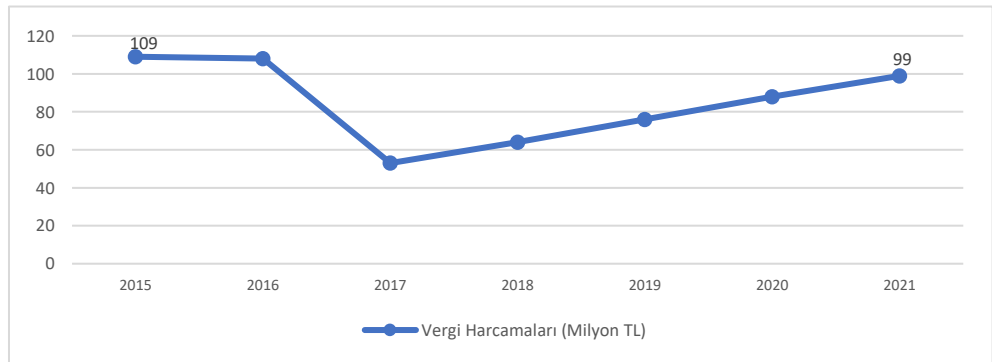
Tablo 2.7: Özel Tüketim Vergisine İlişkin İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	ÖTVK Md. 8/1	Tecil - terkin uygulaması (1/B cetveli).
2	ÖTVK Md. 12 BKK 2014/6881	Aerosol üretiminde kullanılacak olan LPG için getirilen istisna.

Kaynak: ÖTVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 337-338’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.7’de ÖTV’ye ilişkin iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamalarına yer verilmektedir. Söz konusu düzenlemeler; ÖTVK’nın 8/1’inci maddesinde belirtilen 1/B cetveli kapsamında tecil-terkin uygulaması ile mezkûr kanunun 12’nci maddesine göre 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’na istinaden aerosol üretiminde kullanılacak olan LPG için getirilen istisnaya yönelik hükümler içermektedir. Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik ÖTVK’da yer alan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.15’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.15: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

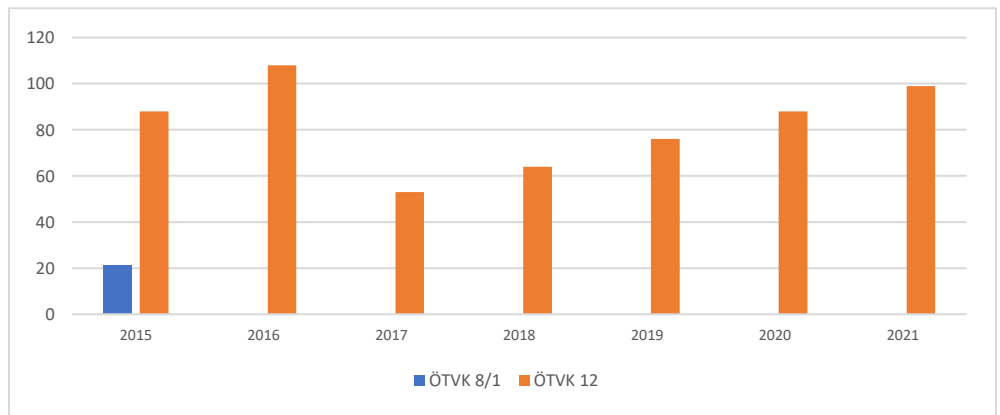


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 344, 2017, a.g.e., s. 111 ve 2018, a.g.e., s. 337-338’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.15'te Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik ÖTV'ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik özel tüketim vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 109 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,9 oranında ve 2017'de de %50,9 oranında azalmıştır. 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %20,8 oranında artan vergi harcamaları 2019'da %18,7 oranında, 2020'de %15,8 oranında ve 2021'de %12,5 oranında artarak 99 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Bir başka ifade ile iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımlarına artırılmasına yönelik ÖTV'ye ilişkin vergi harcamaları 2017 yılında, 2015'e nazaran yaklaşık yarı yarıya azalmıştır. İlerleyen yıllarda düzenli bir artış eğilimi sağlansa da 2021 yılı vergi harcamaları tutarı cari fiyatlarla 2015 yılı seviyesinin gerisinde kalmaktadır.

Bu bağlamda iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik ÖTVK'da 2015 yılında yer alan benzol, toluol, ksilol, solvent nafta ve diğer kimyasallara yönelik tecil-terkin uygulaması ile 2015-2021 yılları arasında yer alan aerosol üretiminde kullanılacak olan LPG için getirilen istisnaya ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.16'da incelemek mümkündür.

Grafik 2.16: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 344, 2017, a.g.e., s. 111 ve 2018, a.g.e., s. 337-338'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.16'da Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik ÖTV'ye ilişkin iki düzenlemeye ait

vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre ÖTVK'nın 8/1'inci maddesinde düzenlenen 1/B cetveline ilişkin tecil-terkin uygulamasından kaynaklanan vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 21 milyon TL iken 2016-2021 yılları arasında vergi harcaması oluşmamıştır. ÖTVK'nın 12'nci maddesinde düzenlenen aerosol üretiminde kullanılacak olan LPG için getirilen istisna tutarı ise 2015 yılında cari fiyatlarla 88 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %22,7 oranında artarken ertesi yıl %50,9 oranında azalarak 53 milyon TL tutarına gerilemiştir. ÖTVK'nın 12'nci maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %20,8 oranında, 2019'da %18,8 oranında, 2020'de %15,8 oranında, 2021'de %12,5 oranında artarak 99 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.1.5. İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları

İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamalarını Tablo 2.8'de incelemek mümkündür.

Tablo 2.8: İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	Gider VK Md.29/m	Türkiye Halk Bankası'nın ihtisas kredileri kapsamında küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine verdiği krediler / bu işletmelerin dış ticaret işlemlerine yaptığı aracılık hizmetleri dolayısıyla aldığı paralar ile Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkarlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralara ilişkin istisna.
2	Gider VK Md. 29/v	Gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemlerine ilişkin istisna.
3	Gider VK Md. 29/z	Makine ve teçhizatın finansmanı kapsamında yapılan işlemlere ilişkin istisna.
4	İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde	İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere yönelik istisna.

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
	Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hk. Tebliğ (2008/6)	
5	5569 s. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Mali Sektöre Olan Borçlarının Yeniden Yapılandırılması Hk. Kanun	Md. 1/a: Çerçeve anlaşmalar ile sözleşmeler ve bunların belirlediği esaslar uyarınca yapılacak işlemler ve düzenlenecek kağıtlar 01.07.1964 tarihli ve 488 s. Damga Vergisi K.na göre ödenecek harçlardan, Md. 1/b: Çerçeve anlaşmalar ve sözleşmeler uyarınca alacaklı bankalar tarafından her ne nam altında olursa olsun tahsil edilecek tutarlar 13.07.1956 tarihli ve 6802 s. Gid. VK. gereği ödenecek BSMV'den istisnadır. Md. 3: İstisna uygulaması, sözleşme hükümlerinin borçlu KOBİ'ler tarafından yerine getirilememesi veya getirilmemesi hallerinde alacağın hukuki yollardan tahsili aşamalarında ödenmesi gereken vergi, resim ve harçlar açısından da geçerlidir.

Kaynak: Gid. VK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 352'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.8'de iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamalarına yer verilmektedir. Bunların üç adedi Gider Vergileri Kanunu'nda hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; Gid. VK. 29/m maddesinde belirtilen Türkiye Halk Bankası'nın ihtisas kredileri kapsamında küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine verdiği krediler veya bu işletmelerin dış ticaret işlemlerine yaptığı aracılık hizmetleri dolayısıyla aldığı paralar ile Esnaf ve Sanatkârlar Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkârlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralara ilişkin istisna, 29/v maddesinde belirtilen gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemlerine ilişkin istisna ile 29/z maddesinde belirtilen makine ve teçhizatın finansmanı kapsamında yapılan işlemlere ilişkin istisnaya yönelik hükümler içermektedir.

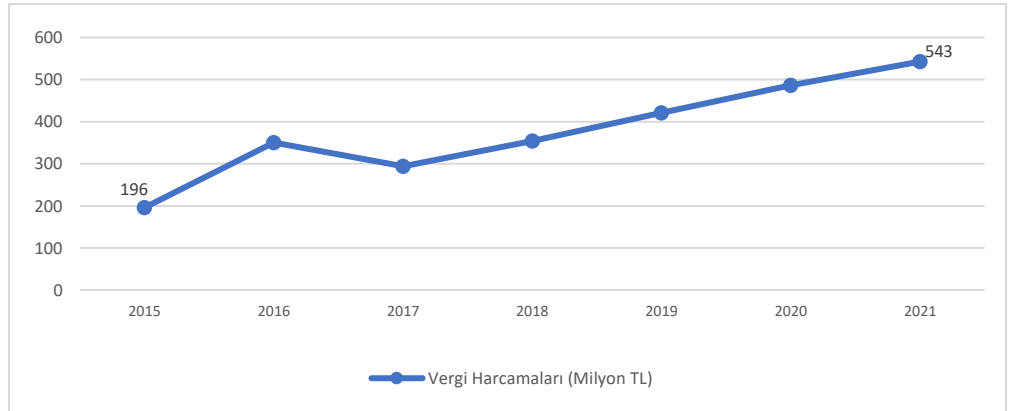
İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları arasında; İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ'de belirtilen ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere yönelik istisna ile Küçük ve Orta

Büyükölükteki İşletmelerin Mali Sektöre Olan Borçlarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'un 1/a maddesinde belirtilen çerçeve anlaşmalar ile sözleşmeler ve bunların belirlediğı esaslar uyarınca yapılacak işlemler ve düzenlenecek kağıtlar ile Damga Vergisi Kanunu'na göre ödenecek harçlardan, 1/b maddesinde belirtilen çerçeve anlaşmalar ve sözleşmeler uyarınca alacaklı bankalar tarafından her ne nam altında olursa olsun tahsil edilecek tutarların Gider Vergileri Kanunu gereğı ödenecek BSMV'den istisna olduğuna yönelik hükümler içermektedir.

Bu bağlamda mezkûr kanunun 3'üncü maddesinde ifade edildiğı üzere; istisna uygulaması, sözleşme hükümlerinin borçlu KOBİ'ler tarafından yerine getirilememesi veya getirilmemesi hâllerinde alacağın hukuki yollardan tahsili aşamalarında ödenmesi gereken vergi, resim ve harçlar açısından da geçerlidir. Bahsi geçen madde hükümlerine Tablo 2.8'de yer verilmesinin sebebi söz konusu düzenlemelerin gider vergilerine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.17'de incelemek mümkündür.

Grafik 2.17: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



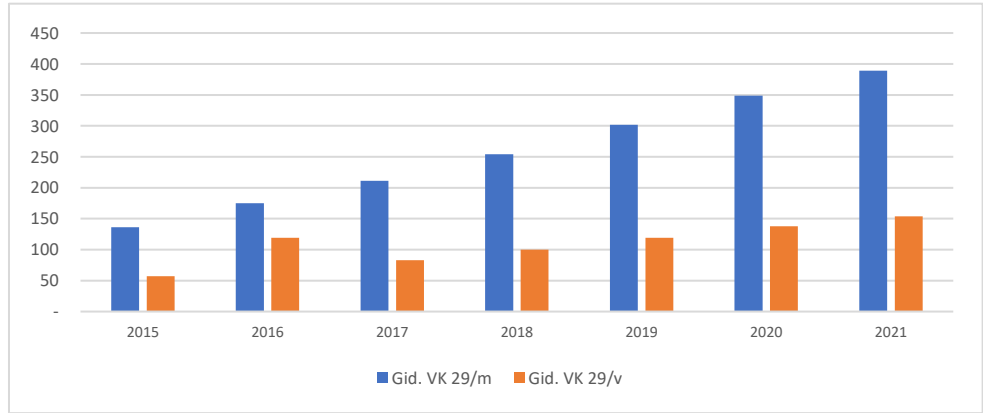
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 344-345, 2017, a.g.e., s. 112-113 ve 2018, a.g.e., s. 340-344'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.17'de Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre iş dünyasının geliştirilmesi ve

yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 196 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %154 oranında artarken ertesi yıl %56 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2018’de bir önceki yıla nazaran %60 oranında, 2019’da %67 oranında, 2020’de %66 oranında, 2021’de %56 oranında artarak 543 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları 2016’da bir önceki yıla nazaran hızlı biçimde yükselip 2017’de buna benzer ölçüde gerilemiştir. 2018-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlenebilmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin en yüksek tutarlı ilk iki düzenlemeden biri Türkiye Halk Bankası’nın ihtisas kredileri kapsamında küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine verdiği krediler ile bu işletmelerin dış ticaret işlemlerine yaptığı aracılık hizmetleri dolayısıyla aldığı paralar ile Esnaf ve Sanatkârlar Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkârlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı aldığı paralara ilişkin istisna hükmüdür. Diğer düzenleme ise gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemlerine ilişkin istisnadır. Söz konusu istisnalara ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.18’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.18: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 344, 2017, a.g.e., s. 112 ve 2018, a.g.e., s. 340-341’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.18’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gider vergilerine ilişkin en yüksek tutarlı ilk iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre Gid. VK. 29/m maddesinde düzenlenen Türkiye Halk Bankası’nın ihtisas kredileri kapsamında küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine verdiği krediler veya bu işletmelerin dış ticaret işlemlerine yaptığı aracılık hizmetleri dolayısıyla aldığı paralar ile Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkarlara verdiği krediler dolayısıyla aldığı paralara ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 136 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %28,7 oranında, 2017’de %20,6 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %18,9 oranında, 2020’de %15,6 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 389 milyon TL tutarına yükselmiştir.

Gid. VK. 29/v maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemlerine ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 57 milyon TL iken 2016’da bir önceki yıla nazaran %108,8 oranında artarken ertesi yıl %30,3 oranında azalmıştır. Gid. VK. 29/v maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2018 yılında %20,5 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %16 oranında, 2021’de %11,6 oranında artarak 154 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.2. İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdama Yönelik Vergi Harcamaları

Ülkemizde 2001 yılında kabul edilen Türkiye’nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı çerçevesinde rekabetin ve etkinliğin artırılması hedeflenmiştir. Bu bağlamda yirmi birinci yüzyılda güçlü ve saygın bir devlet olabilmek için üretken ve güçlü bir özel sektörün, sağlıklı bir piyasa ekonomisi için de sosyal destek ve yasal denetleme görevini yapan bir devletin önemi vurgulanmaktadır.³²⁴ Diğer yandan işgücü piyasasının dijital dönüşüme hazır olma düzeyi incelendiğinde, dijital beceriler açısından Türkiye’nin AB ülkeleri ortalamasının gerisinde kaldığını ifade etmek mümkündür. Bununla birlikte bilgi iletişim teknolojileri sektöründe oluşturulan

³²⁴ **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, İş ve Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, **a.g.e.**, s. 56.

istihdam itibariyle de Türkiye küresel rekabete uyum düzeyini artırmak zorundadır.³²⁵ Vergi politikası kapsamında işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik GVK'da vergi harcaması niteliğinde uygulamalara yer verilmiştir.

2.2.2.2.1. Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdama Yönelik Vergi Harcamaları

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam politikasına yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.9'da incelemek mümkündür.

Tablo 2.9: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam Politikasına Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	GVK Md. 23/8	Hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri istisnası.
2	GVK Md. 23/12	Çırakların asgari ücreti geçmeyen ücretlerine ilişkin istisna.
3	GVK Md. 23/14	Dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretlere ilişkin istisna.
4	GVK Md. 29/2	Uçuş ve dalış tazminatlarına ilişkin istisna.
5	GVK Md. 32	Asgari geçim indirimi.
6	GVK Md. 63/1	OYAK vb. kamu kurumları için yapılan kanuni kesintilere ilişkin indirim.
7	GVK Md. 64	Diğer ücret geliri kapsamında vergilendirilenlere yönelik, safi ücretlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olması, yıllık beyanname verilmemesi ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bunların beyannameye ithal edilmeyeceğine ilişkin teşvikler.
8	GVK Md. 86/1-b	Toplama yapılmayan haller (Ücret gelirleri).
9	GVK Md. 89/13	Muhtelif yurtdışı faaliyetlerden elde edilen kazanç indirimi.
10	4447 s. İşsizlik Sigortası K. Geç. Md. 21	2018 yılında sağlanan ilave istihdama gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında hesaplanan gelir vergisinin terkin.

Kaynak: GVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 353'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

³²⁵ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, İşgücü Piyasası ve Genç İstihdam Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 100.

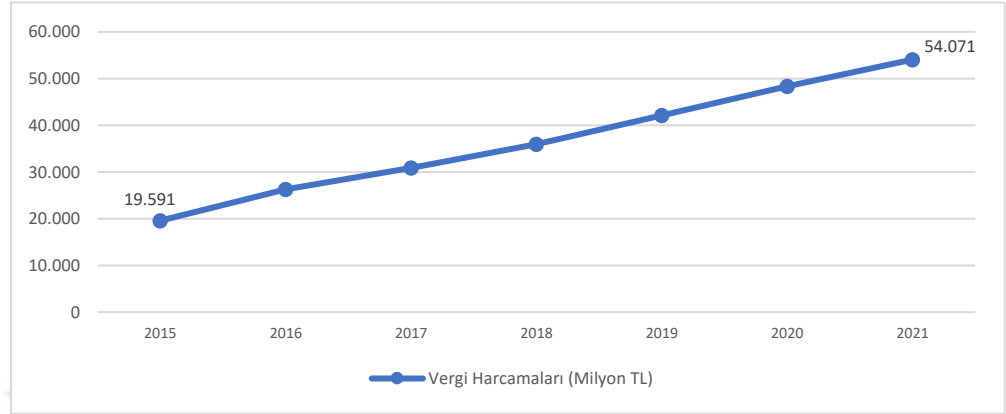
Tablo 2.9’da vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam politikasına yönelik vergi harcamalarına yer verilmektedir. Bunların dokuz adedi GVK’da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; GVK’nın 23/8’inci maddesinde belirtilen hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri istisnası, 23/12’nci maddesinde belirtilen çırakların asgari ücreti geçmeyen ücretlerine ilişkin istisna, 23/14’üncü maddesinde belirtilen dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretlere ilişkin istisna, 29/2’nci maddesinde belirtilen uçuş ve dalış tazminatlarına ilişkin istisna ile 32’nci maddesinde belirtilen asgari geçim indirimine ilişkin hükümler içermektedir.

GVK’nın 63/1’inci maddesinde ise OYAK vb. kamu kurumları için yapılan kanuni kesintilere ilişkin indirim, 64’üncü maddesinde belirtilen diğer ücret geliri kapsamında vergilendirilenlere yönelik, safi ücretlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25’i olması, yıllık beyanname verilmemesi ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bunların beyannameye ithal edilmeyeceğine ilişkin teşvikler, 86/1-b maddesinde belirtilen gelirin toplanmasında ücret gelirlerinin toplamaya dahil edilmemesi, 89/13’üncü maddesinde belirtilen muhtelif yurtdışı faaliyetlerden elde edilen kazanç indirimine yönelik hükümlere yer verilmektedir.

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik diğer vergi harcamaları arasında, İşsizlik Sigortası Kanunu’nun geçici 21’inci maddesinde belirtilen 2018 yılında sağlanan ilave istihdama gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında hesaplanan gelir vergisinin terkinin uygulaması bulunmaktadır. Söz konusu maddeye Tablo 2.9’da yer verilmesinin nedeni bu düzenlemenin gelir vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.19’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.19: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdama Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

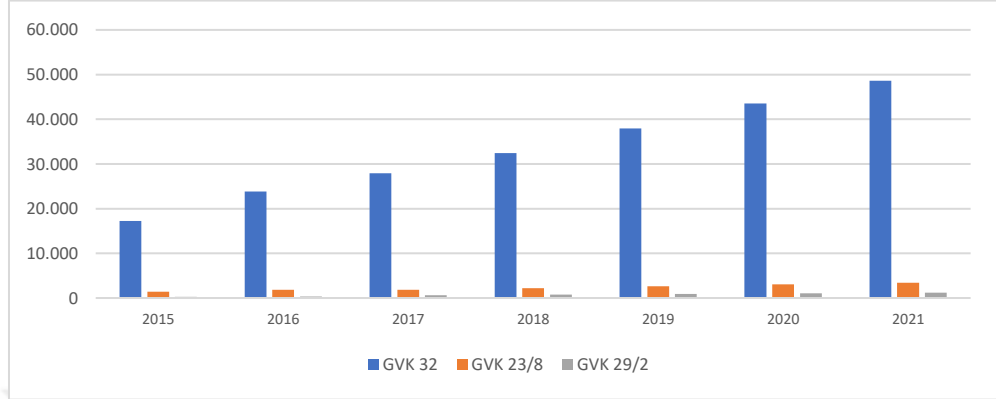


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 345-346, 2017, a.g.e., s. 113-114 ve 2018, a.g.e., s. 295-308’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.19’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre işgücü piyasasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 19.591 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %34,1 oranında, 2017’de %17,4 oranında, 2018’de %16,6 oranında, 2019’da %17,1 oranında, 2020’de %14,8 oranında, 2021’de %11,8 oranında artarak 54.071 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminleri 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için özellikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemi olan asgari geçim indirimi tutarlarını incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; asgari geçim indirimi, hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri ile uçuş ve dalış tazminatları ile ilgili istisnalara ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.20’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.20: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdama Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 345, 2017, a.g.e., s. 113-114 ve 2018, a.g.e., s. 295-299’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.20’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre GVK’nın 32’nci maddesinde düzenlenen asgari geçim indirimi tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 17.256 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %38,3 oranında, 2017’de %17 oranında, 2018’de %16,2 oranında, 2019’da %16,9 oranında, 2020’de %14,7 oranında, 2021’de %11,8 oranında artarak 48.647 milyon TL tutarına yükselmiştir. Asgari geçim indirimi tutarı 2015-2021 yılları arasında üç katına yakın artmıştır. Diğer yandan vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik vergi harcamaları bağlamında 01.01.2022 tarihinden itibaren GVK’nın 32’nci maddesi yerine GVK’nın 23/18 maddesi dikkate alınacaktır.³²⁶

³²⁶ 25 Aralık 2021 tarihli ve 31700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 3’üncü maddesiyle kaldırılan, GVK’nın asgari geçim indirimi (AGİ) başlıklı 32’nci maddesinde; “AGİ ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için %5’idir. ... AGİ, bu fıkra göre belirlenen tutar ile 103’üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplama vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz. ... Net ücretleri, bu Kanunun 103’üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle bu maddedeki esaslara göre sadece kendisi için AGİ hesaplanan asgari ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin ... altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kaldığı

GVK'nın 23/8'inci maddesinde düzenlenen hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 1.413 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %28,8 oranında, 2017'de %1,6 oranında, 2018'de %20,4 oranında, 2019'da 18,9 oranında, 2020'de %15,7 oranında, 2021'de %11,5 oranında artarak 3.420 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bu tür ödemeler aynı zamanda çalışanların yaptıkları harcama tutarlarına dönüşebilmektedir. Böylece iâşe hizmeti sunan işletmeler istihdama katkı sağlayabilmektedir. Ayrıca söz konusu işletmelerin gerek gelir veya kurumlar vergisi gerekse KDV ödemek suretiyle vergi gelirlerine katkısı bulunabilmektedir. GVK'nın 29/2'nci maddesinde düzenlenen uçuş ve dalış tazminatlarına ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 273 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %34,8 oranında, 2017'de %70,7 oranında, 2018'de %20,4 oranında, 2019'da %19 oranında, 2020'de %15,7 oranında, 2021'de %11,5 oranında artarak 1.161 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.3. Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Toplumun sosyal ve ekonomik boyutu üzerinde eğitim sisteminin belirleyici etkisi bulunmaktadır. Günümüzde yaşanan teknolojik dönüşüm, dünyada iş yapma biçimlerini ve buna bağlı olarak da çalışanlardan beklenen yeteneklerin kompozisyonunu sürekli olarak değiştirebilmektedir. Eğitim sisteminin piyasa taleplerine karşılık verebilmesi amacıyla değişen şartlara hızlı biçimde entegre olmasını sağlayacak, esnek bir yapıda kurgulanması gerekmektedir. Bu sebeple eğitim sisteminin süresinden ziyade içeriği ve kalitesi ön plana çıkmaktadır.³²⁷ Vergi politikası kapsamında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve

aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgari geçim indirimine ayrıca ilave edilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Ancak 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere mezkûr Kanun gereğince, GVK'nın ücretlerde (Müteferrik istisnalar) başlıklı 23'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 18'inci bendine; “*Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri ...*” istisnadır hükmü eklenmiştir.

³²⁷ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Eğitim Sisteminde Kalitenin Artırılması Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2018, s. 61.

geliştirilmesine yönelik GVK, KVK ve KDVK’da vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelere yer verilmiştir.

2.2.2.3.1. Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.10’da incelemek mümkündür.

Tablo 2.10: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	GVK Md. 20	Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası.
2	GVK Md. 23/7	Sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanların ücretlerine ilişkin istisna.
3	GVK Md. 23/15	Amatör sporcu ücretlerine ilişkin istisna.
4	GVK Md. 23/16	Kreş yardımı ücret istisnası.
5	GVK Md. 29/1	İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlara ilişkin istisna.
6	GVK Md. 29/3	Amatör sporculara verilen ödül ve ikramiyelere ilişkin istisna.
7	GVK Md. 29/4	Hakemlere ödenen ücretlere ilişkin istisna.
8	GVK Md. 89/8	Sponsorluk harcaması indirimi.
9	GVK Geç. Md. 68	Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretlere yönelik stopaj uygulanması ve beyanname verilmeyip diğer gelirleri sebebiyle beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceğine ilişkin teşvikler.
10	GVK Geç. Md. 72	Sporculara yapılan ücret ödemelerine ilişkin belirlenen oranlarda gelir vergisi stopajı yapılması ve elde edilen gelir toplamının, 103’üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde, bu gelirlerin beyan edilip stopaj tutarının mahsubuna ilişkin stopaj teşviki.
11	5225 s. Kültür Yatırımlarını ve	Kültür yatırımlarının teşviki amacıyla gelir vergisi stopajı indirimi.

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
	Girişimlerini Teşvik K. Md. 5/b	
12	2809 s. Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı K. Ek Md. 5	Bilkent Üniversitesi personel ücretlerinden kesilecek gelir vergisi tutarlarının aktarıldığı özel hesaba ilişkin istisna.
13	2809 s. Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı K. Ek Md. 55	TOBB Üniversitesi personel ücretlerinden kesilecek gelir vergisi tutarlarının aktarıldığı özel hesaba ilişkin istisna.

Kaynak: GVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 354-355'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

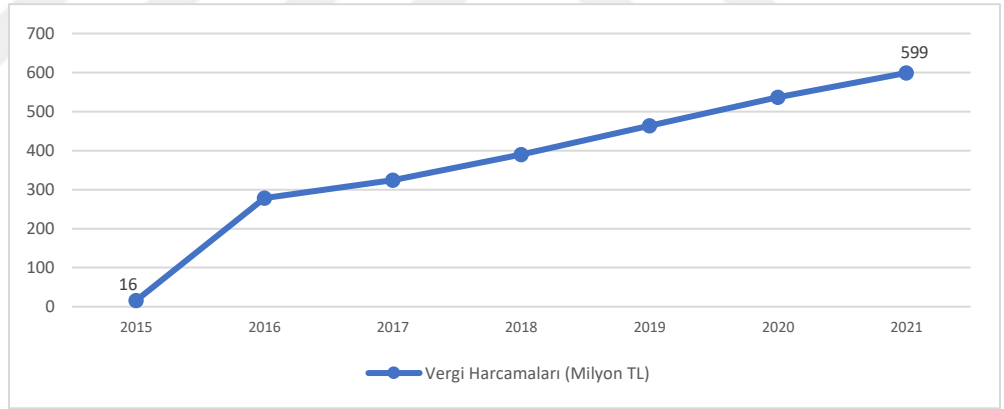
Tablo 2.10'da vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken eğitim, kültür, spor ve sanatın yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarına yer verilmektedir. Bunların on adedi GVK'da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; GVK'nın 20'inci maddesinde belirtilen kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası, 23/7'nci maddesinde belirtilen sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanların ücretlerine ilişkin istisna, 23/15'inci maddesinde belirtilen amatör sporcu ücretlerine ilişkin istisna, 23/16'ncı maddesinde belirtilen kreş yardımı ücret istisnası, 29/1'inci maddesinde belirtilen ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlara ilişkin istisna, 29/3'üncü maddesinde belirtilen amatör sporculara verilen ödül ve ikramiyelere ilişkin istisna, 29/4'üncü maddesinde belirtilen hakemlere ödenen ücretlere ilişkin istisna hükümlerine yer verilmektedir.

Devamında ise GVK'nın 89/8'inci maddesinde belirtilen sponsorluk harcaması indirimi, geçici 68'inci maddesinde belirtilen jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretlere yönelik stopaj uygulanması ve beyanname verilmeyip diğer gelirleri sebebiyle beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceğine ilişkin teşvikler, geçici 72'nci maddesinde belirtilen sporculara yapılan ücret ödemelerine ilişkin belirlenen oranlarda gelir vergisi stopajı yapılması ve elde edilen gelir toplamının, 103'üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde, bu gelirlerin beyan edilip stopaj tutarının mahsubuna ilişkin stopaj teşvikine yönelik hükümler içermektedir.

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik diğer vergi harcamaları arasında; Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu'nun 5/b maddesinde belirtilen kültür yatırımlarının teşviki amacıyla gelir vergisi stopajı indirimi, Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu'nda düzenlenmiş olup Bilkent Üniversitesi ve TOBB Üniversitesi personel ücretlerinden kesilecek gelir vergisi tutarlarının aktarıldığı özel hesaba ilişkin istisnalar yer almaktadır. Bahsi geçen üç maddeye Tablo 2.10'da yer verilmesinin sebebi bu düzenlemelerin gelir vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.21'de incelemek mümkündür.

Grafik 2.21: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

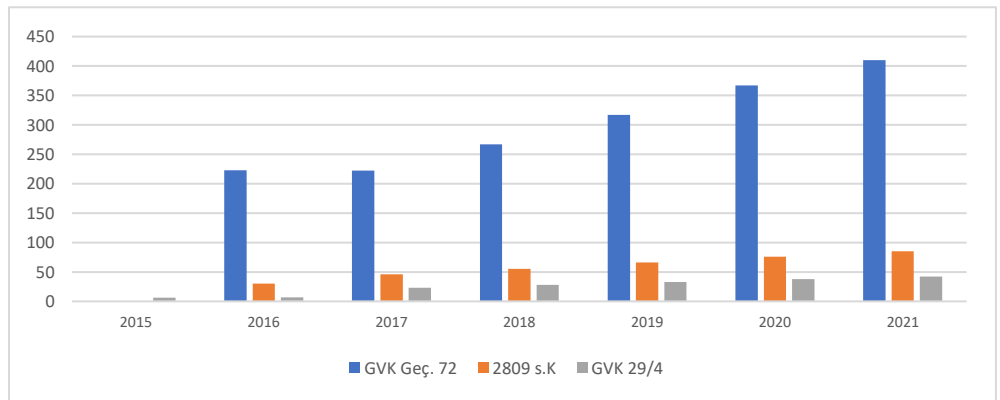


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 346-347, 2017, a.g.e., s. 115-116 ve 2018, a.g.e., s. 293-306'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.21'de Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 16 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1.637,5 oranında, 2017'de %16,5 oranında, 2018'de %20,4 oranında, 2019'da %19 oranında, 2020'de %15,7 oranında, 2021'de %11,5 oranında

artarak 599 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2016’da bir önceki yıla nazaran hızlı biçimde yükseldikten sonra 2016-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa sebebiyet veren etkenlerin yorumlanabilmesi için özellikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemi olan sporculara yapılan ücret ödemelerine ilişkin belirlenen oranlarda gelir vergisi stopajı tutarlarını incelemek gerekmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; sporculara yapılan ücret ödemeleri için belirlenen oranlarda gelir vergisi stopajı yapılması ve elde edilen gelir toplamının, GVK’nın 103’üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde, bu gelirlerin beyan edilip stopaj mahsubuna ilişkin teşvik, Bilkent ve TOBB Üniversiteleri personel ücretlerinden kesilecek gelir vergisi tutarlarının aktarıldığı özel hesaba ilişkin istisna ile hakemlere ödenen ücretlere ilişkin istisna hükümlerini içermektedir. Söz konusu istisnalara ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.22’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.22: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 347, 2017, a.g.e., s. 116 ve 2018, a.g.e., s. 298-306’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.22’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer

verilmektedir. Buna göre GVK'nın geçici 72'nci maddesinde düzenlenen sporculara yapılan ücret ödemelerine ilişkin belirlenen oranlarda gelir vergisi stopajı yapılması ve elde edilen gelir toplamının, 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşması halinde, bu gelirlerin beyan edilip stopaj tutarının mahsubuna ilişkin stopaj teşviki tutarı 2016 yılında cari fiyatlarla 223 milyon TL iken 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %0,4 oranında azalmıştır. 2018 yılında ise %20,3 oranında, 2019'da %18,7 oranında, 2020'de %15,8 oranında, 2021'de %11,7 oranında artarak 410 milyon TL tutarına yükselmiştir. Söz konusu teşvikler uzun vadede gençlerin sportif faaliyetlere yönlendirilmesine ve bu sayede yetenekli olanların profesyonel sporcu olarak yetiştirilmesine katkı sağlayabilmektedir. Türk sporunun daha fazla sayıda branşta uluslararası başarı kazanabilmesi için söz konusu desteklerin artırılmasında yarar bulunabilmektedir

2809 sayılı kanunun ek 55'inci maddesinde düzenlenen TOBB Üniversitesi personel ücretlerinden kesilecek gelir vergisi tutarlarının aktarıldığı özel hesaba ilişkin istisna tutarı 2016 yılında cari fiyatlarla 30 milyon TL iken 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %53,3 oranında, 2018'de %19,6 oranında, 2019'da %20 oranında, 2020'de %15,2 oranında, 2021'de %11,8 oranında artarak 85 milyon TL tutarına yükselmiştir. GVK'nın 29/4'üncü maddesinde düzenlenen hakemlere ödenen ücretlere ilişkin istisna 2015 yılında cari fiyatlarla 6 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %16,7 oranında, 2017'de %228,6 oranında, 2018'de %21,7 oranında, 2019'da %17,9 oranında, 2020'de %15,2 oranında, 2021'de %10,5 oranında artarak 42 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.3.2. Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.11'de incelemek mümkündür.

Tablo 2.11: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KVK Md. 4/1-j	Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketlere yönelik muafiyet.
2	KVK Md. 5/1-ı	Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna.
3	KVK Md. 10/1-b	Sponsorluk harcamalarına ilişkin indirim.
4	5894 s. TFF Kuruluş ve Görevleri Hk. K. Md. 24	Türkiye Futbol Federasyonu için vergi muafiyeti.

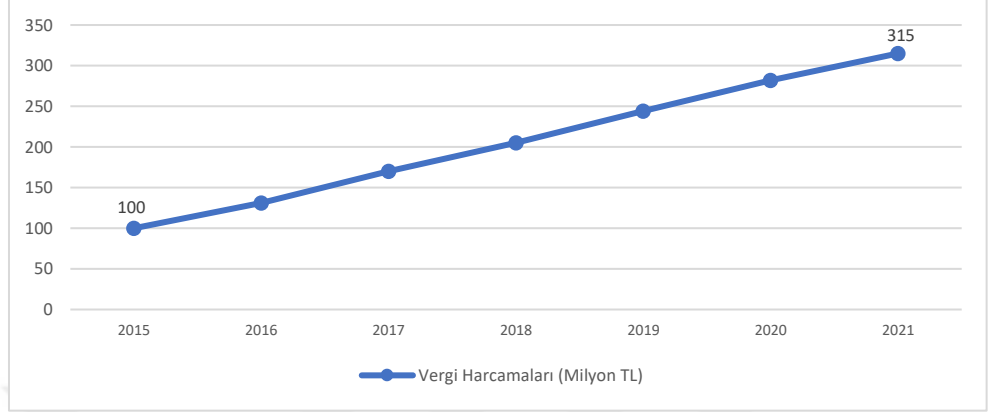
Kaynak: KVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 355'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.11’de kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarına yer verilmiştir. Bunların üç adedi KVK’da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; KVK’nın 4/1-j maddesinde belirtilen spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketlere yönelik muafiyet, 5/1-ı maddesinde belirtilen eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna, 10/1-b maddesinde belirtilen sponsorluk harcamalarına ilişkin indirim uygulamalarına yönelik hükümler içermektedir.

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları arasında, Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun’un 24’üncü maddesinde belirtilen Türkiye Futbol Federasyonu için vergi muafiyetidir. Bahsi geçen maddeye Tablo 2.11’de yer verilmesinin sebebi bu düzenlemenin kurumlar vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.23’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.23: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

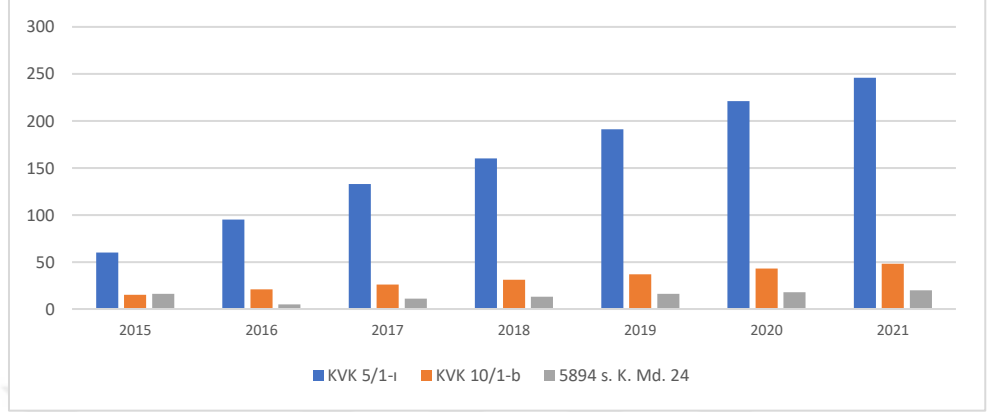


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 348, 2017, a.g.e., s. 117 ve 2018, a.g.e., s. 314-323’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.23’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamalarına yer verilmektedir. Buna göre eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminleri 2015 yılında cari fiyatlarla 100 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %31 oranında, 2017’de %29,8 oranında, 2018’de %20,6 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,6 oranında, 2021’de %11,7 oranında artarak 315 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna, sponsorluk harcamaları ile ilgili indirim ile Türkiye Futbol Federasyonu için kurumlar vergisi istisnasına ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.28’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.24: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 348, 2017, a.g.e., s. 117 ve 2018, a.g.e., s. 316-323'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.28’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KVK’nın 5/1-ı maddesinde düzenlenen eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 60 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %58,3 oranında, 2017’de %40 oranında, 2018’de %20,3 oranında, 2019’da %19,4 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,3 oranında artarak 246 milyon TL tutarına yükselmiştir.

KVK’nın 10/1-b maddesinde düzenlenen sponsorluk harcamalarına ilişkin indirim tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 15 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %40 oranında, 2017’de %23,8 oranında, 2018’de %19,2 oranında, 2019’da %19,4 oranında, 2020’de %16,2 oranında, 2021’de %11,6 oranında artarak 48 milyon TL tutarına yükselmiştir. 5894 sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri hakkında kanunun 24’üncü maddesinde düzenlenen muafiyet tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 16 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %68,8 oranında azalarak 5 milyon TL tutarına gerilemiştir. 5894 sayılı TFF Kuruluş ve Görevleri hakkında kanunun 24’üncü maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları tutarı 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %120 oranında, 2017’de %18,2 oranında, 2018’de

%23,1 oranında, 2019’da %12,5 oranında, 2021’de %11,1 oranında artarak 20 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.3.3. Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Harcamaları

KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.12’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.12: Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları

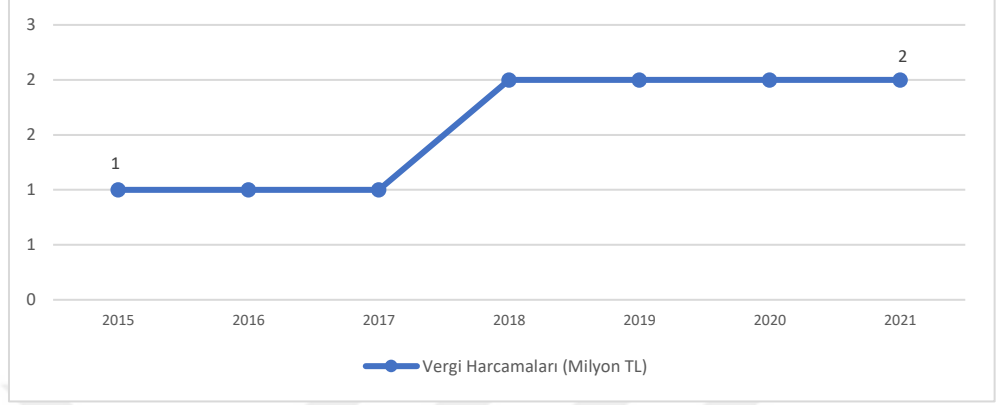
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KDVK Md. 17/2-d	Kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna.
2	KDVK Geç. Md.38	FATİH Projesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere yönelik istisna.

Kaynak: KDVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 355’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.12’de KDVK’da yer alan eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; KDVK’nın 17/2-d maddesinde belirtilen kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna ile geçici 38’inci maddesinde belirtilen FATİH Projesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere yönelik istisnaya ilişkin hükümler içermektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik KDVK’da yer alan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.25’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.25: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

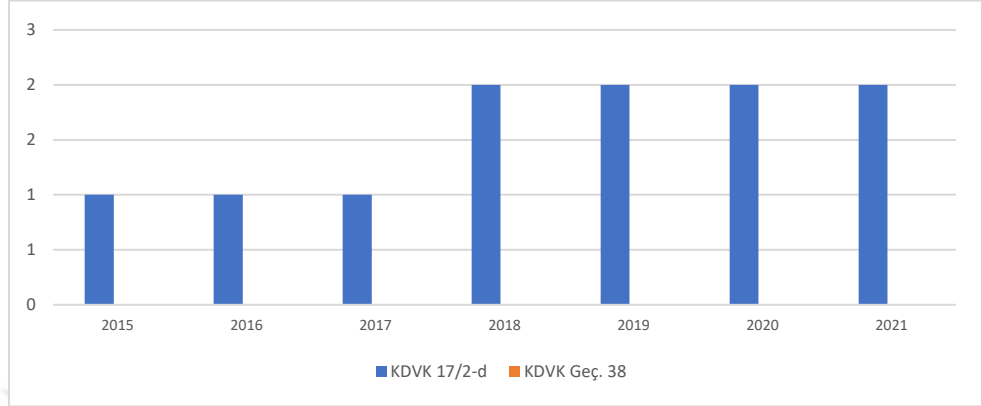


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 348, 2017, a.g.e., s. 117 ve 2018, a.g.e., s. 329-334’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.25’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik katma değer vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerinde yüzdesel bazda fazla değişiklik gözlenmemekle beraber 2015 yılında cari fiyatlarla 1.080 milyon TL iken 2021’de 2.320 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminleri 2017’de bir önceki yıla nazaran hızlı biçimde yükseldikten sonra 2018-2021 yılları arasında yaklaşık olarak sabit kalmıştır. Söz konusu artışa sebebiyet veren etkenlerin yorumlanabilmesi için özellikle tutar itibariyle en yüksek vergi harcaması kalemi olan kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna tutarını incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik KDVK’da yer alan iki düzenlemeden biri olan kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisnaya ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.26’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.26: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 348, 2017, a.g.e., s. 117 ve 2018, a.g.e., s. 329-334’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.26’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik KDV’ye ilişkin iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KDVK’nın 17/2-d maddesinde düzenlenen kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 1.080 milyon TL iken 2016 yılında %21 oranında azalarak 853 milyon TL’ye gerilemiştir. KDVK’nın 17/2-d maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları tahminleri 2017 yılında %47,1 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 2.320 milyon TL tutarına yükselmiştir. KDVK’nın 17/2-d maddesinde düzenlenen istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında iki katından fazla artmıştır. Söz konusu istisna, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimleri içerdiğinden dolayı kültürel faaliyetlerin desteklenmesi bağlamında yararlı olduğu ileri sürülebilmektedir. KDVK’nın geçici 38’inci maddesinde düzenlenen FATİH Projesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere yönelik istisna uygulaması ise 2017 yılında yürürlüğe girmiş olup 2017-2021 yılları arasında vergi harcaması oluşmadığını ifade etmek mümkündür.

2.2.2.4. Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Türkiye’de 2003 yılında uygulanmaya başlanan Sağlıkta Dönüşüm Programının temel amacı; sağlık hizmetlerinin etkili, verimli ve hakkaniyete uygun bir şekilde organize edilmesi, finansmanının sağlanması ve sunulmasıdır. Programın temel ilkeleri ise; insan merkezilik, sürdürülebilirlik, sürekli kalite gelişimi, katılımcılık, uzlaşmacılık, gönüllülük, güçler ayrılığı, desantralizasyon ve hizmette rekabet olarak belirlenmiştir.³²⁸

Diğer yandan kamunun stratejik sektörler arasında değerlendirdiği ilaç endüstrisi, ileri teknolojiye dayanan, yeniliğin sürekli olduğu, bilimsel ve teknolojik gelişmeler ile değişimlere hızlı ayak uydurması gereken bir endüstridir. Fiyat ve maliyet odaklı kamu politikaları, endüstrinin Ar-Ge ve üretim yatırımlarını yapmak ve küresel pazarlara açılmak için yeterli öz kaynak oluşturma kapasitesini azaltmaktadır. Mali sürdürülebilirliği sağlamak için kamu kesiminin ilaç bütçesine daha fazla kaynak ayırması, bütçeyi daha etkin kullanması ve ilaç fiyatlandırma ve geri ödeme politikalarını endüstri açısından daha öngörülebilir ve sürdürülebilir hâle getirmesi önem arz etmektedir.³²⁹ Vergi politikası kapsamında sağlık ve sosyal amaçlara yönelik GVK, KVK, KDVK, ÖTVK ve gider vergileri kanununda vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara yer verilmiştir.

2.2.2.4.1. Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamalarını Tablo 2.13’te incelemek mümkündür.

³²⁸ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Sağlık Hizmet Kalitesi ve Mali Sürdürülebilirlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1.

³²⁹ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Sağlık Endüstrilerinde Dönüşüm Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1.

Tablo 2.13: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	GVK Md. 21	Gayrimenkul sermaye iradı istisnası.
2	GVK Md. 23/1	El ile dokunan halı ve kilim imalatında çalışanlara yönelik ücret istisnası.
3	GVK Md. 23/5	Köy bütçesinden maaş alanlara yönelik ücret istisnası.
4	GVK Md. 23/6	Hizmetli ücretlerine ilişkin ücret istisnası.
5	GVK Md. 25/3	Emekli sandıklarınca ödenen ikramiyeler ve toptan ödenen tazminatlara ilişkin istisna.
6	GVK Md. 25/5	Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlara ilişkin istisna.
7	GVK Md. 25/9	Yardım sandıklarınca ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlara ilişkin istisna.
8	GVK Md. 25/10	Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen ikramiyeler ve geri ödenen mevduata ilişkin istisna.
9	GVK Md. 31	Engellilik indirimi.
10	GVK Md. 66/5	Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunup gerekli şartlara haiz serbest meslek erbabına yönelik istisna.
11	GVK Md. 89/3	Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine ilişkin 31’inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan indirim.
12	GVK Md. 89/14	Korumalı işyeri indirimi.
13	205 s. OYAK K. Md. 35/1-b	OYAK’a yapılan bağışlarda gelir vergisi muafiyeti.

Kaynak: GVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 356-357’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

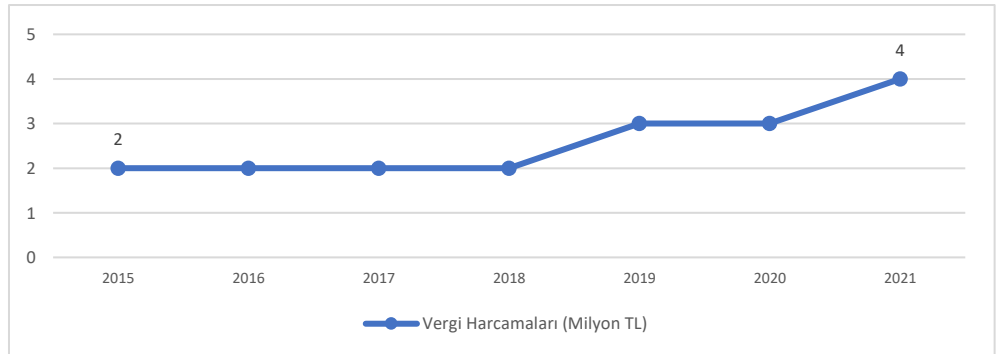
Tablo 2.13’te vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamalarına yer verilmektedir. Bunların on iki adedi GVK’da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; GVK’nın 21’inci maddesinde belirtilen gayrimenkul sermaye iradı istisnası, 23/1’inci maddesinde belirtilen el ile dokunan halı ve kilim imalatında çalışanlara yönelik ücret istisnası, 23/5’inci maddesinde belirtilen köy bütçesinden maaş alanlara yönelik ücret istisnası, 23/6’ncı maddesinde belirtilen hizmetli ücretlerine ilişkin ücret istisnası, 25/3’üncü maddesinde belirtilen emekli sandıkları tarafından ödenen ikramiyeler ve toptan ödenen tazminatlara ilişkin istisna, 25/5’inci maddesinde belirtilen evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına

yapılan yardımlara ilişkin istisna, 25/9'uncu maddesinde belirtilen yardım sandıkları tarafından ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme vb. sebeplerle yapılan yardımlara ilişkin istisna, 25/10'uncu maddesinde belirtilen yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen ikramiyeler ve geri ödenen mevduata ilişkin istisna hükümlerini içermektedir.

Devamında ise GVK'nın 31'inci maddesinde belirtilen engellilik indirimi, 66/5'inci maddesinde belirtilen ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunup gerekli şartlara haiz serbest meslek erbabına yönelik istisna, 89/3'üncü maddesinde belirtilen serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine ilişkin 31'inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan indirim ve 89/14'üncü maddesinde belirtilen korumalı işyeri indirimine yönelik hükümlere yer verilmektedir. Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken sağlık ve sosyal amaçlı diğer vergi harcamaları arasında OYAK Kanunu'nun 35/1-b maddesinde belirtilen OYAK'a yapılan bağışlarda gelir vergisi muafiyeti bulunmaktadır. Bahsi geçen maddeye Tablo 2.13'de yer verilmesinin nedeni bu düzenlemenin gelir vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan, gelir vergisine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.27'de incelemek mümkündür.

Grafik 2.27: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında Gelir Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

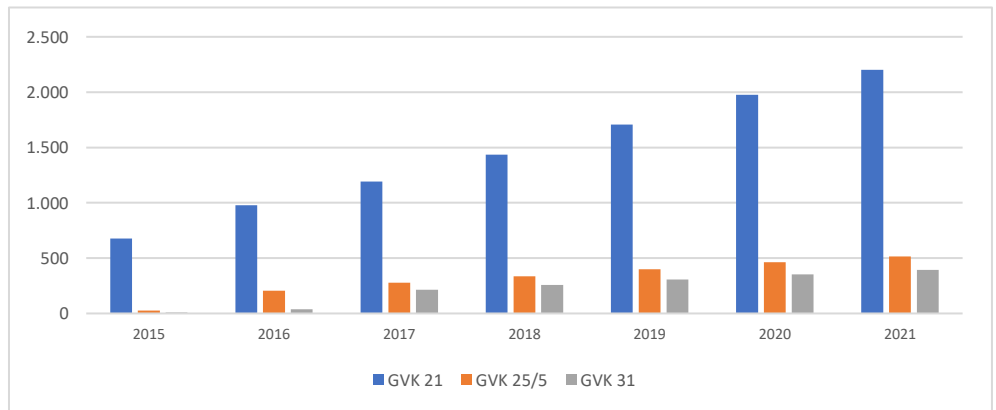


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 348-350, 2017, a.g.e., s. 118-119 ve 2018, a.g.e., s. 293-306'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.27’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında gelir vergisine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre gelir vergisine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.521 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %57,73 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran %17,97 oranında azalırken 2018’de %20,43 oranında, 2019’da %18,99 oranında, 2020’de %15,71 oranında ve 2021’de %11,52 oranında artarak 3.639 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile gelir vergisine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamalarının 2015-2018 yılları arasında yaklaşık olarak sabit kalmakla beraber 2019 ve 2021 yıllarında sırasıyla 2018 ve 2020’ye kıyasla ani şekilde yükseldiğini ifade etmek mümkündür. Söz konusu artışlara neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan, gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; GMSİ istisnası, evlenme ve doğum sebebiyle hizmet erbabına yapılan yardımlara ilişkin istisna ile engellilik indirimine ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.28’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.28: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı Sağlık ve Sosyal Amaçlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 348-349, 2017, a.g.e., s. 118-119 ve 2018, a.g.e., s. 293-299’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.28’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı sağlık ve sosyal amaçlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre GVK’nın 21’inci maddesinde düzenlenen gayrimenkul sermaye iradı istisnası tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 676 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %44,8 oranında, 2017’de %21,7 oranında, 2018’de %20,5 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 2.202 milyon TL tutarına yükselmiştir. GVK’nın 21’inci maddesinde istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında üç katından fazla artmıştır. Söz konusu hüküm, binaların mesken olan kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın, ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliği ile tespit edilen belirli bir tutarının istisna haddi dâhilinde olduğunu ifade etmektedir.

Ayrıca ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamı 103’üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanların söz konusu istisnadan yararlanamayacağını ifade etmek suretiyle yüksek gelir elde eden kesimin istisna hükmünden yararlanması engellenmiştir. Bu durumun vergilemede adalet ilkesiyle örtüştüğünü ileri sürmek mümkündür.

GVK’nın 25/5’inci maddesinde düzenlenen evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlara ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 25 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %728 oranında, 2017’de %34,8 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,8 oranında, 2021’de %11,4 oranında artarak 516 milyon TL tutarına yükselmiştir. Özellikle 2016 yılından itibaren ciddi oranda yükselen söz konusu istisna tutarı, evlenmeyi ve çocuk sahibi olmayı destekleyen politikaların çoğaldığını doğrulayabilmektedir. Ayrıca bu hususta yapılabilecek bir başka teşvik politikasının da kadınların işgücüne katılımını artırabilme potansiyeli bulunan çocuk vergi kredisi ile çalışan vergi kredisi müesseselerinin desteklenmesi olduğu ileri sürülebilmektedir.

GVK'nın 31'inci maddesinde düzenlenen engellilik indirimi tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 8 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %362,5 oranında, 2017'de %475,7 oranında, 2018'de %20,7 oranında, 2019'da %19,1 oranında, 2020'de %15,7 oranında, 2021'de %11,3 oranında artarak 394 milyon TL tutarına yükselmiştir. Özellikle 2016 yılından itibaren ciddi oranda yükselen söz konusu istisna tutarı, sosyal amaçlı vergi harcaması sayılmasının yanı sıra engelli hizmet erbabının işgücüne katılımını ve/veya devam etmesini sağlayabilmektedir. Dolayısıyla engellilik indiriminin aynı zamanda işgücü piyasasının geliştirilmesi ve istihdamın artırılmasına da katkı sağlayabileceğini ileri sürmek mümkündür.

2.2.2.4.2. Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamalarını Tablo 2.14'te incelemek mümkündür.

Tablo 2.14: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KVK Md. 4/1-b	Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen kuruluşlar ile vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kuruluşlarına yönelik muafiyet.
2	KVK Md. 4/1-d	Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukları ile askeri kışlalardaki kantinlere yönelik muafiyet.
3	KVK Md. 4/1-g	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans Oyunları Tertip Etme Hak ve Yetkisine Sahip Kurumlar ile bu hak ve yetkilerin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel kişilerine yönelik muafiyet.
4	KVK Md. 4/1-i	Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmelere yönelik muafiyet.
5	KVK Md. 10/1-h	Engelli çalışanlar için korumalı işyeri indirimi.
6	OYAK K. Md. 35/1-a	Ordu Yardımlaşma Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti.
7	6569 s. TÜSEB Kurulması ile Bazı	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı için kurumlar vergisi muafiyeti.

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
	Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Md. 17/1	

Kaynak: KVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 357-358'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

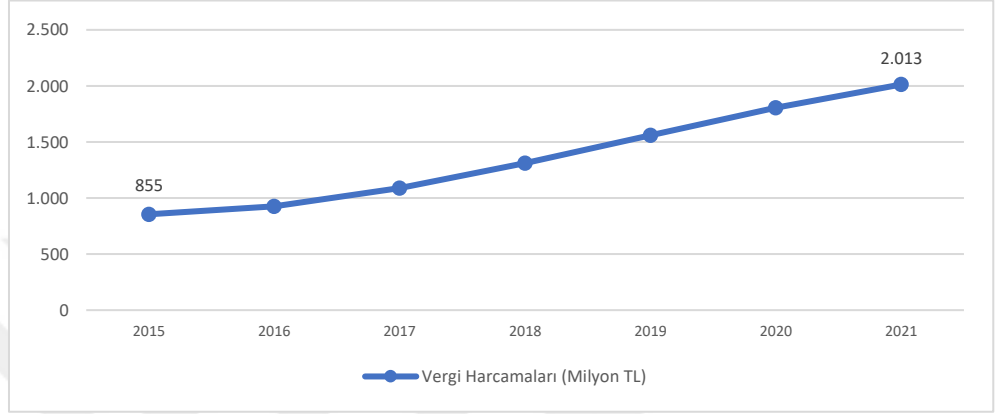
Tablo 2.14'te kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamalarına yer verilmektedir. Bunların beş adedi KVK'da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler arasında; KVK'nın 4/1-b maddesinde belirtilen kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen kuruluşlar ile vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kuruluşlarına yönelik muafiyet ve 4/1-d maddesinde belirtilen genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinlere yönelik muafiyet hükümleri bulunmaktadır.

İlaveten 4/1-g maddesinde belirtilen Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans Oyunları Tertip Etme Hak ve Yetkisine Sahip Kurumlar ile bu hak ve yetkilerin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel kişilerine yönelik muafiyet, 4/1-i maddesinde belirtilen köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmelere yönelik muafiyet ile 10/1-h maddesinde belirtilen engelli çalışanlar için korumalı işyeri indirimine yönelik hükümler içermektedir.

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken sağlık ve sosyal amaçlı diğer vergi harcamaları arasında; OYAK Kanunu'nun 35/1-a maddesinde belirtilen Ordu Yardımlaşma Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti ve TÜSEB Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 17/1'inci maddesinde belirtilen Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı için kurumlar vergisi muafiyetidir. Bahsi geçen iki maddeye Tablo 2.14'te yer verilmesinin nedeni bu düzenlemelerin kurumlar vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan, kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.29’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.29: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Kurumlar Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

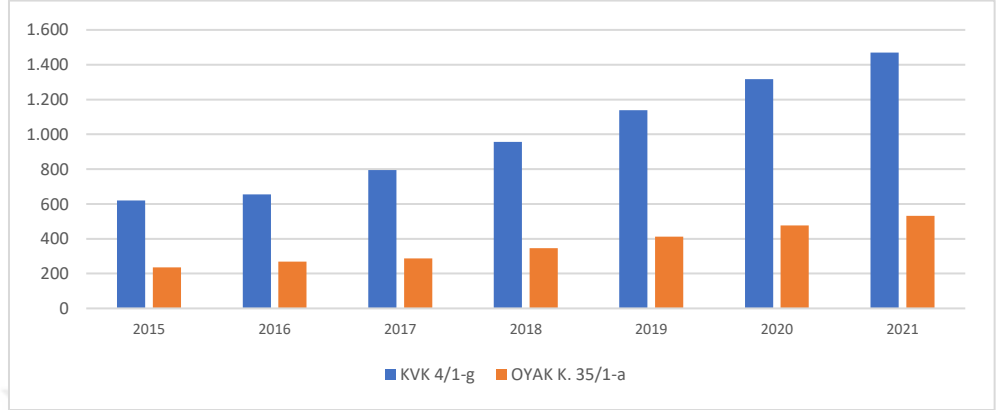


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 350-351, 2017, a.g.e., s. 120-121 ve 2018, a.g.e., s. 313-324’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.29’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında kurumlar vergisine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre kurumlar vergisine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 855 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,2 oranında, 2017’de %17,7 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 2.013 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile kurumlar vergisine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan, kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk iki düzenleme olan; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, TOKİ ve şans oyunları tertip etme hak ve yetkisine sahip kurumlar ile bu hak ve yetkilerin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel kişilerine yönelik muafiyet ile beraber OYAK için kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.30’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.30: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı Sağlık ve Sosyal Amaçlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 350-351, 2017, a.g.e., s. 120 ve 2018, a.g.e., s. 313-319’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.30’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı sağlık ve sosyal amaçlı ilk iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KVK’nın 4/1-g maddesinde düzenlenen Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans Oyunları Tertip Etme Hak ve Yetkisine Sahip Kurumlar ile bu hak ve yetkilerin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel kişilerine yönelik muafiyetlere ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 620 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5,6 oranında, 2017’de %21,4 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %18,9 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1.469 milyon TL tutarına yükselmiştir.

KVK’nın 4/1-g maddesinde yer verilen muafiyet tutarı 2015-2021 yılları arasında iki katından fazla artmıştır. Söz konusu muafiyet hükmünde sayılan kurumların desteklenmesi amaçlanmaktadır. Ancak özellikle TOKİ’ye yönelik teşviklerin sosyal amaçlara daha çok yaklaştığını ifade etmek mümkündür. Zira gerek Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonu gerekse Şans Oyunları tertip etme hak ve yetkisine sahip kurumlar ile bu hak ve yetkilerin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel tüzel kişilerinin sosyal amaçlar bağlamında TOKİ kadar ön plana çıkamayabileceği hususunu savunmak mümkündür.

OYAK kanununun 35/1-a maddesinde düzenlenen Ordu Yardımlaşma Kurumu için kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 235 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %14,5 oranında, 2017’de %6,7 oranında, 2018’de %20,6 oranında, 2019’da %19,1 oranında, 2020’de %15,5 oranında, 2021’de %11,6 oranında artarak 531 milyon TL tutarına yükselmiştir. Söz konusu muafiyet hükmü her ne kadar sosyal amaçlar içerse de 2021 yılı itibariyle söz konusu muafiyet hükmünden kaynaklanan vazgeçilen vergi gelirleri, aynı dönemde engellilik indirimi sebebiyle vazgeçilen vergi gelirlerinden yüksektir. Bu sebeple söz konusu muafiyet hükmünün veya engellilik indiriminin gerek kapsam gerekse tutar itibariyle yeniden değerlendirilmesi hususu önerilebilmektedir.

2.2.2.4.3. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamalarını Tablo 2.15’te incelemek mümkündür.

Tablo 2.15: Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

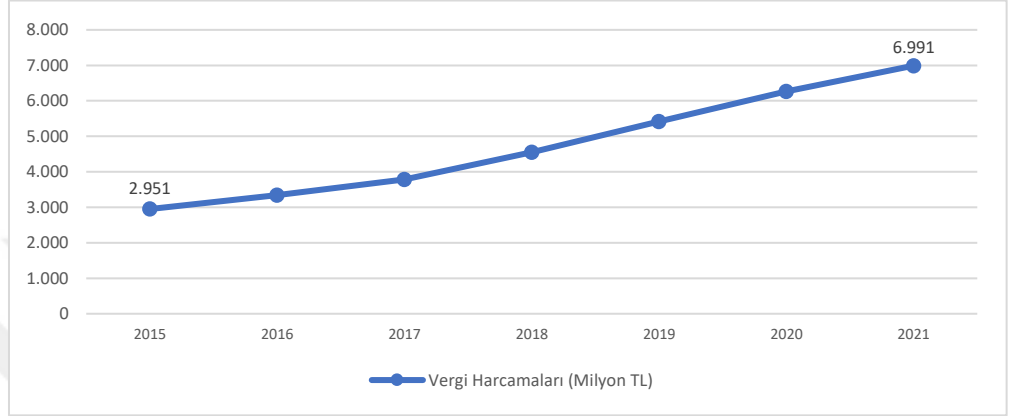
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KDVK Md. 17/4-d	İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerine ilişkin istisna.
2	KDVK Md. 17/4-s	Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarına ilişkin istisna.
3	KDVK Md. 17/4-ş	İpotekli konutların teslimine ilişkin istisna.

Kaynak: KDVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 358’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.15’te KDVK’da yer alan sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; KDVK’nın 17/4-d maddesinde belirtilen iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerine yönelik istisna, 17/4-s maddesinde belirtilen engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarına yönelik istisna ve 17/4-ş maddesinde belirtilen ipotekli konutların teslimine yönelik istisna hükümlerini içermektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan, KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.31’de incelemek mümkündür.

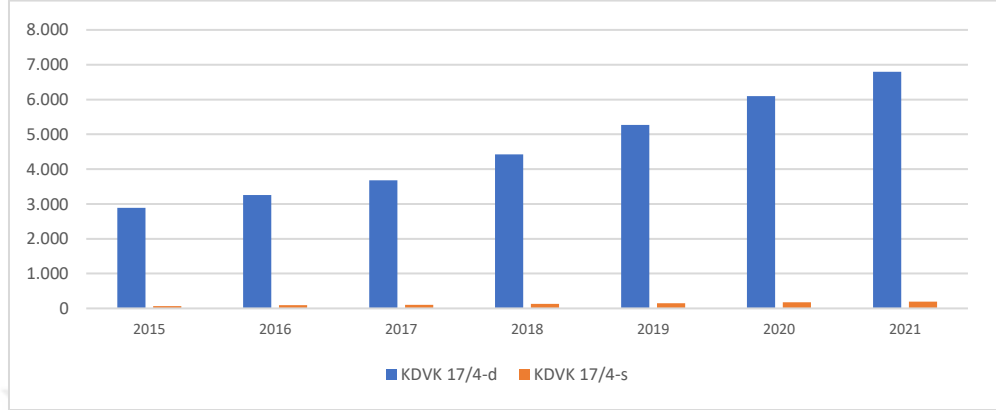
Grafik 2.31: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Katma Değer Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 351, 2017, a.g.e., s. 121 ve 2018, a.g.e., s. 330-332’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.31’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında KDV’ye ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KDV’ye ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.951 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %13,4 oranında, 2017’de %13 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.991 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile KDV’ye ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan, KDV’ye ilişkin en yüksek tutarlı ilk iki düzenleme olan; iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerine ilişkin istisna ile engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarına ilişkin istisnaya ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.32’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.32: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı Sağlık ve Sosyal Amaçlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 351, 2017, a.g.e., s. 121 ve 2018, a.g.e., s. 330-332’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.32’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında KDV’ye ilişkin en yüksek tutarlı sağlık ve sosyal amaçlı ilk iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KDVK’nın 17/4-d maddesinde düzenlenen iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerine ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 2.886 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %12,8 oranında, 2017’de %13 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de 15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.797 milyon TL tutarına yükselmiştir. KDVK’nın 17/4-d maddesinde yer verilen istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında iki katından fazla artmıştır. Söz konusu kanun maddesinde; iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması, Millî Eğitim Bakanlığı’na bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi ile Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı GVK’nın 70’nci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV’den istisna olduğu ifade edilmektedir. Anılan kurum ve kuruluşlar sosyal amaçlara yönelik faaliyet yürütmekte olup bunların desteklenmesinin olumlu olduğu savunulabilmektedir.

KDVK’nın 17/4-s maddesinde düzenlenen engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar

programlarına ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 65 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %41,5 oranında, 2017’de %14,1 oranında, 2018’de %20 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %16 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 194 milyon TL tutarına yükselmiştir. Özellikle 2016 yılından itibaren ciddi oranda yükselmesine rağmen tutar bağlamında değerlendirildiğinde gereğince önem verilmediği düşünülebilen söz konusu istisna hükmü, sosyal amaçlı vergi harcaması sayılmasının yanı sıra engelli vatandaşların eğitim hayatına devam etmelerini destekleyebileceği gibi işgücüne katılımını da artırabilmektedir. Dolayısıyla engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarına ilişkin istisna hükmü aynı zamanda işgücü piyasasının geliştirilmesi ve istihdam artışına katkı sağlayabilmektedir. Bu sebeple daha fazla desteklenmesi önerilebilmektedir.

2.2.2.4.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları Tablo 2.16’da yer almaktadır.

Tablo 2.16: Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	ÖTVK Md. 7/2	Engellilerin araç alımlarına ilişkin istisna.
2	ÖTVK Md. 7/8	Şehit yakınlarının araç alımlarına ilişkin istisna.

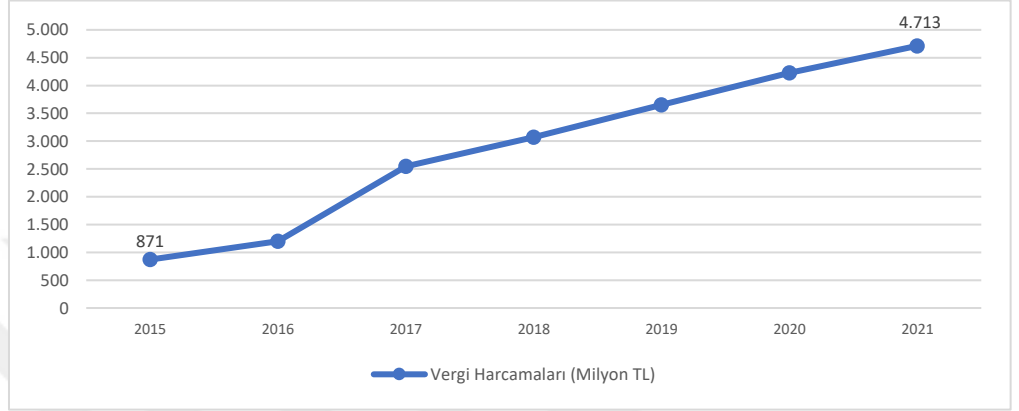
Tablo 2.16: Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Kaynak: ÖTVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 358’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.16’da ÖTVK’da yer alan sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; ÖTVK’nın 7/2’nci maddesinde belirtilen engellilerin araç alımlarına ilişkin istisna ve 7/8’inci maddesinde belirtilen şehit yakınlarının araç alımlarına ilişkin istisna hükümlerini içermektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere 2015-2021 yılları arasında sağlanan ÖTV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.33’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.33: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Özel Tüketim Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

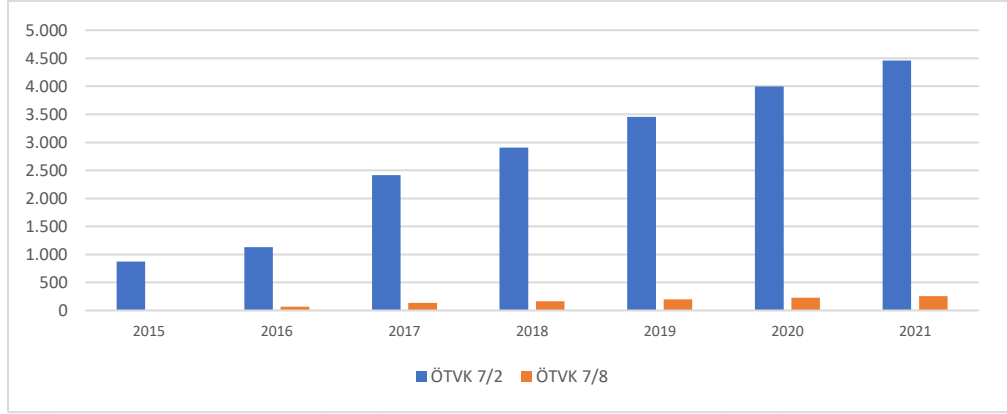


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 351, 2017, a.g.e., s. 121-122 ve 2018, a.g.e., s. 334’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.33’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında ÖTV’ye ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre ÖTV’ye ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları tahminleri 2015 yılında cari fiyatlarla 871 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %37,5 oranında, 2017’de %112,8 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 4.713 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile ÖTV’ye ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran ani şekilde yükseldikten sonra 2018-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere sağlanan ve ÖTVK’da yer alan iki düzenlemeden; engellilerin ve şehit yakınlarının araç alımlarına ilişkin istisnalara ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.34’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.34: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Özel Tüketim Vergisine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 351, 2017, a.g.e., s. 121-122 ve 2018, a.g.e., s. 334’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.34’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında ÖTV’ye ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre ÖTVK’nın 7/2’nci maddesinde düzenlenen engellilerin araç alımlarına ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 871 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %29,9 oranında, 2017’de 113,3 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 4.459 milyon TL tutarına yükselmiştir. ÖTVK’nın 7/2’nci maddesinde yer verilen istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında beş katından fazla artmıştır.

Söz konusu kanun maddesinde ifade edildiği üzere; hesaplanması gereken ÖTV ve diğer her türlü vergiler dâhil bedeli 200.000,00.-TL tutarını aşanlar hariç, oturma yeri ve taşıma kapasitesine bağlı olarak değişen koşullar dâhilinde, %90 veya daha fazla engellilik derecesine sahip malûl ve engelli vatandaşların bizzat kullanmasına yönelik olarak engelliliğe uygun hareket ettirici özel tertibat kurulan veya tekerlekli sandalye ve sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat kurulan araçların ilk iktisabından sonra ve ayrıca deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bunları hurdaya çıkaran malûl veya engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV’den istisnadır.

Söz konusu istisnanın uygulanmasında; alıcıların engellilik durumlarını belirten raporların gerçek olup olmadığı, bu istisnadan beş yıl içerisinde yararlanıp

yararlanmadıkları ve bu uygulamanın istismar edilip edilmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan ÖTVK'nın 7/8'inci maddesinde düzenlenen şehit yakınlarının araç alımlarına ilişkin istisna tutarı 2016 yılında cari fiyatlarla 67 milyon TL iken 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %70 oranında, 2018'de %28 oranında, 2019 ve 2020 yıllarında ayrı ayrı olmak üzere %31 oranında, 2021'de %26 artarak 253 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.4.5. Gider Vergilerine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere yönelik gider vergilerine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamalarını Tablo 2.17'de incelemek mümkündür.

Tablo 2.17: Gider Vergileri Kanunu'nda (BSMV) Yer Alan Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	Gider VK Md. 29/i	Emeklilik sözleşmeleri ile hayat, sağlık, ihracata ait nakliyat ve konut finansmanı kapsamında yapılan sigortalarda sözleşme ile poliçe üzerinden alınan paralara ilişkin BSMV istisnası.
2	Gider VK Md. 29/r	Kooperatifler aracılığı ile Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralara ilişkin BSMV istisnası.
3	Gider VK Md. 29/y	İpotek finansmanı ve konut finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonlarının, konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler dolayısıyla lehe alınan paralara ilişkin BSMV İstisnası.

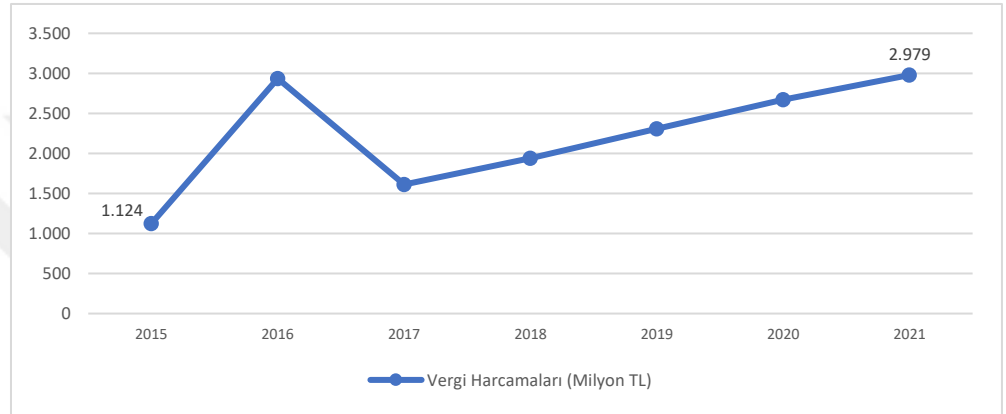
Kaynak: Gid. VK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 359'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.17'de BSMV bölümünde olmak üzere gider vergileri kanununda yer alan sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; Gid. VK. 29/i maddesinde belirtilen emeklilik sözleşmeleri ile hayat, sağlık, ihracata ait nakliyat ve konut finansmanı kapsamında yapılan sigortalarda sözleşme ile poliçe üzerinden alınan paralara ilişkin BSMV istisnası, 29/r maddesinde belirtilen kooperatifler aracılığı ile TOKİ ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralara ilişkin BSMV istisnası, 29/y maddesinde belirtilen ipotek finansmanı ve konut finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonlarının,

konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler dolayısıyla lehe alınan paralara ilişkin BSMV istisnası hükümlerini içermektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.35’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.35: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Gider Vergilerine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

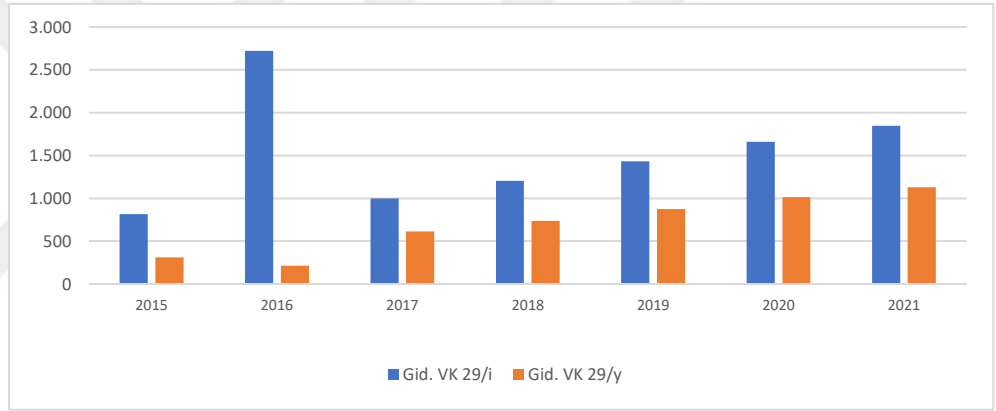


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 352, 2017, a.g.e., s. 122 ve 2018, a.g.e., s. 339-342’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.35’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında gider vergilerine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre gider vergilerine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.124 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %161 oranında artarken ertesi yıl %45,1 oranında azalarak 1.612 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Vergi harcamaları tahminleri 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 2.979 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile gider vergilerine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları 2016’da bir önceki yıla nazaran ani biçimde yükselip 2017’de buna benzer ölçüde gerilemiştir. 2018-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlenebilmektedir. Grafikteki dalgalı seyre neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında engelli, yaşlı, emekli, şehit dul ve yetimleri gibi dezavantajlı kesimlere gider vergilerine ilişkin iki düzenlemeden biri emeklilik sözleşmeleri ile hayat, sağlık, ihracata ait nakliyat ve konut finansmanı kapsamında yapılan sigortalarda sözleşme ile poliçe üzerinden alınan paralara ait BSMV istisnasıdır. Diğerisi ise ipotek finansmanı ve konut finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonlarının, konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler dolayısıyla lehe alınan paralara ilişkin BSMV istisnasıdır. Bahsi geçen düzenlemelere ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.36’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.36: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Gider Vergilerine İlişkin Sağlık ve Sosyal Amaçlı İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 352, 2017, a.g.e., s. 122 ve 2018, a.g.e., s. 339-342’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.36’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında gider vergilerine ilişkin sağlık ve sosyal amaçlı iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre Gid. VK. 29/i maddesinde düzenlenen emeklilik sözleşmeleri ile hayat, sağlık, ihracata ait nakliyat ve konut finansmanı kapsamında yapılan sigortalarda sözleşme ile poliçe üzerinden alınan paralara ilişkin BSMV istisnası tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 815 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %233,7 oranında artarken ertesi yıl %63,2 oranında azalarak 1.000 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

Gid. VK. 29/i maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1.848 milyon TL tutarına yükselmiştir.

Gider vergileri kanununun 29/i maddesinde yer verilen istisna tutarı 2016 yılında bir önceki yıla nazaran ani biçimde yükselmiştir. Bu artışta bireysel emeklilik sistemini özendirme ve teşvik etme politikasının etkili olduğunu ifade etmek mümkündür. İlâveten sisteme katılım düzeyi hedeflenenin altında kaldığından 2017 yılından itibaren bireysel emeklilik sistemine otomatik katılım müessesesi de düzenlenmiştir. Buna rağmen vergi harcamalarının 2017’de bir önceki yıla nazaran %63,2 oranında azalarak 1.000 milyon TL tutarına gerilemesi düşündürücüdür.

Gid. VK. 29/y maddesinde düzenlenen ipotek finansmanı ve konut finansmanı kuruluşları ile konut finansmanı fonlarının, konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler dolayısıyla lehe alınan paralara ilişkin BSMV istisnası tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 310 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %31 oranında azalarak 214 milyon TL tutarına gerilemiştir. Hid. VK. 29/y maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %186 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %18,9 oranında, 2020’de %15,8 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1.131 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.5. Araştırma-Geliştirme, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri, tüm dünyada olduğu üzere Türkiye’de de ekonomik gelişime ve büyümeye yaptığı katkı sağlayabilecek önemli bir politika alanı olarak görülmeye devam etmektedir. Orta gelir tuzağı olarak da adlandırılan, ekonomik büyümede yaşanan tıkanıklıkların aşılabilmesi için en önemli yapısal dönüşüm aracının, daha yüksek katma değerli ürün/hizmetlere geçişi sağlamak olduğu ve bunun en önemli araçlarından birinin de Ar-Ge ve yenilik ekosisteminin iyileştirilmesi olduğu konusunda bir mutabakat bulunduğundan söz etmek mümkündür.³³⁰ Vergi politikası kapsamında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik GVK, KVK ve KDVK’da vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelere yer verilmektedir.

³³⁰ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Ar-Ge ve Yenilik Ekosisteminin Güçlendirilmesi Özel İhtisas Komisyonu Rapor, Ankara, 2018, s. 79.

2.2.2.5.1. Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Araştırma-Geliştirme, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.18’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.18: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine Yönelik Vergi Harcamaları

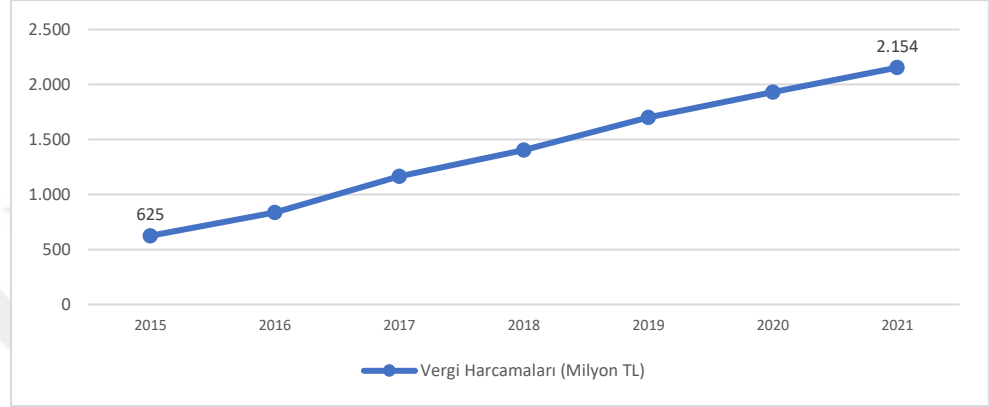
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	GVK Md. 89/9	Ar-Ge indirimi.
2	GVK Geç. Md. 75	Hizmet erbabına yönelik Ar-Ge indirimi.
3	4691 s. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri K. Geç. Md. 2/2	Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna olması.
4	5746 s. Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hk. K. Md. 3/1	Ar-Ge indirimi.

Kaynak: GVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 360’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.18’de vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Bunların iki adedi GVK’da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; GVK’nın 89/9’uncu maddesinde belirtilen Ar-Ge indirimi ile geçici 75’inci maddesinde belirtilen hizmet erbabına yönelik Ar-Ge indirimine ilişkin hükümler içermektedir. Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik diğer vergi harcamaları arasında; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun geçici 2/2’nci maddesinde belirtilen teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna olduğuna ilişkin hüküm yer almaktadır. Diğerleri ise Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu’nun 3/1’inci maddesinde belirtilen Ar-Ge indirimidir. Bahsi geçen iki maddeye Tablo 2.18’de yer verilmesinin sebebi bu düzenlemelerin gelir vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.37’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.37: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



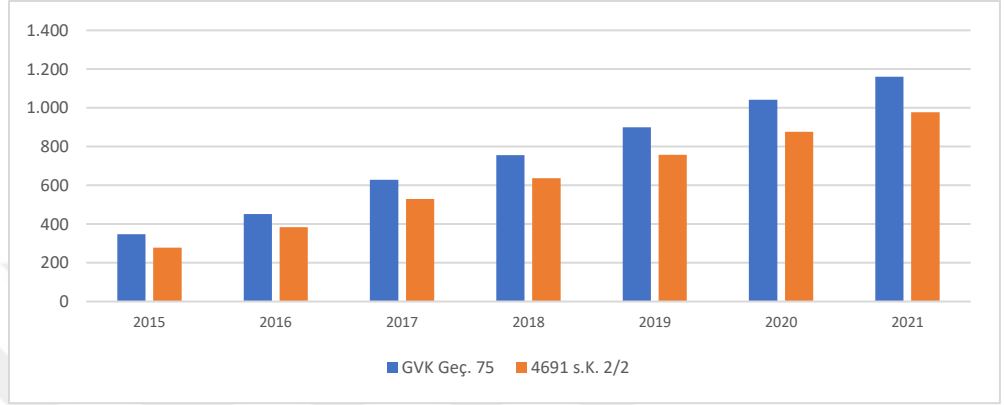
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 352-353, 2017, a.g.e., s. 123 ve 2018, a.g.e., s. 302-312’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.37’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 625 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %33,8 oranında, 2017’de %39,5 oranında, 2018’de %20,3 oranında, 2019’da %21,2 oranında, 2020’de %13,6 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 2.154 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik gelir vergisine ilişkin düzenlemelerden hizmet erbabı için uygulanacak Ar-Ge indirimi ile teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 31.12.2023 tarihine

kadar her türlü vergiden istisna olması ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.38’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.38: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 352-353, 2017, a.g.e., s. 123 ve 2018, a.g.e., s. 303-312’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.38’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre GVK’nın geçici 75’inci maddesinde düzenlenen hizmet erbabına yönelik Ar-Ge indirimine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 347 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %30 oranında, 2017’de %39,2 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1.161 milyon TL tutarına yükselmiştir.

4691 sayılı kanunun geçici 2/2’nci maddesinde düzenlenen teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna olmasına ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 278 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %37,8 oranında, 2017’de %38,1 oranında, 2018’de %20,2 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 977 milyon TL tutarına yükselmiştir.

Grafikteki veriler incelendiğinde GVK’nın geçici 75’inci maddesinde düzenlenen hizmet erbabına yönelik Ar-Ge indirimine öncelik tanınmakla beraber

4691 sayılı kanunun geçici 2/2'nci maddesinde düzenlenen teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin de desteklendiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin teşvik edilmesi aynı zamanda iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına da katkı sağlayabilmektedir. Dolayısıyla belirli üniversitelerin de sürece dâhil edilip çıktı odaklı teşvik politikasının uygulanması önerilebilmektedir. Bu öneri Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin olarak GVK'da yer verilen indirim ve istisna hükümlerinin yanı sıra KVK ve KDVK'da düzenlenen hükümleri de kapsamaktadır.

2.2.2.5.2. Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Araştırma-Geliştirme, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.19'da incelemek mümkündür.

Tablo 2.19: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KVK Md. 4/1-m	Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yönelik muafiyet.
2	KVK Md. 5/B	Sınai mülkiyet haklarında istisna.
3	KVK Md. 10/1-a	Ar-Ge indirimi.
4	4691 s. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri K. Geç. Md. 2/1	Münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazanç istisnası.
5	5746 s. Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hk. K. Md. 3/1	Ar-Ge indirimi.

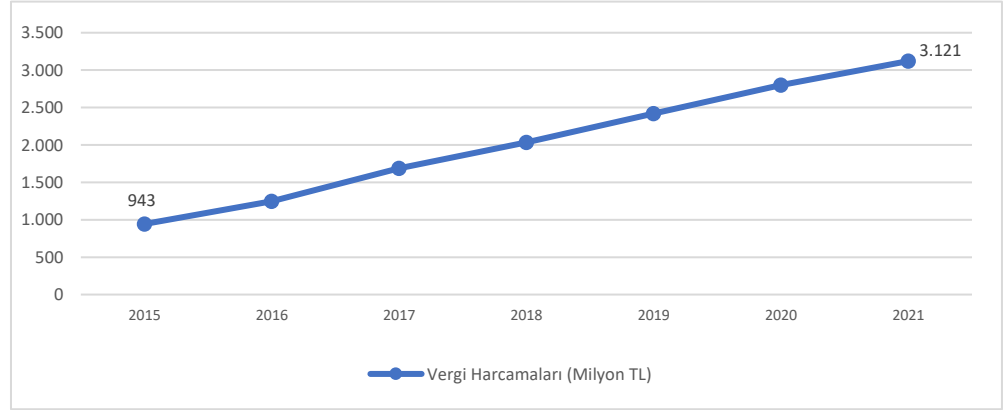
Kaynak: KVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 360'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.19'da kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Bunların üç adedi KVK'da hükmolunmuştur. Söz konusu

düzenlemeler; KVK'nın 4/1-m maddesinde belirtilen bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yönelik muafiyet, 5/B maddesinde belirtilen sınai mülkiyet haklarında istisna ve 10/1-a maddesinde belirtilen Ar-Ge indirimine yönelik hükümler içermektedir. Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları arasında; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2/1'inci maddesinde belirtilen münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazanç istisnası ve Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3/1'inci maddesinde belirtilen Ar-Ge indirimidir. Bahsi geçen iki maddeye Tablo 2.19'da yer verilmesinin nedeni bu düzenlemelerin kurumlar vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.39'da incelemek mümkündür.

Grafik 2.39: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

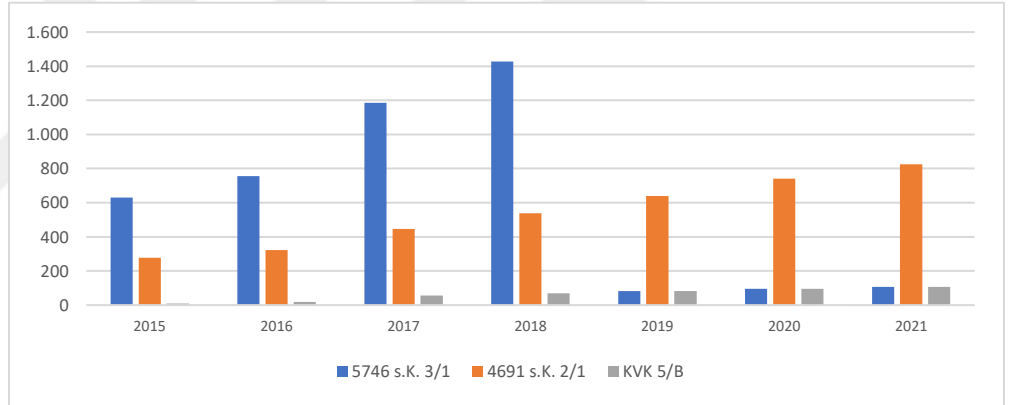


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 353-354, 2017, a.g.e., s. 124 ve 2018, a.g.e., s. 314-321'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.39'da Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik 2015-2021 yılları arasında kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 943 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %32,3

oranında, 2017’de %35,3 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 3.121 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelerden; 5746 sayılı kanun kapsamındaki Ar-Ge indirimi, münhasıran teknoloji geliştirme bölgelerindeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elden edilen kazançlara uygulanan istisna ile sınai mülkiyet haklarında istisna hükümlerine ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.40’ta incelemek mümkündür.

Grafik 2.40: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 353-354, 2017, a.g.e., s. 124 ve 2018, a.g.e., s. 317-322’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.40’ta Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik kurumlar vergisine ilişkin üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre 5746 sayılı kanunun 3/1’inci maddesinde düzenlenen Ar-Ge indirimine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 630 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %20 oranında, 2017’de %56,7 oranında, 2018’de %20,4 oranında artarak 1.427 milyon TL’ye yükselmiştir. 2019’da %94,3 oranında azalan Ar-Ge indirimi 2020’de bir önceki yıla nazaran %15,9 oranında, 2021’de %11,6 oranında artarak 106 milyon TL tutarında hesaplanmıştır.

4691 sayılı kanunun geçici 2/1'inci maddesinde düzenlenen münhasıran teknoloji geliştirme bölgelerindeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazanç istisnasına ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 278 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %15,8 oranında, 2017'de %38,8 oranında, 2018'de %20,4 oranında, 2019'da %19 oranında, 2020'de %15,6 oranında, 2021'de %11,6 oranında artarak 826 milyon TL tutarına yükselmiştir. KVK'nın 5/B maddesinde düzenlenen sınai mülkiyet haklarında istisnaya ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 9 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %111,1 oranında, 2017'de %200 oranında, 2018'de %21,1 oranında, 2019'da %18,8 oranında, 2020'de %15,9 oranında, 2021'de %11,6 oranında artarak 106 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.5.3. Araştırma-Geliştirme, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

KDV matrahının tespitinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.20'de incelemek mümkündür.

Tablo 2.20: Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine Yönelik Vergi Harcamaları

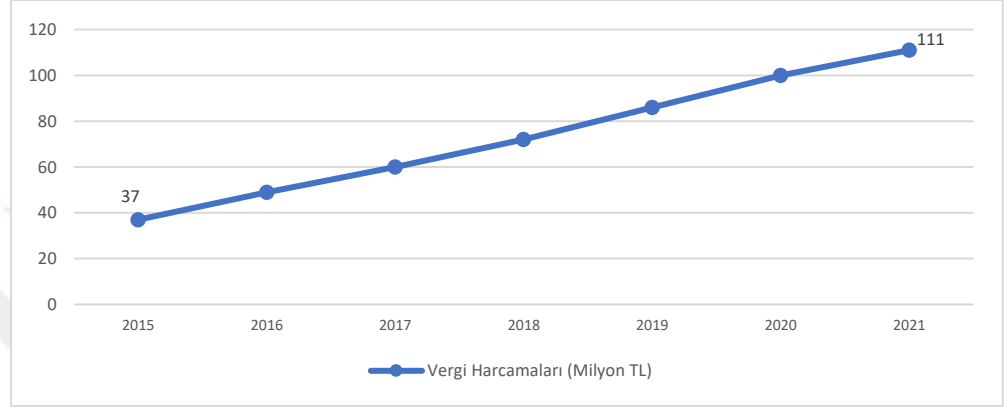
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KDVK Md. 17/4-z	Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna.
2	KDVK Geç. Md.20	Teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerindeki mükelleflere yönelik istisna.

Kaynak: KDVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 360'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.20'de KDVK'da yer alan Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; KDVK'nın 17/4-z maddesinde belirtilen Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna ile geçici 20'nci maddesinde belirtilen teknoloji geliştirme bölgesindeki ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesindeki mükelleflere yönelik istisna hükümlerini içermektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik KDVK’da yer alan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.41’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.41: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

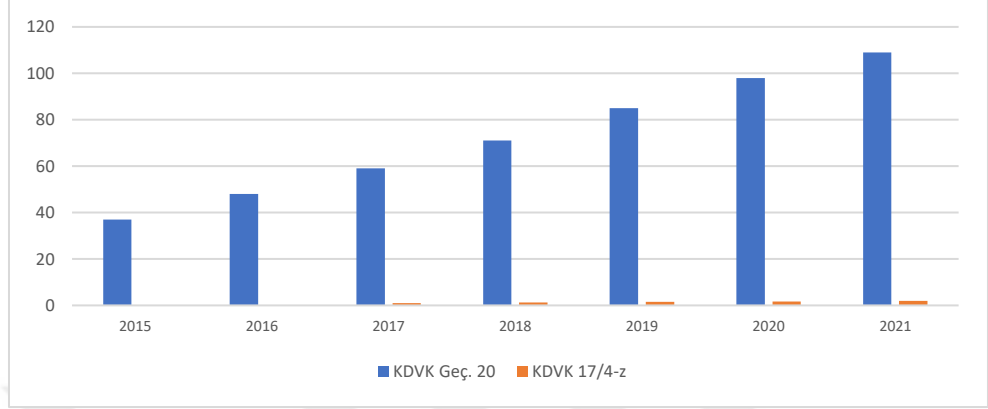


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 354, 2017, a.g.e., s. 124-125 ve 2018, a.g.e., s. 333’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.41’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 37 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %32,4 oranında, 2017’de %22,4 oranında, 2018’de %20 oranında, 2019’da %19,4 oranında, 2020’de %16,3 oranında, 2021’de %11 oranında artarak 111 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik KDVK’da yer alan iki düzenleme olan; Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna ile teknoloji geliştirme bölgesindeki ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesindeki mükelleflere yönelik istisna hükümlerine ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.42’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.42: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik 2015-2021 Yılları Arasında Katma Değer Vergisine İlişkin İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 354, 2017, a.g.e., s. 124-125 ve 2018, a.g.e., s. 333’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.42’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik KDV’ye ilişkin iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KDVK’nın geçici 20’nci maddesinde düzenlenen teknoloji geliştirme bölgesindeki ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesindeki mükelleflere yönelik istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 37 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %29,7 oranında, 2017’de %22,9 oranında, 2018’de %20,3 oranında, 2019’da %19,7 oranında, 2020’de %15,3 oranında, 2021’de %11,2 oranında artarak 109 milyon TL tutarına yükselmiştir. KDVK’nın 17/4-z maddesinde düzenlenen Ar-Ge, yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 0,1 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %136,6 oranında, 2017’de %271,1 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1,9 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.6. Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Türkiye’de 1980’li yıllarda başlanan serbestleşme reformları bağlamında tasarrufların ve yatırımların artırılması amacıyla finansal piyasalar rekabete açılmış olup finansal kurumlara ve enstrümanlara çeşitlilik getirilmiştir. Piyasaların etkili ve

etkin biçimde işleyebilmesine katkı sağlamak amacıyla mülkiyet haklarının korunması, hukukun üstünlüğünün sağlanması ve temel insan haklarının geliştirilmesi hedeflenmiştir. Bunun yanı sıra rekabetçi bir piyasa yapısının geliştirilmesi için düzenleyici kurallar ve kurumlar oluşturulmasına yönelik politikalar geliştirilmiştir.³³¹ Bu bağlamda yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik GVK, KVK, KDVK ve gider vergileri kanununda vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelere yer verilmektedir.

2.2.2.6.1. Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.21’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.21: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	GVK Md. 22/1	Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelere ilişkin istisna.
2	GVK Md. 22/2	75’inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemelere ilişkin gelir vergisi istisnası.
3	GVK Mük. Md. 80	Değer artış kazançları istisnası.
4	GVK Md. 86/1-a	Toplama yapılmayan haller (Menkul sermaye iradı).
5	GVK Geç. Md. 67	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Geç. 67’nci madde kapsamında vergilendirilmesi ve stopaj teşvikleri.
6	GVK Geç. Md. 82	Bireysel katılım yatırımcısı indirimi.
7	4632 s. Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu	Bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutar istisnası.

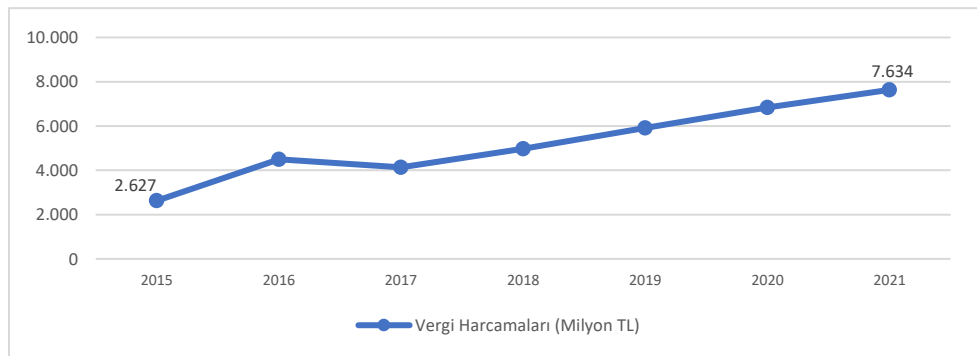
Kaynak: GVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 361’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

³³¹ On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023), İş ve Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, a.g.e., s. 55-56.

Tablo 2.21’de vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Bunların altı adedi GVK’da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; GVK’nın 22/1’inci maddesinde belirtilen sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelere ilişkin istisna, 22/2’nci maddesinde belirtilen 75’inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemelere ilişkin gelir vergisi istisnası hükümlerini içermektedir. Devamında ise GVK’nın mükerrer 80’inci maddesinde belirtilen değer artış kazançları istisnası, 86/1-a maddesinde belirtilen gelirin toplanmasında menkul sermaye iratlarının toplamaya dahil edilmemesi hususu, geçici 67’nci maddesinde belirtilen bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının geçici 67’nci madde kapsamında vergilendirilmesi ve stopaj teşvikleri, geçici 82’nci maddesinde belirtilen bireysel katılım yatırımcısı indirimine yönelik hükümlere yer verilmektedir. Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik diğer vergi harcamaları arasında, Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu’nun geçici 1’inci maddesinde belirtilen bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutar istisnasıdır.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.43’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.43: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



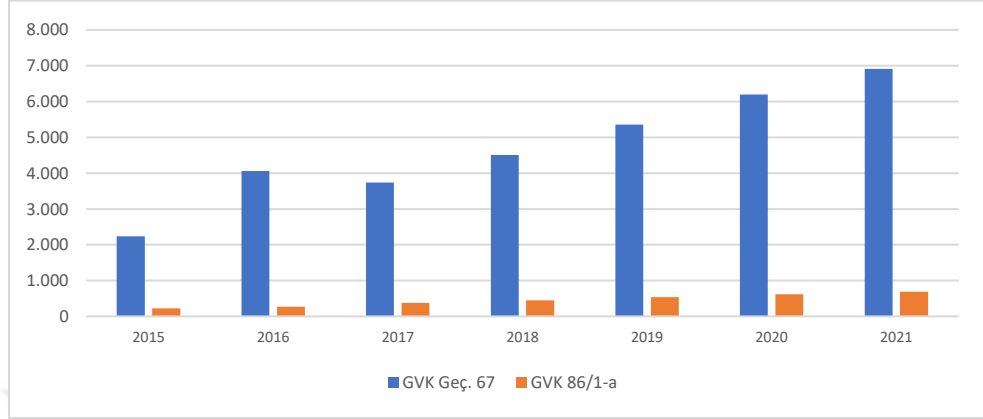
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 354-355, 2017, a.g.e., s. 125-126 ve 2018, a.g.e., s. 294-309’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.43'te Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmiştir. Buna göre yurtiçi tasarrufların artırılması ve piyasaların derinleşmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.627 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %71,2 oranında artarken ertesi yıl %8 oranında azalarak 4.137 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %20,2 oranında, 2019'da %19 oranında, 2020'de %15,7 oranında, 2021'de %11,5 oranında artarak 7.634 milyon TL tutarına yükselmiştir.

Bir başka ifade ile yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2016'da bir önceki yıla nazaran hızlı biçimde yükselip 2017'de bir nebze gerilemiştir. 2018-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlenebilmektedir. Grafikte gözlenen ve nispeten dalgalı seyre neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk iki düzenleme arasında bulunan; bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının GVK geçici 67'nci maddesi kapsamında vergilendirilmesi ve stopaj teşvikleri ile menkul sermaye iratlarına yönelik gelirin toplanmasına dâhil edilmeyen hallere ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.44'te incelemek mümkündür.

Grafik 2.44: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 354-355, 2017, a.g.e., s. 125 ve 2018, a.g.e., s. 294-303’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.44’te yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik 2015-2021 yılları arasında gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre GVK’nın geçici 67’nci maddesinde düzenlenen bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının mezkûr maddeye istinaden vergilendirilmesi ve stopaj desteğine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.237 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %81,4 oranında artarken ertesi yıl %7,9 oranında azalarak 3.740 milyon TL tutarında açıklanmıştır. GVK’nın geçici 67’nci maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.913 milyon TL tutarına yükselmiştir.

GVK’nın geçici 67’nci maddesinde düzenlenen bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının mezkûr maddeye istinaden vergilendirilmesi ve stopaj desteğine ilişkin vergi harcaması tutarı 2015-2021 yılları arasında yaklaşık üç kat artmıştır. Diğer yandan GVK’nın 86/1-a maddesinde düzenlenen menkul sermaye iratlarıyla ilgili olarak gelirin toplanmasına dâhil edilmeyen kazanç ve iratlara ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 223 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %22,9 oranında, 2017’de %36,9 oranında, 2018’de %20,3 oranında, 2019’da %19,1 oranında, 2020’de %15,6 oranında, 2021’de %11,4 oranında

artarak 692 milyon TL tutarına yükselmiştir. Söz konusu istisna uygulamalarının amacı TL cinsi yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesidir. Bu araçlara yönelik vergi harcamaları her ne kadar vergilemede ve gelir dağılımında adaleti zedeleyebilecek sonuçlara yol açsa da Türkiye’de iç tasarrufların düşük olması sebebiyle bu tür vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara sıklıkla başvurulabilmektedir.

Özellikle banka vb. finansal kurumlar dışında muhafaza edilen altın, döviz vb. birikimlerin, gönüllü olarak TL cinsi finansal piyasa araçları kapsamında değerlendirilmesi sonucunda bu tür istisna hükümlerine yönelim azalabilecektir. Ancak Türkiye’de gerek tasarruf eğiliminin düşük olması gerek söz konusu finansal piyasa araçlarının getiri bağlamında alternatif maliyetinin yüksek olabilmesi ihtimali gerekse özellikle son yıllarda kripto paralara yönelimin artma eğiliminde olması bu alandaki vergi harcamalarının çoğalmasına sebebiyet verebilmektedir.

2.2.2.6.2. Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.22’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.22: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KVK Md. 5/1-ç	Emisyon prim kazancı istisnası.
2	KVK Md. 5/1-d	Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna.
3	KVK Md. 5/1-f	Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF’ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna.
4	KVK Md. 5/1-j	Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna.
5	KVK Md. 5/1-k	Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna.
6	KVK Md. 5/A	Yabancı fon kazançlarına yönelik beyanname verilmeyeceği, diğer kazançlar nedeniyle beyanname

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
		verilmesi halinde bu kazançların beyannameye dahil edilmeyeceğine ilişkin teşvikler.
7	4632 s. Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi K. Geç. Md. 1	Bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutara ilişkin istisna.
8	6362 s. Sermaye Piyasası K. Md. 83	Yatırımcı Tazmin Merkezi için kurumlar vergisi muafiyeti.

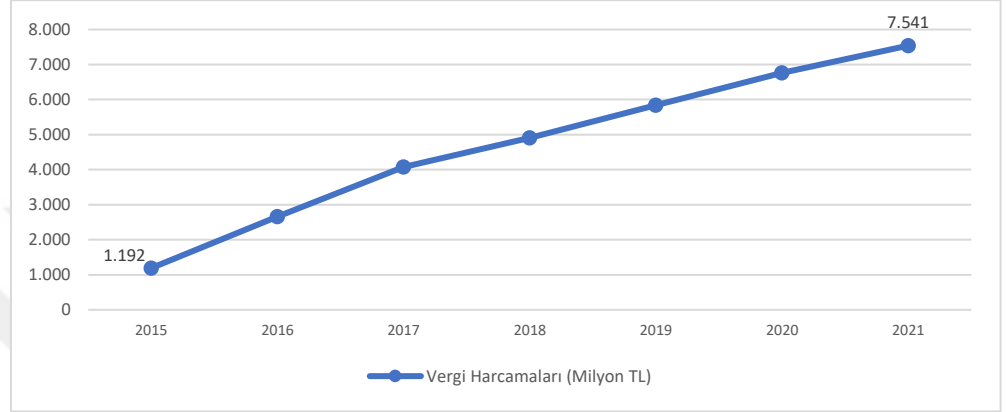
Kaynak: KVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 361-362'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.22’de kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Bunların altı adedi KVK’da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler arasında; KVK’nın 5/1-ç maddesinde belirtilen emisyon prim kazancı istisnası, 5/1-d maddesinde belirtilen Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna, 5/1-f maddesinde belirtilen bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF’ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna, 5/1-j maddesinde belirtilen sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna, 5/1-k maddesinde belirtilen kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna ve 5/A maddesinde belirtilen yabancı fon kazançlarına yönelik beyanname verilmeyeceği, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançların beyannameye dahil edilmeyeceğine ilişkin teşvikler yer almaktadır.

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik diğer vergi harcamaları arasında; Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu’nun geçici 1’inci maddesinde belirtilen bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutarlara ilişkin istisna ve Sermaye Piyasası Kanunu’nun 83’üncü maddesinde belirtilen Yatırımcı Tazmin Merkezi için kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bahsi geçen iki maddeye Tablo 2.22’de yer verilmesini nedeni söz konusu düzenlemelerin kurumlar vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.45’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.45: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



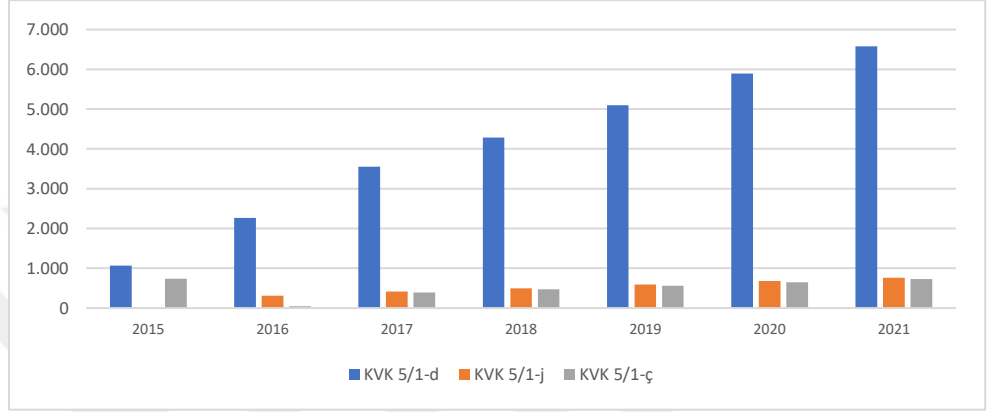
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 355-356, 2017, a.g.e., s. 126-127 ve 2018, a.g.e., s. 315-323’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.45’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.192 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %123,2 oranında, 2017’de %53,4 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 7.541 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. İlaveten artış hızının 2015-2017 yılları arasında daha yüksek olduğu belirtilebilmektedir. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım

ortaklıklarının kazançlarına, sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlara ve emisyon prim kazancına uygulanan istisna hükümlerinden doğan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.46’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.46: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 355, 2017, a.g.e., s. 126 ve 2018, a.g.e., s. 315-316’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.46’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KVK’nın 5/1-d maddesinde düzenlenen Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 1.064 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %113 oranında, 2017’de %57 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.576 milyon TL tutarına yükselmiştir. KVK’nın 5/1-d maddesinde düzenlenen Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında yaklaşık altı kat artmıştır. Bu istisna, kanun maddesinde sayılı kuruluşların gelişmesinin sağlanması amacıyla düzenlenmiştir. Böylece finansal piyasaların derinleşmesine katkı sağlayabilecektir.

KVK’nın 5/1-j maddesinde düzenlenen sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna tutarı 2016 yılında cari fiyatlarla 313 milyon TL iken 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %31,6 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19

oranında, 2020’de %15,8 oranında, 2021’de %11,4 oranında artarak 761 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bu istisna, işletmelerin aktiflerinde yer alan her türlü taşınır ve taşınmaz mallar aracılığıyla finansman temin edilebilmesi amacıyla düzenlenmiştir. KVK’nın 5/1-e maddesiyle de bağlantılı olabilen söz konusu istisna hükmü, Türkiye’de alternatif finansman tekniklerinin geliştirilmesi kapsamında değerlendirilebilmektedir. Dolayısıyla desteklenmesinin yararlı olabileceğini ileri sürmek mümkündür.

KVK’nın 5/1-ç maddesinde düzenlenen emisyon prim kazancı istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 735 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %94,3 oranında azalarak 42 milyon TL tutarına gerilemiştir. KVK’nın 5/1-ç maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2017’de %835,7 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,6 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 726 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Bu istisna, anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle çıkarılması hâlinde, aradaki farkın vergi dışı bırakılması amacıyla düzenlenmiştir. Dolayısıyla anonim şirketlerin sermaye yapılarını güçlendirmeyi hedeflediği ileri sürülebilmektedir.

2.2.2.6.3. Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Harcamaları

KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.23’te incelemek mümkündür.

Tablo 2.23: Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KDVK Md. 17/4-g	Külçe altın, külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimlerine ilişkin istisna.
2	KDVK Md. 17/4-l	Banka alacaklarının etkin ve hızlı sağlanmasına yönelik istisna.

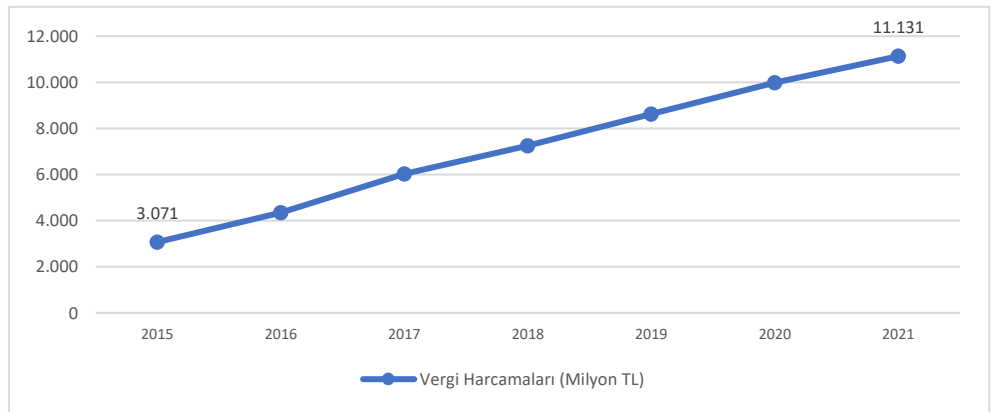
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
3	KDVK Md. 17/4-m	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun tahsilat etkinliğinin artırılmasına yönelik istisna.
4	KDVK Md. 17/4-u	Kira sertifikasının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına yönelik istisna.
5	KDVK Md. 17/4-y	Sat-geri kirala işlemlerine ilişkin istisna.

Kaynak: KDVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 362'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.23'te KDVK'da yer alan yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; KDVK'nın 17/4-g maddesinde belirtilen külçe altın, külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimlerine ilişkin istisna, 17/4-l maddesinde belirtilen banka alacaklarının etkin ve hızlı sağlanmasına yönelik istisna, 17/4-m maddesinde belirtilen TMSF'nin tahsilat etkinliğinin artırılmasına yönelik istisna, 17/4-y maddesinde belirtilen sat-geri kirala işlemlerine ilişkin istisna hükümlerini içermektedir.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik KDVK'da yer alan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.47'de incelemek mümkündür.

Grafik 2.47: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



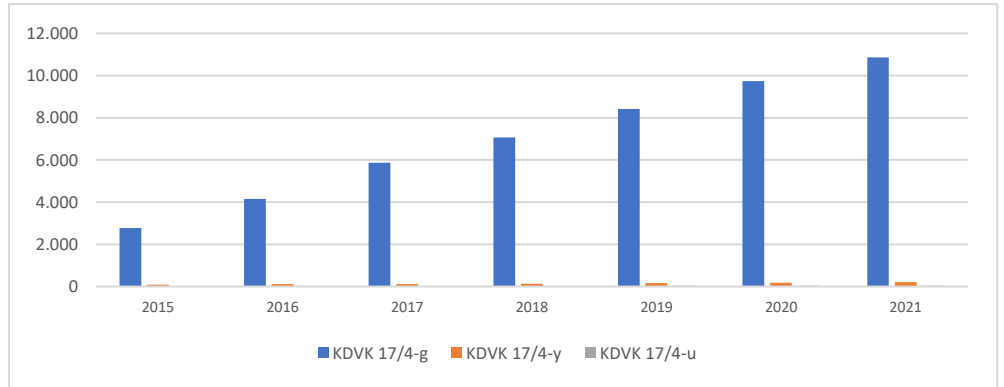
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 356-357, 2017, a.g.e., s. 127-128 ve 2018, a.g.e., s. 330-333'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.47'de Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik KDV'ye ilişkin vergi

harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik KDV'ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 3.071 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %41,7 oranında, 2017'de %38,3 oranında, 2018'de %20,4 oranında, 2019'da %19 oranında, 2020'de %15,7 oranında, 2021'de %11,5 oranında artarak 11.131 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik KDV'ye ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik KDVK'da yer alan en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; külçe altın ve gümüş teslimleri ile sermaye piyasası araçları, hurda ve atıkların teslimlerine, sat-kirala-geri al işlemleri ile kira sertifikasının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına ilişkin uygulanan istisnalara ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.48'de incelemek mümkündür.

Grafik 2.48: Türkiye'de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 356, 2017, a.g.e., s. 127 ve 2018, a.g.e., s. 330-333'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.48'de Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik KDV'ye ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KDVK'nın 17/4-g maddesinde düzenlenen külçe altın, külçe gümüş teslimleri ve

sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimlerine ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 2.778 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %49,5 oranında, 2017’de %41,5 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 10.858 milyon TL tutarına yükselmiştir. KDVK’nın 17/4-g maddesinde düzenlenen külçe altın, külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimlerine ilişkin istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında dört katına yakın artmıştır. Bu istisna hükmünü iki açıdan tartışmak mümkündür. İlki kuyumculuk sektörünün geliştirilmesine yönelik külçe altın ve külçe gümüş ile hurda ve atıkların tesliminde bu malları işlemek amacıyla satın alanların desteklenmesidir. Zira üretilen nihai ürün üzerinden zaten KDV tahsil edilmektedir. Dolayısıyla hammaddenin temini aşamasında, sektörün gelişimini ve yaygınlaştırılmasını teşvik etmek amacıyla, vazgeçilen gelirin katlanılabilir olduğunu ileri sürmek mümkündür. Bu durum aynı zamanda işgücü piyasasının geliştirilmesi ve istihdama da katkı sağlayabilmektedir. İlâveten söz konusu varlıkların gerek fiziki muhafazaları gerekse sermaye piyasası aracı bağlamında değerlendirilebilmesinden hareketle bunların yurtiçi tasarrufların artırılması amacına katkı sağlayabilecekleri ileri sürülebilmektedir. Gerek kuyumculuk sektörünün geliştirilmesi gerekse yurtiçi tasarrufların artırılması bağlamında söz konusu istisna hükmünün teşvik edilmesi gerektiği savunulabilmektedir.

KDVK’nın 17/4-y maddesinde düzenlenen sat-geri kirala işlemlerine ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 82 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %41,5 oranında artmıştır. 2017 yılında ise %4,3 oranında azalan KDVK’nın 17/4-y maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2018’de %20,7 oranında, 2019’da %18,7 oranında, 2020’de %16,4 oranında, 2021’de %11,4 oranında artarak 206 milyon TL tutarına yükselmiştir. KDVK’nın 17/4-u maddesinde düzenlenen kira sertifikasının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasına yönelik istisna tutarı ise 2015 yılında cari fiyatlarla 20 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5 oranında azalarak 19 milyon TL’ye gerilemiştir. KDVK’nın 17/4-u maddesine istinaden hesaplanan vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran

%42,1 oranında, 2018’de %18,5 oranında, 2019’da %18,8 oranında, 2020’de %15,8 oranında, 2021’de %11,4 oranında artarak 49 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.6.4. Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları

Yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamalarını Tablo 2.24’te incelemek mümkündür.

Tablo 2.24: Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları

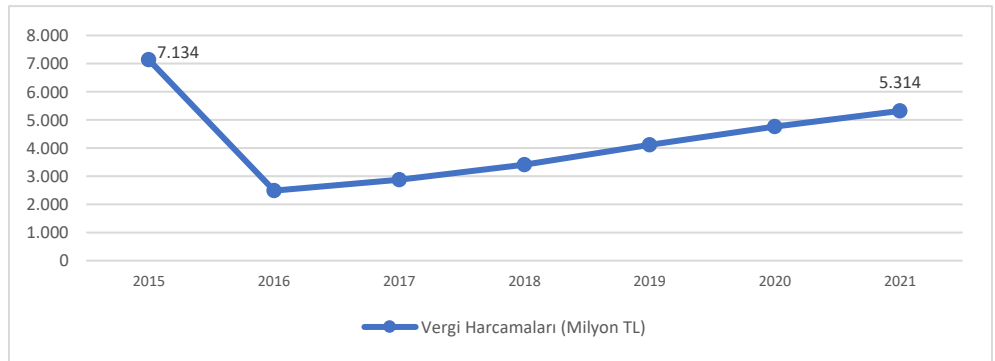
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	Gider VK Md. 29/j	Mükerrer sigorta muameleleri ile retrosesyon muameleleri dolayısıyla alınan prim, komisyon vb. paralara ilişkin istisna.
2	Gider VK Md. 29/n	Mevduat toplamayan bankaların açmış oldukları yatırım kredileri dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralara ilişkin istisna.
3	Gider VK Md. 29/p	Arbitraj muameleleri ile Türkiye’de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralara ilişkin istisna.
4	Gider VK Md. 29/t	Emeklilik yatırım fonlarının, menkul kıymet yatırım fonlarının, menkul kıymet yatırım ortaklıklarının, girişim sermayesi yatırım fonlarının ve girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının para ve sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralara ilişkin istisna.
5	Gider VK Md. 29/u	Bankalar, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşlarının kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılması sonucu kendi lehlerine kalan paralara ilişkin istisna.
6	4749 s. Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hk. Kanun Md. 15	Devlet iç borçlanma senetlerine yönelik istisna.
7	5411 s. Bankacılık Kanunu Md. 143	Varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemlere yönelik istisna.

Kaynak: Gid. VK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 363’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.24’te yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları listelenmektedir. Bunların beş adedi Gid. VK’da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; Gid. VK. 29/j maddesinde belirtilen mükerrer sigorta muameleleri ile retrosesyon muameleleri dolayısıyla alınan prim, komisyon vb. paralara ilişkin istisna, 29/n maddesinde belirtilen mevduat toplamayan bankaların açmış oldukları yatırım kredileri dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralara ilişkin istisnaya yönelik hükümler içermektedir. Devamında ise 29/p maddesinde belirtilen arbitraj muameleleri ile Türkiye’de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralara ilişkin istisna, 29/t maddesinde belirtilen emeklilik yatırım fonlarının, menkul kıymet yatırım fonlarının, menkul kıymet yatırım ortaklıklarının, girişim sermayesi yatırım fonlarının ve girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının para ve sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralara ilişkin istisna, 29/u maddesinde belirtilen bankalar, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşlarının kuruluş aşamasında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılması sonucu kendi lehlerine kalan paralara ilişkin istisnaya yönelik hükümlere yer verilmektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.49’da incelemek mümkündür.

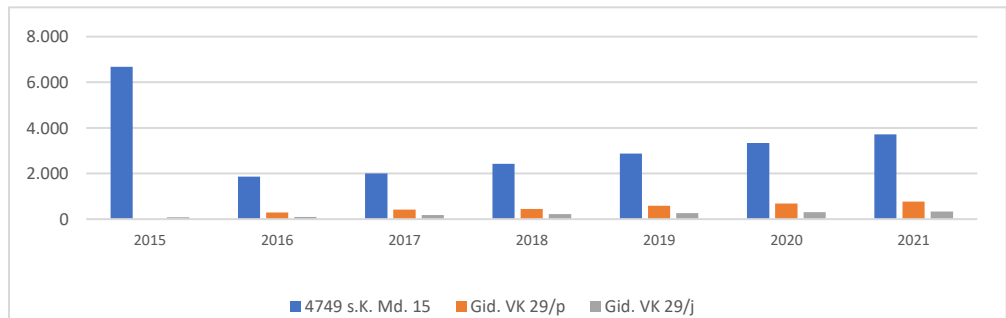
Grafik 2.49: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 357-358, 2017, a.g.e., s. 128-129 ve 2018, a.g.e., s. 339-343’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.49’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 7.134 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %65,1 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran %15,6 oranında, 2018’de %18,6 oranında, 2019’da %20,7 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 5.314 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. Bir başka ifade ile yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları 2016’da bir önceki yıla nazaran ani şekilde gerilerken 2017-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlenebilmektedir. Bu duruma neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibariyle en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gider vergilerine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme; devlet iç borçlanma senetlerine (DİBS), arbitraj muameleleri ile Türkiye’de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler ve bunların sonucunda lehe alınan paralara uygulanan istisnalar ile beraber mükerrer sigorta muameleleri ile retrosesyon muameleleri dolayısıyla alınan prim, komisyon vs. paralara ilişkin istisnalara ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.50’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.50: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Gider Vergilerine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 357-358, 2017, a.g.e., s. 128-129 ve 2018, a.g.e., s. 339-343’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.50’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik gider vergilerine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre 4749 sayılı kanunun 15’inci maddesinde düzenlenen devlet iç borçlanma senetlerine yönelik istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 6.673 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %72 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran %7,5 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 3.717 milyon TL tutarında hesaplanmıştır. 4749 sayılı kanunun 15’inci maddesinde düzenlenen devlet iç borçlanma senetlerine yönelik istisna tutarı 2016’da bir önceki yıla nazaran ciddi oranda azaldıktan sonra ilerleyen yıllarda düzenli artış eğilimini sürdürmüştür. Söz konusu istisna tutarının, kamu kesiminin iç borçlanma gereksinimiyle doğru orantılı olduğunu ifade etmek mümkündür.

Gid. VK. 29/p maddesinde düzenlenen arbitraj muameleleri ile Türkiye’de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralara ilişkin istisna tutarı 2016 yılında cari fiyatlarla 290 milyon TL iken 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %43,1 oranında, 2018’de %8,4 oranında, 2019’da %32 oranında, 2020’de %15,8 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 767 milyon TL tutarına yükselmiştir. Gider vergileri kanununun 29/j maddesinde düzenlenen mükerrer sigorta muameleleri ile retrosesyon muameleleri dolayısıyla alınan prim, komisyon vb. paralara ilişkin istisna tutarı ise 2015 yılında cari fiyatlarla 89 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %10,1 oranında, 2017’de %88,8 oranında, 2018’de %20 oranında, 2019’da %18,9 oranında, 2020’de %15,9 oranında, 2021’de %11,4 oranında artarak 341 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.7. Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Vergi Harcamaları

Enerji sektörünün günümüzdeki paradigması arz güvenliğinin sağlanmasıdır. Enerji ihtiyacının üçte ikisinden fazlasını ithalat yoluyla sağlayan Türkiye açısından arz güvenliğinin sağlanması, sadece enerji politikasına ilişkin bir konu değildir. Aynı

zamanda dış politikanın, sanayileşme, kentleşme, ulaştırma ve kalkınma politikalarının da önemli bileşenini oluşturmaktadır. Bu bağlamda enerji arz güvenliğinin sağlanmasında enerji diplomasisi her geçen gün daha da önem kazanmaktadır.³³²

Ulaştırma sektörü dünya ekonomisindeki gelişmelerden doğrudan etkilenebilmektedir. Dünya ekonomisinde büyüme ivme kazandığında ulaştırma sektörü de buna bağlı olarak hızlı bir gelişme göstermekte, taşınan yük hacmi büyümekte, ulaştırma türlerinde kapasite kullanım oranları yükselmekte ve araç hareketliliği artmaktadır. Benzer şekilde ekonominin yavaşladığı dönemlerde ise ulaştırma sektörü olumsuz etkilenebilmektedir.³³³ Bu durumun Türkiye için de geçerli olduğunu ileri sürmek mümkündür. Vergi politikası kapsamında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik KVK, KDVK, ÖTVK ve gider vergileri kanununda vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelere yer verilmiştir.

2.2.2.7.1. Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Vergi Harcamaları

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.25'te incelemek mümkündür.

Tablo 2.25: Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KVK Md. 4/1-ı	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmelere yönelik muafiyet.
2	KVK Md. 4/1-n	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmelere yönelik muafiyet.
3	4490 s. Türk Uluslararası Gemi Sicili K. ile 491 s.	Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası.

³³² T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Enerji Arz Güvenliği ve Verimliliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 59.

³³³ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1.

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
	Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Md. 12	
4	6305 s. Afet Sigortaları Kanunu Md. 3	Doğal Afet Sigortaları Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti.

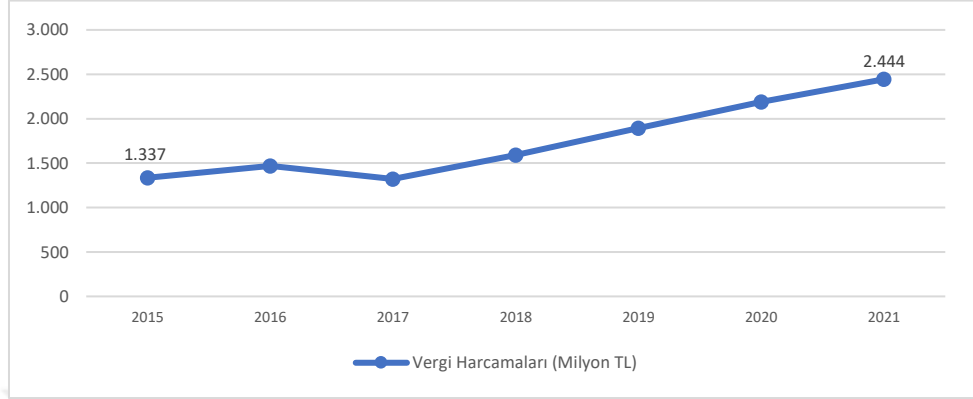
Kaynak: KVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 364'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.25'te kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Bunların iki adedi KVK'da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; KVK'nın 4/1-ı maddesinde belirtilen il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmelere yönelik muafiyet ve 4/1-n maddesinde belirtilen organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmelere yönelik hükümler içermektedir.

Kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik diğer vergi harcamaları arasında; Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 12'nci maddesinde belirtilen Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası ve Afet Sigortaları Kanunu'nun 3'üncü maddesinde belirtilen Doğal Afet Sigortaları Kurumu için kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bahsi geçen iki maddeye Tablo 2.25'te yer verilmesinin nedeni bu düzenlemelerin kurumlar vergisine yönelik vergi harcaması niteliğinde olmasıdır.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.51'de incelemek mümkündür.

Grafik 2.51: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



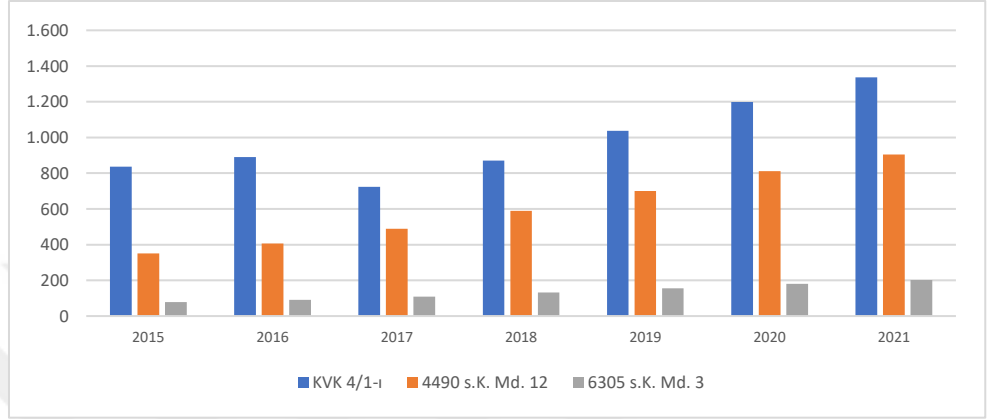
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 358, 2017, a.g.e., s. 129-130 ve 2018, a.g.e., s. 313-323’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.51’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.337 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %9,8 oranında artarken ertesi yıl %9,9 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 2.444 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2016’da bir önceki yıla nazaran bir miktar yükselip 2017’de benzer şekilde gerilemiştir. 2018-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlenebilmektedir. Bu duruma neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmelere uygulanan muafiyet, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası

ile beraber Doğal Afet Sigortaları Kurumu için kurumlar vergisi muafiyetine ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.52’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.52: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 358, 2017, a.g.e., s. 129-130 ve 2018, a.g.e., s. 313-323’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.52’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik kurumlar vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KVK’nın 4/1-ı maddesinde düzenlenen il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmelere yönelik muafiyet tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 837 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %6,3 oranında artarken 2017’de %18,7 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2018’de bir önceki yıla nazaran %20,3 oranında, 2019’da %19,1 oranında, 2020’de %15,6 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1.337 milyon TL tutarına yükselmiştir. KVK’nın 4/1-ı maddesinde düzenlenen il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmelere yönelik muafiyet tutarı 2015-2021 yılları arasında iki katına yakın artmıştır. Bu istisna, madde hükmünde yer verilen idare, birlik ve kuruluşların yetki alanına giren altyapı, enerji ve ulaştırma faaliyetlerini desteklemek amacıyla oluşturulmuştur. Yerel yönetimlerin mali yapılarının güçlendirilmesi bağlamında da değerlendirilebilecek istisna hükmü, yatırımların çoğalmasına da katkı sağlayabilmektedir.

4490 sayılı kanunun 12'nci maddesinde düzenlenen Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası 2015 yılında cari fiyatlarla 350 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %16 oranında, 2017 ve 2018'de ayrı ayrı olmak üzere %20,4 oranında, 2019'da %19 oranında, 2020'de %15,7 oranında, 2021'de %11,5 oranında artarak 904 milyon TL tutarına yükselmiştir. Söz konusu istisna tutarı 2015-2021 yılları arasında üç katına yakın artmıştır. Bu istisna Türk denizciliğinin geliştirilmesi bağlamında değerlendirilebilmektedir. 6305 sayılı kanunun 3'üncü maddesinde düzenlenen Doğal Afet Sigortaları Kurumu için kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin istisna tutarı ise 2015 yılında cari fiyatlarla 78 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %15,4 oranında, 2017 ve 2018'de ayrı ayrı olmak üzere %21,1 oranında, 2019'da %18,2 oranında, 2020'de %16 oranında, 2021'de %11,6 oranında artarak 202 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2.2.2.7.2. Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları

KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.26'da incelemek mümkündür.

Tablo 2.26: Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KDVK Md. 13/a	Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ile bu araçların tadil, oranın ve bakımına yönelik istisna.
2	KDVK Md. 13/b	Deniz ve hava taşıtlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetlere ilişkin istisna.
3	KDVK Md. 13/c	Petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna.
4	KDVK Md. 13/e	Demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna.
5	KDVK Md. 17/4-k	Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimlerine ilişkin istisna.
6	KDVK Md. 17/4-p	Hazinece yapılan taşınmazların teslim ve kiralanması ile TOKİ Başkanlığı'na yapılan arsa ve arazi teslimlerine ilişkin istisna.
7	6111 s. Kanun Geç. Md. 16	İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi kapsamında, İstanbul İl Özel

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
		İdaresi'ne bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetlere yönelik olarak, finansmanı yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak şartıyla 31.12.2020 tarihine kadar tanınan istisna.

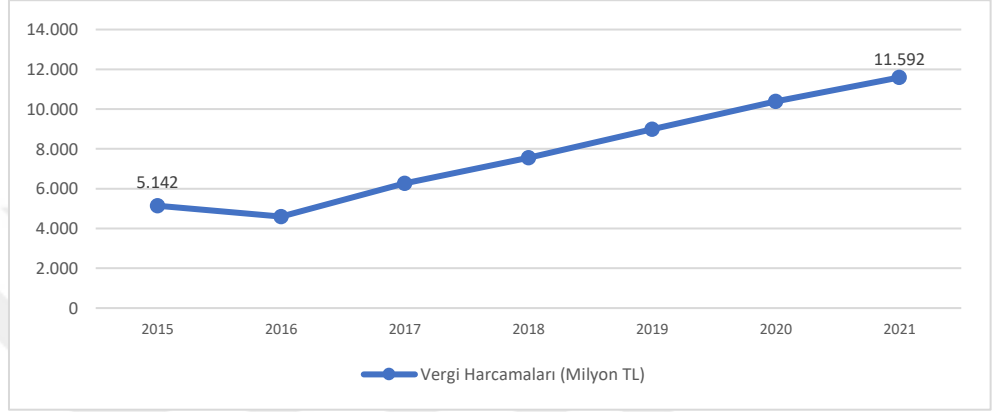
Kaynak: KDVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 364-365'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.26'da altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik katma değer vergisine ilişkin vergi harcamaları listelenmektedir. Bunların altı adedi KDVK'da hükmolunmuştur. Söz konusu düzenlemeler; KDVK'nın 13/a maddesinde belirtilen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ile bu araçların tadil, onarım ve bakımına yönelik istisna, 13/b maddesinde belirtilen deniz ve hava taşıtlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetlere ilişkin istisna, 13/c maddesinde belirtilen petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna, 13/e maddesinde belirtilen demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna, 17/4-k maddesinde belirtilen organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimlerine ilişkin istisna, 17/4-p maddesinde belirtilen Hazinece yapılan taşınmazların teslim ve kiralanması ile TOKİ Başkanlığı'na yapılan arsa ve arazi teslimlerine ilişkin istisnaya yönelik hükümler içermektedir.

Altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik katma değer vergisine ilişkin diğer vergi harcaması ise 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da belirtilen İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresi'ne bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetlere yönelik olarak, finansmanı yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak üzere 31.12.2020 tarihine kadar tanınan istisna hükmünü içermektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.53’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.53: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



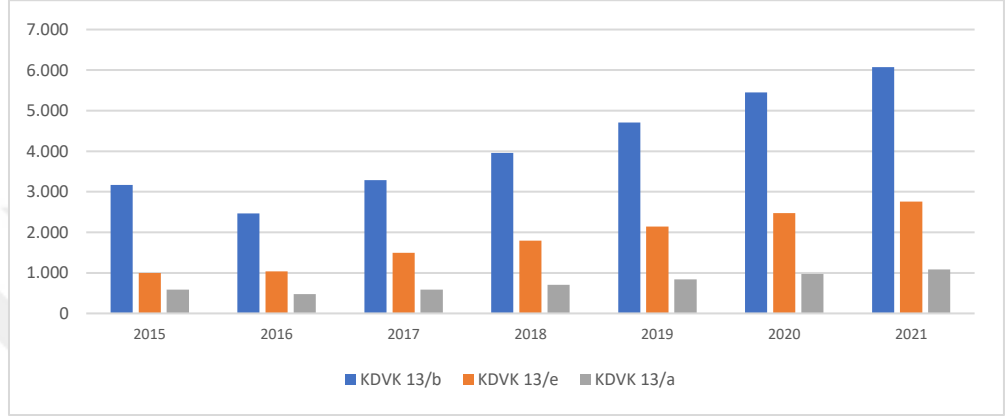
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 359, 2017, a.g.e., s. 130-131 ve 2018, a.g.e., s. 327-335’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.53’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 5.142 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %10,6 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran %36,4 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 11.592 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2016’da bir önceki yıla nazaran bir miktar gerilerken 2017-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlenebilmektedir. Bu duruma neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik KDVK’da yer alan en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; deniz ve hava taşıtlarına uygulanan liman ve hava meydanlarındaki hizmetlere, demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesi ile beraber deniz, hava ve demiryolu taşıma

araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların tadil, onarım ve bakımına ilişkin istisnalara yönelik vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.54'te incelemek mümkündür.

Grafik 2.54: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 359, 2017, a.g.e., s. 130 ve 2018, a.g.e., s. 327’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.54’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik KDV’ye ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KDVK’nın 13/b maddesinde düzenlenen deniz ve hava taşıtlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetlere ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 3.169 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %22,2 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran %33,3 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.073 milyon TL tutarına yükselmiştir.

KDVK’nın 13/e maddesinde düzenlenen demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 996 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,8 oranında, 2017’de %44,4 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 2.760 milyon TL tutarına yükselmiştir.

KDVK’nın 13/a maddesinde düzenlenen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ile bu araçların tadil, onarım ve

bakımına yönelik istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 587 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %18,7 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017’de bir önceki yıla nazaran %22,9 oranında, 2018’de %22,9 oranında, 2019’da %20,5 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1.084 milyon TL tutarına yükselmiştir.

Yukarıda belirtilen her üç istisna hükmü de genel itibariyle deniz, hava ve demiryolu taşımacılık sistemlerinin modernizasyonuna katkı sağlayabilmektedir. Bunların desteklenmesi iç ve dış turizmin geliştirilmesinden ticaret hacminin artırılmasına kadar birçok alanda yararlı sonuçlar doğurabilmektedir.

2.2.2.7.3. Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları

ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamalarını Tablo 2.27’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.27: Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	ÖTVK Md. 7/1-b	Petrol arama ve üretim faaliyetleri istisnası.
2	ÖTVK Md. 7/3-a	Türk Hava Kurumu’nun hava taşıtı alım istisnası.
3	ÖTVK Md. 7/3-c	Petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar için istisna.
4	ÖTVK Md. 7/A	İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıtta ilişkin istisna.
5	ÖTVK Geç. Md. 5	Elektrik üretiminde kullanılacak olan fuel-oil ve motorin için getirilen istisna.
6	ÖTVK Geç. Md. 7	Ticari amaçlı yolcu veya yük taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine yönelik istisna.
7	ÖTVK Md. 12 BKK 2002/4482	Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna.
8	ÖTVK Md. 12 BKK 2003/5868	Denizyolu taşımacılığı istisnası.
9	ÖTVK Md. 12 BKK 2005/8704	Benzin üretiminde girdi olarak kullanılacak biyoetanol için getirilen istisna.
10	ÖTVK Md. 12 BKK 2008/14061	Etilen üretiminde girdi olarak kullanılan LPG için getirilen istisna.
11	ÖTVK Md. 12 BKK 2011/1435	Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası.

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
12	ÖTVK Md. 12 BKK 2013/5595	Biodizel harmanlanmasıyla üretilen motorin için getirilen istisna.

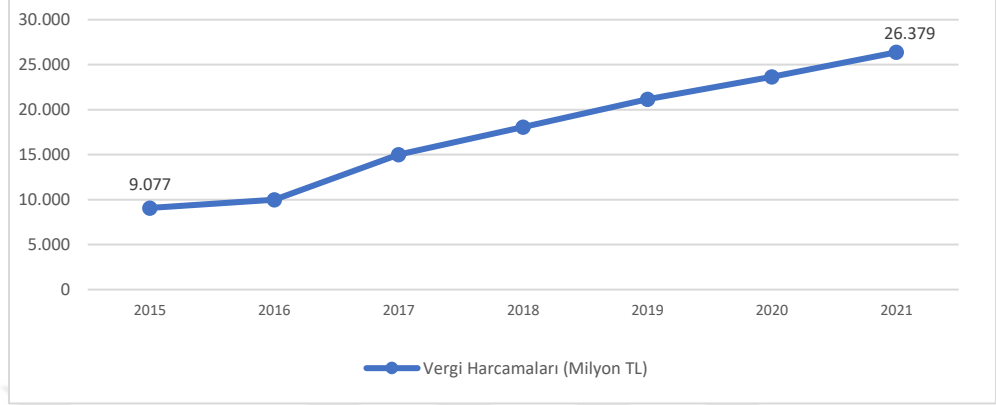
Kaynak: ÖTVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 365-366'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.27'de altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik ÖTV'ye ilişkin vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; ÖTVK'nın 7/1'inci maddesinde belirtilen petrol arama ve üretim faaliyetleri istisnası, 7/3-a maddesinde belirtilen Türk Hava Kurumu'nun hava taşıtı alım istisnası, 7/3-c maddesinde belirtilen petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar için istisna, 7/A maddesinde belirtilen ihraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıtla ilişkin istisna, geçici 5'inci maddesinde belirtilen elektrik üretiminde kullanılacak olan fuel-oil ve motorin için getirilen istisna ile geçici 7'nci maddesinde belirtilen ticari amaçlı yolcu veya yük taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine yönelik istisna hükümleri içermektedir.

İlaveten altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik ÖTV'ye ilişkin mezkûr kanunun 12'nci maddesine göre 2002/4482 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna, 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden denizyolu taşımacılığı istisnası, 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden benzin üretiminde girdi olarak kullanılacak biyoetanol için getirilen istisna, 2008/14061 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden etilen üretiminde girdi olarak kullanılan LPG için getirilen istisna, 2011/1435 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası, 2013/5595 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na istinaden biodizel harmanlanmasıyla üretilen motorin için getirilen istisna hükümlerini içermektedir.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik ÖTVK'da yer alan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.55'te incelemek mümkündür.

Grafik 2.55: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

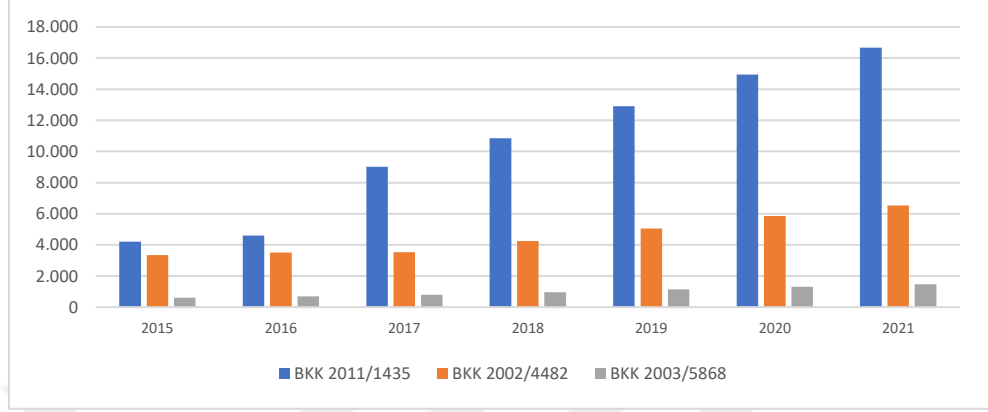


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 360-361, 2017, a.g.e., s. 131-132 ve 2018, a.g.e., s. 336-338’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.55’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik ÖTV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik ÖTV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 9.077 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %10,2 oranında, 2017’de %50,1 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %17,1 oranında, 2020’de %11,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 26.379 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik ÖTV’ye ilişkin vergi harcamaları 2016’da yaklaşık olarak sabit bir seyir izlerken 2017’de bir önceki yıla nazaran bir miktar artmıştır. 2018-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir. Bu duruma neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik ÖTVK’da yer alan en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; nafta, petrol koku ve petrol bitümeni ürünlerine, havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtlara ve denizyolu taşımacılığına ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.56’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.56: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Özel Tüketim Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 361, 2017, a.g.e., s. 132 ve 2018, a.g.e., s. 337-338’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.56’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik ÖTV’ye ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre 2011/1435 sayılı BKK ile düzenlenen nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 4.217 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,9 oranında, 2017’de %96,2 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 16.660 milyon TL tutarına yükselmiştir.

2002/4482 sayılı BKK ile düzenlenen havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna 2015 yılında cari fiyatlarla 3.345 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5 oranında, 2017’de %0,5 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.521 milyon TL tutarına yükselmiştir. 2003/5868 sayılı BKK ile düzenlenen denizyolu taşımacılığı istisnası tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 609 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %14,3 oranında, 2017’de %13,8 oranında, 2018’de %20,5 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1.464 milyon TL tutarına yükselmiştir.

Yukarıda belirtilen her üç istisna hükmü de genel itibariyle deniz ve havayolu taşımacılık sistemlerinin yaygınlaştırılmasına katkı sağlayabilmektedir. Bunların

desteklenmesi iç ve dış turizmin geliştirilmesinden ticaret hacminin artırılmasına kadar birçok alanda yararlı sonuçlar doğurabilmektedir.

2.2.2.7.4. Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları

Altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamalarını Tablo 2.28’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.28: Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Gider Vergilerine İlişkin (BSMV) Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	Gider VK Md. 29/1	Nükleer rizikolara karşı yapılan sigortalar sebebiyle alınan paralara ilişkin istisna.
2	4490 s. Türk Uluslararası Gemi Sicili K. ile 491 s. Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Md. 12	Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin işlemlere yönelik istisna.

Kaynak: Gid. VK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 366’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.28’de altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik BSMV özelinde gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; Gid. VK. 29/1 maddesinde belirtilen nükleer rizikolara karşı yapılan sigortalar sebebiyle alınan paralara ilişkin istisna ve Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 12’nci maddesinde belirtilen Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin işlemlere yönelik istisna hükümlerini içermektedir.

2.2.2.8. Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıklar

Yirmi birinci yüzyıl; enerji, çevre, finans gibi krizlerin artış gösterdiği, kaynak kullanımının ön plana çıktığı, risk yönetim ve yönetim kavram ve uygulamalarının önemsendiği bir dönemdir. Bu bağlamda dünyada kişi başına düşen tarımsal alan, su ve enerji gibi doğal kaynaklar giderek azalma eğilimindedir.

Türkiye’de son yıllarda tarımın gerek GSYH gerekse istihdam içerisinde payı gerilemektedir. Bununla beraber iyi tarım uygulamaları, organik üretim ve helal üretim, biyo-ekonomi, döngüsel ekonomi ve biyo-teknoloji, akıllı/hassas tarım vb. gelişmelerle beraber serbest ve bölgesel ticaret anlaşmalarının önemli etkilerinin olacağı planlanmaktadır.³³⁴ Vergi politikası kapsamında tarım sektörüne yönelik GVK, KDVK ve gider vergileri kanununda vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelere yer verilmiştir.

2.2.2.8.1. Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Tarım Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları

Vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklara ilişkin vergi harcamalarını Tablo 2.29’da incelemek mümkündür.

Tablo 2.29: Vergiye Tabi Gelirin Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Tarım Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları

Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	GVK Md. 23/2	Gelir vergisinden muaf olanlar ile stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlara yönelik ücret istisnası.
2	GVK Md. 86/1-a	Toplama yapılmayan haller (Zirai kazançlar).
3	GVK Geç. Md. 76	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerine ilişkin istisna.

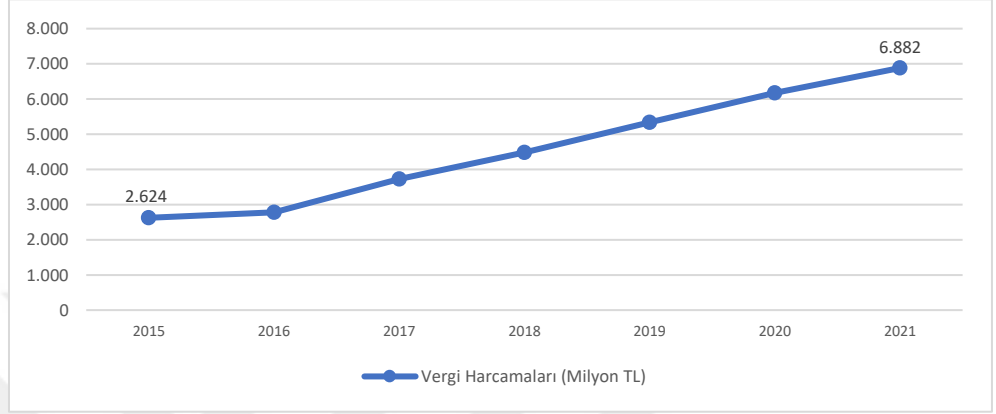
Kaynak: GVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 367’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.29’da vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınması gereken tarım sektörüne yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Tümü GVK’da bulunan söz konusu düzenlemeler; GVK’nın 23/2’nci maddesinde belirtilen gelir vergisinden muaf olanlar ile stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlara yönelik ücret istisnası, 86/1-a maddesinde belirtilen gelirin toplanmasında zirai kazançların toplamaya dâhil edilmemesi hususu ve geçici 76’ncı maddesinde belirtilen tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerine ilişkin istisna hükümlerini içermektedir.

³³⁴ T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Tarım ve Gıdada Rekabetçi Üretim Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 305.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.57’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.57: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



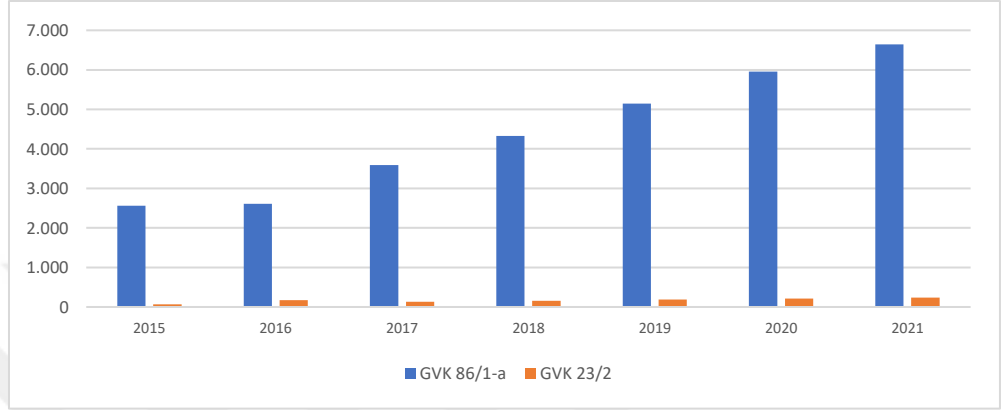
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 362, 2017, a.g.e., s. 133-134 ve 2018, a.g.e., s. 295-303’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.57’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.624 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %6 oranında, 2017’de %33,9 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.882 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2016’da yaklaşık olarak sabit bir seyir izlerken 2017’de bir önceki yıla nazaran bir miktar artmıştır. 2018-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlenebilmektedir. Bu duruma neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin düzenlemelerden gelirin toplanmasına dâhil edilmeyen hâller arasında sayılan, tam mükellefiyette gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar ile beraber gelir vergisinden muaf olanlar ve stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçilerin

yanında çalışanlara yönelik ücret istinasına ait vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.58’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.58: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk İki Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 362, 2017, a.g.e., s. 133 ve 2018, a.g.e., s. 295-300’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.58’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik gelir vergisine ilişkin en yüksek tutarlı ilk iki düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre GVK’nın 86/1-a maddesinde düzenlenen zirai kazançlar için gelirin toplanmasına dâhil edilmeyen kazanç ve iratlara ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.559 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,9 oranında, 2017’de %37,8 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 6.642 milyon TL tutarına yükselmiştir. GVK’nın 86/1-a maddesinde düzenlenen zirai kazançlar için gelirin toplanmasına dâhil edilmeyen kazanç ve iratlara ilişkin vergi harcaması tutarı 2015-2021 yılları arasında üç katına yakın artmıştır.

GVK’nın 23/2’nci maddesinde düzenlenen gelir vergisinden muaf olanlar ile stopaj yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlara yönelik ücret istisnası tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 65 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %167,7 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %25,3 oranında azalırken 2018’de %20,8 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 1.464 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bu bağlamda GVK’nın gerek 86/1-a gerekse 23/2 maddelerinde yer

verilen istisna hükümleri tarım sektörüne yönelik vergisel teşvikleri ifade ettiği kadar söz konusu sektörün vergilendirilmesindeki güçlüklerle karşılık bir tür kalkan vazifesi de görebilmektedir. Bu durumun daha açıklayıcı biçimde ifade edilmesi için çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer verilen tarımsal üretim istatistiklerinin incelenmesi yararlı olabilecektir.

2.2.2.8.2. Tarım Sektörüne Yönelik Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Harcamaları

KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklara ilişkin vergi harcamalarını Tablo 2.30’da incelemek mümkündür.

Tablo 2.30: Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Tarım Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları

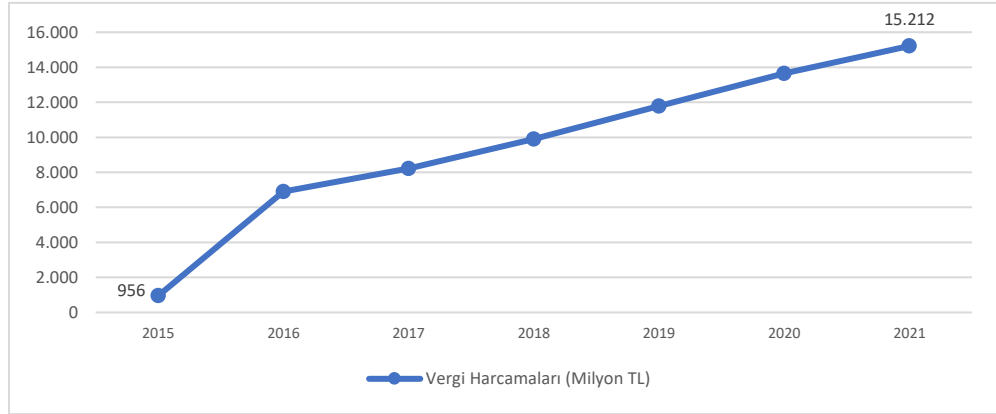
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	KDVK Md. 13/ğ	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna.
2	KDVK Md. 13/ı	Tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesine ve desteklenmesine yönelik istisna.
3	KDVK Md. 17/4-b	Vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna.
4	KDVK Md. 17/4-h	Zirai amaçlı teslim ve hizmetlere yönelik istisna.
5	KDVK Md. 17/4-t	Lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemlere yönelik istisna.

Kaynak: KDVK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 367’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.30’da KDVK’da yer alan tarım sektörüne yönelik vergi harcamaları listelenmektedir. Söz konusu düzenlemeler; KDVK’nın 13/ğ maddesinde belirtilen tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna, 13/ı maddesinde belirtilen tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesine ve desteklenmesine yönelik istisna, 17/4-b maddesinde belirtilen vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna, 17/4-h maddesinde belirtilen zirai amaçlı teslim ve hizmetlere yönelik istisna, 17/4-t maddesinde belirtilen lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemlere yönelik istisna hükümlerini içermektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik KDVK’da yer alan vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.59’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.59: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)

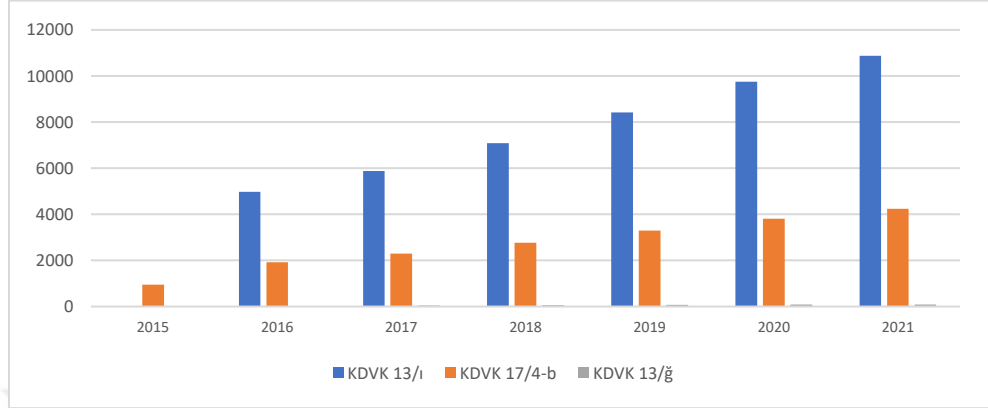


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 362-363, 2017, a.g.e., s. 134 ve 2018, a.g.e., s. 328-332’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.59’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre tarım sektörüne yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 956 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %623,1 oranında, 2017’de %19 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 15.212 milyon TL tutarına yükselmiştir. Bir başka ifade ile tarım sektörüne yönelik KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2016’da bir önceki yıla nazaran hızlı bir biçimde artarken 2017-2021 yılları arasında ise vergi harcamalarının düzenli bir artış eğiliminde olduğu gözlenebilmektedir. Bu artışa neden olan etkenlerin yorumlanabilmesi için öncelikle tutar itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerini incelemek gerekmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik KDVK’da yer alan en yüksek tutarlı ilk üç düzenleme olan; tarım ve hayvancılığın geliştirilmesine ve desteklenmesine, vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye, tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisnalara ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.60’ta incelemek mümkündür.

Grafik 2.60: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Tutarlı İlk Üç Düzenlemeye Ait Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 363, 2017, a.g.e., s. 134 ve 2018, a.g.e., s. 328-330’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.60’ta Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik KDV’ye ilişkin en yüksek tutarlı ilk üç düzenlemeye ait vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre KDVK’nın 13/ı maddesinde düzenlenen tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesine ve desteklenmesine yönelik istisna tutarı 2016 yılında cari fiyatlarla 4.975 milyon TL iken 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %18,2 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 10.873 milyon TL tutarına yükselmiştir.

KDVK’nın 17/4-b maddesinde düzenlenen vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 950 milyon TL iken 2016’da bir önceki yıla nazaran %102,8 oranında, 2017’de %19,1 oranında, 2018’de %20,4 oranında, 2019’da %19 oranında, 2020’de %15,7 oranında, 2021’de %11,5 oranında artarak 4.244 milyon TL tutarına yükselmiştir. KDVK’nın 13/ğ maddesinde düzenlenen tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna tutarı 2015 yılında cari fiyatlarla 4 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %150 oranında, 2017’de %400 oranında, 2018’de %20 oranında, 2019’da %18,3 oranında, 2020’de %15,5 oranında, 2021’de %12,2 oranında artarak 92 milyon TL tutarına yükselmiştir.

Yukarıda yer verilen istisna hükümleri genel itibariyle tarım ve hayvancılık sektörlerinin geliştirilmesine katkı sağlayabilmektedir. Diğer yandan çiftçilerin en önemli sorununun ürettikleri mahsulden hak ettikleri katma değeri sağlayamamaları olduğu savunulabilmektedir. Bu bağlamda özellikle tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin daha fazla desteklenmesi, mahsulün bol olduğu hasat döneminde oluşan arz birikimini önleyebilecektir. Bu sayede tarım ürünlerinin sağlıklı koşullarda depolanmasından tarımsal ürünlerde fiyat istikrarına ve kayıt dışı ekonomiyle mücadeleyle kadar birçok alanda yararlı sonuçların elde edilebileceğini savunmak mümkündür.

2.2.2.8.3. Tarım Sektörüne Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları

Tarım sektörüne yönelik gider vergilerine ilişkin tek vergi harcamasını Tablo 2.31’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.31: Tarım Sektörüne Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcaması

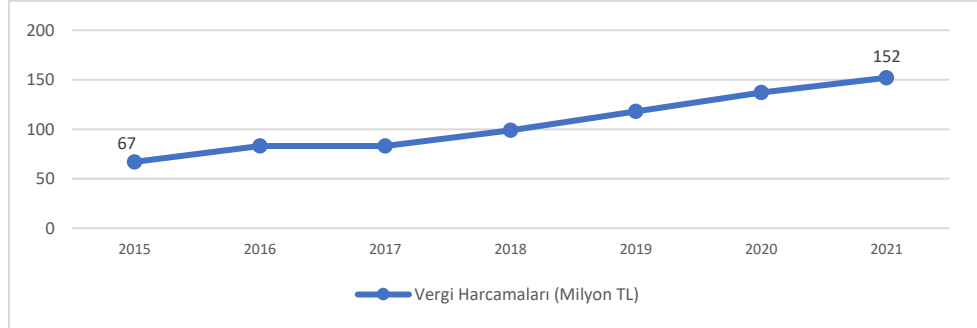
Sayı	Düzenlenme Yeri	Açıklama
1	Gider VK Md. 29/k	Biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdedilmiş olan zirai sigortalar sebebiyle alınan paralara yönelik istisna.

Kaynak: Gid. VK ve Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 368’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.31’de tarım sektörüne yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamasına yer verilmektedir. Söz konusu düzenleme Gid. VK. 29/k maddesinde belirtilen biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdedilmiş olan zirai sigortalar sebebiyle alınan paralara yönelik istisna hükmünü içermektedir.

Tarım sektörüne yönelik 2015-2021 yılları arasında gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 2.61’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.61: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Gider Vergilerine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 363, 2017, a.g.e., s. 134 ve 2018, a.g.e., s. 339’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.61’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre tarım sektörüne yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 67 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %23,9 oranında artarken 2017’de mevcut seviyesini korumuştur. 2018’de bir önceki yıla nazaran %19,3 oranında artan vergi harcamaları 2019’da %19,2 oranında, 2020’de %16,1 oranında, 2021’de %10,9 oranında artarak 152 milyon TL tutarına yükselmiştir.

Bir başka ifade ile tarım sektörüne yönelik gider vergilerine ilişkin vergi harcamaları 2015-2021 yılları arasında sınırlı da olsa düzenli olarak artmıştır. Söz konusu artış Gid. VK’nın 29/k maddesinde düzenlenen biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdedilmiş olan zirai sigortalar sebebiyle alınan para tutarlarına yönelik istisna hükmüne ilişkindir. Dolayısıyla Türkiye’de zirai sigortalara ilişkin vergi harcamalarının 2015-2021 yılları arasında sınırlı kalsa da düzenli bir artış eğiliminde olduğunu ifade etmek mümkündür.

2.3. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar, ekonomik birimlerin kararlarını etkileyebilen unsurlardan biridir. Yatırım kararları sadece vergisel avantajlardan dolayı alınmadığı gibi istisna, muafiyet, indirim, tecil-terkin, vergi erteleme, indirimli vergi oranı, mahsup ve iade mekanizmalarının da önemli olduğu ileri

sürülebilmektedir. Bu kapsamda Türkiye’de ekonomik gerekçelerle oluşturulduğu iddia edilen istisna, muafiyet, indirim vb. vergi harcamalarına rastlamak mümkündür. Ancak kamuoyunda bunların oy ve fayda maksimizasyonu kaygısıyla düzenlenmiş olma ihtimaline yönelik şüpheler bulunabilmektedir. Bu bağlamda çalışmada vergi harcamalarının makro ve mikro ekonomik etkilerini incelerken uygulanan vergi harcamalarının sırasıyla gayrisafi yurtiçi hasıla, istihdam düzeyi, kamu ve özel kesim tasarrufları, ekonomik kalkınma, eğitim-öğretim faaliyetleri ile Ar-Ge faaliyetleri üzerindeki etkileri araştırılacaktır.

2.3.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Makroekonomik Etkileri

Vergi harcamaları arasında yer alan istisna, muafiyet, indirim, tecil-terkin, vergi erteleme, indirimli vergi oranı, mahsup ve iade mekanizmalarının ekonomiye yönelik etkilerinin bulunduğunu ifade etmek mümkündür. Söz konusu etkilerin objektif şekilde araştırılabilmesi için çeşitli göstergelere ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu bağlamda çalışmada vergi harcamalarının GSYH üzerindeki etkilerini incelerken; toplam vergi harcamaları ve vergi türleri itibarıyla vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payları ile beraber fonksiyonel ayrıma bağlı olarak meydana getirilen ölçütlerden yararlanılacaktır. Bunlar arasında GSYH’yi etkileyen iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamaları, altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamaları ile tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar yer almaktadır.

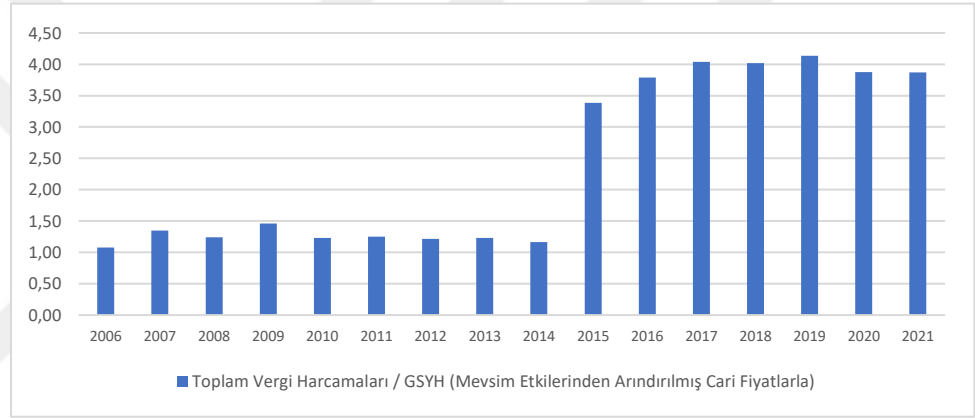
Yukarıda belirtilen göstergelere ilaveten Türkiye ekonomisini yansıtan çeşitli verilerden de yararlanılacaktır. Bunlar arasında ekonomik güven endeksi, reel kesim güven endeksi ve tüketici güven endeksi yer almaktadır. Ayrıca tarım sektörünün ağırlığını oluşturan hayvansal ve bitkisel üretim istatistiklerinden de yararlanılacaktır. Vergi harcamalarının istihdam düzeyi üzerindeki etkilerini araştırırken işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretlere ve istihdama yönelik vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payının yanı sıra işsizlik oranı ile genç nüfusta işsizlik oranı arasındaki ilişki incelenecektir. Diğer yandan vergi harcamalarının kamu ve özel kesim tasarrufları üzerindeki etkileri, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların

derinleşmesine yönelik vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı dikkate alınarak araştırılacaktır.

2.3.1.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Gayrisafi Yurtiçi Hasıla Üzerindeki Etkileri

2006-2021 yılları arasında Türkiye’de toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payını Grafik 2.62’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.62: Türkiye’de 2006-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/GSYH (Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Cari Fiyatlarla, %)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2021 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve Türkiye İstatistik Kurumu, **Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı)**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi)

<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Ulusal-Hesaplar-113>, 4 Mart 2021 ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021**, s. 16 (Çevrimiçi) ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/10/yeni-ekonomi-programi.pdf, 4 Mart 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.62’de Türkiye’de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarının GSYH’ye oranına yer verilmektedir. Buna göre toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2006 yılında %1,08 oranında iken 2007’de %1,35 oranına yükselmiştir. 2008’de %1,24 oranına azalırken 2009’da %1,46 oranına yükselmiştir. Bu artışta 2008 yılında yaşanan Küresel Finans Krizi’nin Türkiye’ye yönelik olumsuz etkilerini gidermek amacıyla 2009’da otomobil, dayanıklı tüketim malzemeleri vb. ürünlere uygulanan KDV ve ÖTV indirimlerinin etkili olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda 2010-2013 yılları arasında söz konusu oran %1,23 civarında oluşurken 2014’de %1,16 oranına kadar gerilemiştir.

Türkiye’de toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2015 yılında %3,39 oranında hesaplanmıştır. Bunda bahsi geçen yılda meydana gelen siyasi belirsizliklerin etkili olduğunu ifade etmek mümkündür. Zira uzun yıllar tek parti olarak iktidarda bulunan mevcut hükümetin yeniden tek parti olarak hükümet kuracak çoğunluğa erişememesi ve ilerleyen haftalarda koalisyon hükümetinin kurulamamış olması sonucunda verilen seçimlerin yenilenmesi kararı vergi harcamalarının siyasi gerekçelerinin gözlemlenebileceği bir ortam meydana gelmiştir. Bir başka ifade ile vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar aracılığıyla genişletici maliye politikasına ağırlık verilmiştir.

15 Temmuz 2016 tarihindeki darbe teşebbüsü sonrası dönemde oluşan ekonomik istikrarsızlıklar da genişletici maliye politikasının devamını zorunlu kılmıştır. Bu kapsamda 2016 yılında toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı %3,79 oranına yükselirken ertesi yıl %4,04 oranına, 2018’de %4,02 oranına ve 2019’da da %4,14 oranına ulaşmıştır. Bunda 2018-2019 yılları arasında özellikle para politikasında yapılan tercihler ile beraber döviz fiyatlarında gerçekleşen ani artışların, reel sektörü olumsuz yönde etkilemesinin payı bulunmaktadır. Yaşanan krizi gidermek isteyen ekonomi yönetiminin bahsi geçen yıllarda da vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara yöneldiğini ifade etmek mümkündür.

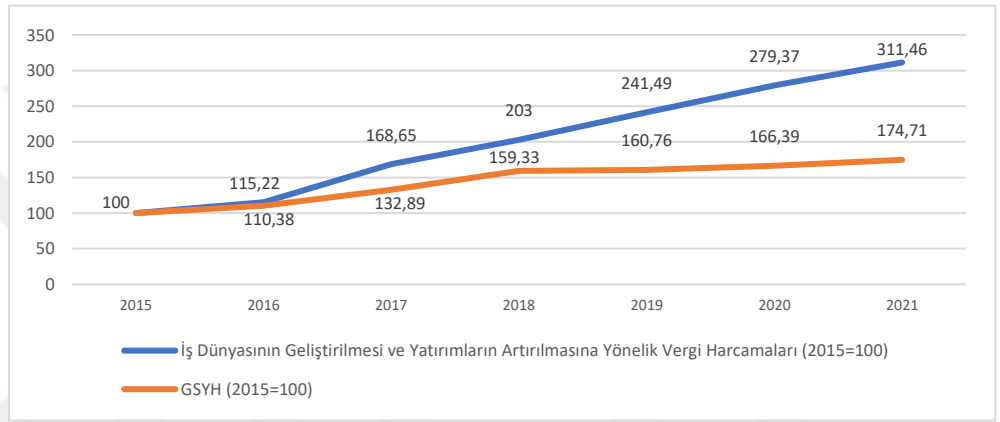
Diğer yandan Covid-19 Küresel Salgını bağlamında Türkiye’de resmi kaynaklara göre ilk vakanın görüldüğü 2020 yılının mart ayını takip eden haftalar içerisinde ekonomik ve sosyal hayat durma noktasına gelmiştir. Bu süreçte birçok işletme kapanmış olup ekonomi yönetimi kısa çalışma ödeneği, işten çıkarma yasağı vb. yöntemlerle işsizlik sorununa yönelik acil ve geçici önlemlere başvurmuştur. Ancak gerek Türkiye’de gerekse dünya genelinde alınan önlemlerin yeterli olmadığına dair tartışmalar mevcuttur. Bu bağlamda toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2020 ve 2021 yıllarında %3,87 oranında tahmin edilmektedir.

Diğer yandan vergi harcamaları tahminleri belirli bir gecikme süresi içerdiğinden dolayı çalışmada özellikle Covid-19 Küresel Salgını sebebiyle uygulanan vergi harcamaları tutarlarına yer verilememiştir. Bu durum çalışmanın kısıtları arasında sayılabilmektedir. Türkiye’de gerçekleştirilen bir başka teşvik politikası ise banka ve finans kurumları aracılığıyla yapılan düşük faizli kredi teşvikleridir. Bahsi

geçen teşviklerin, istisnai durumlar haricinde vergi harcaması niteliğindeki uygulamalarla bağlantısının bulunmadığını ifade etmek mümkündür.

Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Grafik 2.63’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.63: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)

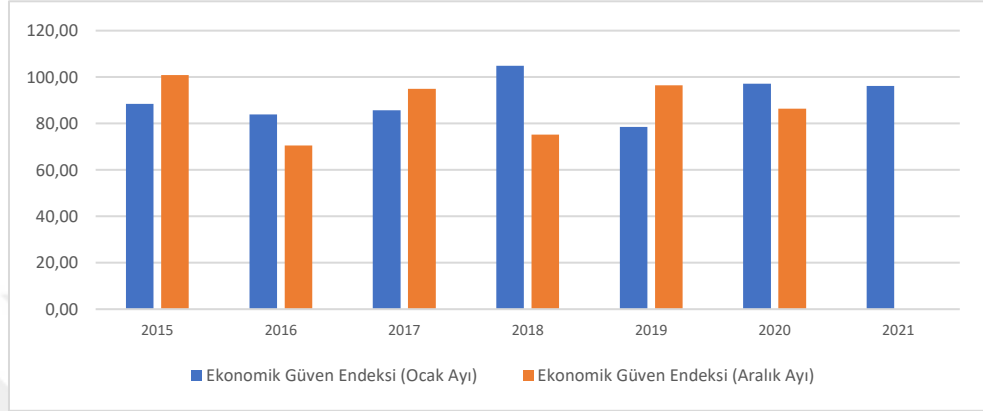


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı) ve Yeni Ekonomi Programı: Dengelenme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.63’te 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 100 endeks değerinde olan iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamaları her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021 yılında 311,46 endeks değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artış kaydederek 100 endeks değerinden 174,71 endeks değerine yükselmiştir. Grafik 2.63’te incelenebileceği üzere 2015-2021 dönemi içerisinde iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcamaları ile GSYH endeks değerleri arasındaki makas her geçen yıl artarak devam etmektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında ekonomik güven endeksinin gelişimini Grafik 2.64’te incelemek mümkündür.³³⁵

Grafik 2.64: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ekonomik Güven Endeksinin Gelişimi (Endeks Değeri)



Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Ekonomik Güven Endeksi**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ekonomik-Guven-Endeksi-Ocak-2015-18803>, 12 Mart 2020’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.64’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında ekonomik güven endeksinin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılının ocak ayında 88,30 endeks değerinde olan ekonomik güven endeksi sene sonunda siyasi belirsizliklerin sonlanmasıyla beraber 100,81 değerine ulaşmıştır. 2016 yılının ocak ayında ise ekonomik güven endeksi 83,88 değerine kadar azalmıştır. Bunda İstanbul’da gerçekleştirilen terör saldırılarının da etkisinin olduğunu ifade etmek mümkündür. Sene sonunda endeks 70,52 değerine düşerken bunda da 15 Temmuz 2016 tarihinde yaşanan darbe teşebbüsünün olumsuz etkileri gözlenebilmektedir.

İlerleyen zaman diliminde artan vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yanı sıra diğer genişletici maliye politikası araçlarıyla beraber ekonomik güven

³³⁵ Ekonomik güven endeksi; tüketicilerin ve üreticilerin genel ekonomik durumuna ilişkin değerlendirmelerini, beklenti ve eğilimlerini özetleyen bir bileşik endekstir. Ekonomik güven endeksi mevsim etkilerinden arındırılmış; dört adet tüketici alt endeksinin, imalat sanayi adıyla da adlandırılabilen sekiz adet reel sektör alt endeksinin, üç adet hizmet sektörü alt endeksinin, üç adet perakende ticaret alt endeksinin ve iki adet inşaat sektörü alt endeksinin normalleştirilmiş değerlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Normalleştirme işlemi için kullanılan ortalama ve standart sapma değerlerinin hesaplandığı dönem yıl boyunca sabit tutulmaktadır. Örneğin 2020 yılı için sabit dönem Ocak 2017-Aralık 2019 arasını kapsamaktadır. Ekonomik güven endeks değerinin 100’den büyük olması ortalama üzeri güveni, küçük olması ise ortalama altı güveni ifade etmektedir. Bkz.: S. B. Arzova, A. Atakış ve U. Ekmekçi, **Endekslerle Türkiye Ekonomisi**, 2. bs., İstanbul, Remzi Kitabevi, s. 38.

endeksinin 2017 ve 2018 yıllarının ocak aylarında sırasıyla 85,70 ve 104,90 seviyelerine ulaştığını ifade etmek mümkündür. 2018 yılının haziran ayında gerçekleştirilen erken seçimler ile ekim ayında yaşanan uluslararası siyasi sorunlar nedeniyle ekonomik güven endeksinin 75,20 seviyelerine kadar gerilediğini belirtmek mümkündür. 2019 yılının aralık ayında 96,50 seviyesine yükselmiştir. Aradaki zaman diliminde Türkiye ekonomisinin görünümünü şu şekilde ifade eden iktisatçılar mevcuttur:

*“Türkiye ekonomisinin temel sorunu ekonomi dışı görünen bir sorun: Yargının bağımsız olmaması ve hukukun üstünlüğünün yitirilmiş olması. Yargının bağımsız olmaması, her şeyi bozuyor. Mesela kamu kesiminin ve dolayısıyla kamu harcamalarının denetlenememesine yol açıyor. Bu durum kamu kesiminde gereksiz ve yüksek harcamaların en üst düzeyde olmasına ve inanılması zor bir savurganlığa neden oluyor. ... Girişilen gerekli gereksiz pahalı projeler de denetlenmiyor ve bunlar kamu kesimine ciddi yükler oluşturuyor, enflasyon üzerinden de baskı yaratıyor. Bu çerçevede yabancı yatırımcıların buradan uzak durmasına yol açıyor.”*³³⁶

Bu bağlamda hukuk reformu hususunda 2021 yılının ocak ayında Cumhurbaşkanı tarafından açıklanan Yargı Reformu Stratejisi Belgesi’ne göre demokrasinin güçlendirilmesi, hak ve özgürlüklerin geliştirilmesi, tutuksuz yargılamanın asıl yöntem olarak benimsenmesi, internet erişimine getirilebilen kısıtlamaların uluslararası mukayese yoluyla belirlenmesi, hukuk yargılaması ile idari yargılamanın sadeleştirilmesi, uyuşmazlıkların derinleşmeden çözümüne imkan sağlayacak müesseselerin güçlendirilmesi gibi öngörülebilir bir yatırım ortamının oluşmasına katkı sağlayacak düzenlemelerle beraber diğer belli başlı toplumsal sorunlara ilişkin reform paketine yönelik çalışmaların başlatıldığı ilan edilmiştir.³³⁷ Sözü edilen reform paketinin uygulanabilirliğini ve olası etkilerini ilerleyen yıllarda gözlemlemek mümkün hale gelebilecektir.

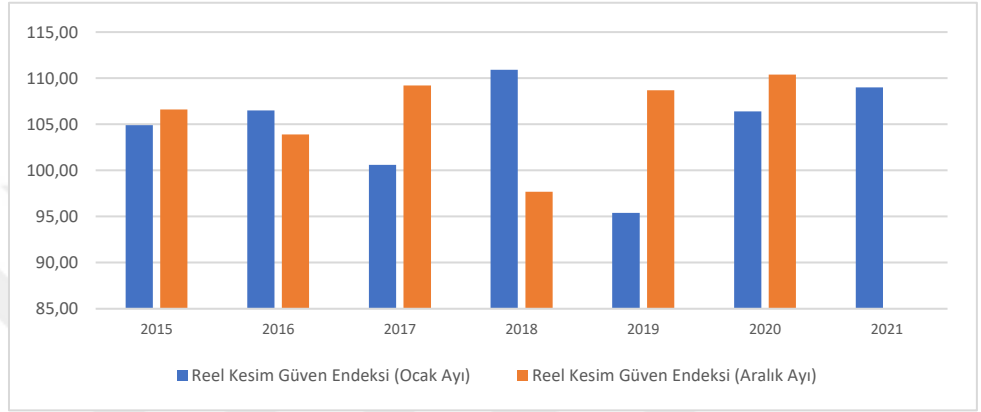
Diğer yandan 2020 yılının ocak ve aralık aylarında sırasıyla 97,10 ve 86,40 oranlarında olan ekonomik güven endeksi 2021 yılının ocak ayında 96,20 değerine

³³⁶ M. Eğilmez, “Önce Doğru Teşhis”, **Kendime Yazılar**, (Çevrimiçi) <https://www.mahfiegilmez.com/2019/06/once-dogru-teshis.html?m=1>, 17 Mart 2021.

³³⁷ T.C. Adalet Bakanlığı, **Yargı Reformu Stratejisi**, Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) <https://hhgm.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/haber2>, 17 Mart 2021.

ulaşmıştır. Yüzdesel bazda değerlendirildiğinde 2015-2021 yılları arasında ekonomik güven endeksinin olumlu bölgede yer aldığı dönemler 2015/Aralık ve 2018/Ocak aylarıdır. Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında mevsim etkilerinden arındırılmış reel kesim güven endeksinin gelişimini Grafik 2.65’te incelemek mümkündür.³³⁸

Grafik 2.65: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Reel Kesim Güven Endeksinin Gelişimi (Endeks Değeri)



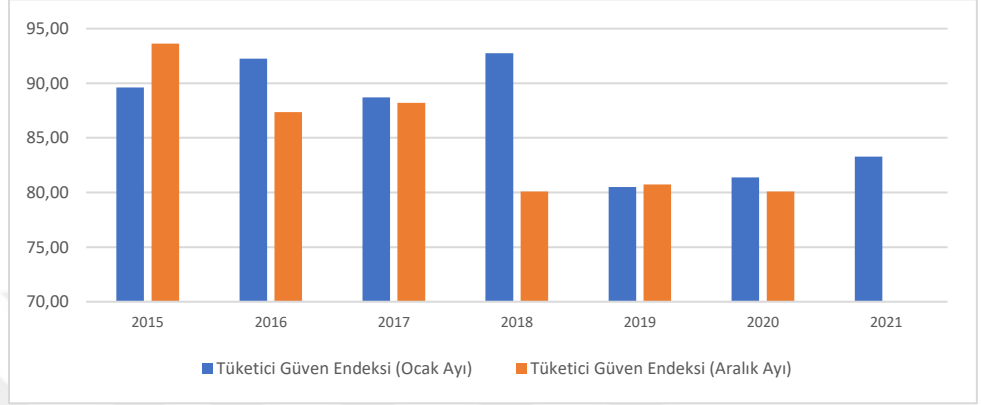
Kaynak: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, **Reel Kesim Güven Endeksi**, (Çevrimiçi) <https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/dashboard/4977>, 18 Mart 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.65’te Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında mevsim etkilerinden arındırılmış reel kesim güven endeksinin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılının ocak ayında 104,90 değerinde olan reel kesim güven endeksi 2018 yılının aralık ayına kadar beklentilerin olumlu olduğu 100 değerinin üzerinde hesaplanmıştır. 2018 yılının aralık ayında 97,70 ve 2019 yılının ocak ayında 95,40 değerinde olan reel kesim güven endeksi 2021 yılının ocak ayında 109 değerinde hesaplanmıştır.

³³⁸ Reel kesim güven endeksi; iktisadi yönelim anketi ile imalat sanayinde faaliyet gösteren firma yöneticilerinin, yakın geçmişe ilişkin değerlendirmelerinin, mevcut duruma ilişkin görüşlerinin ve geleceğe yönelik beklentilerinin öğrenilerek, imalat sanayinin kısa dönemdeki eğilimlerinin gösterge olarak takip edilmesini amaçlayan bir endeks türüdür. İktisadi yönelim anketi aylık bazda gerçekleştirilmekle beraber ocak, nisan, temmuz ve ekim aylarında; üretimi kısıtlayan faktörler, üretim kapasitesi seviyesi, mevcut sipariş kayıtlarının üretim süresi ile yurtiçi ve yurtdışındaki rekabet gücüne yönelik sorular sorulmaktadır. Diğer aylarda ise üretim, siparişler, istihdam, stoklar, satış fiyatı, birim maliyeti, kapasite kullanım oranı, üretici fiyatları enflasyonu, kredi faiz oranı ve genel gidişat ile ilgili sorular yer almaktadır. Reel kesim güven endeksi değerinin 100’den büyük olması beklentilerin olumlu olduğu bölgeyi, 100’den küçük olması ise beklentilerin olumsuz olduğu bölgeyi ifade etmektedir. Bkz.: Arzova, Atakişi ve Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 118.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında mevsim etkilerinden arındırılmış tüketici güven endeksinin gelişimini Grafik 2.66’da incelemek mümkündür.³³⁹

Grafik 2.66: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Tüketici Güven Endeksinin Gelişimi (Endeks Değeri)



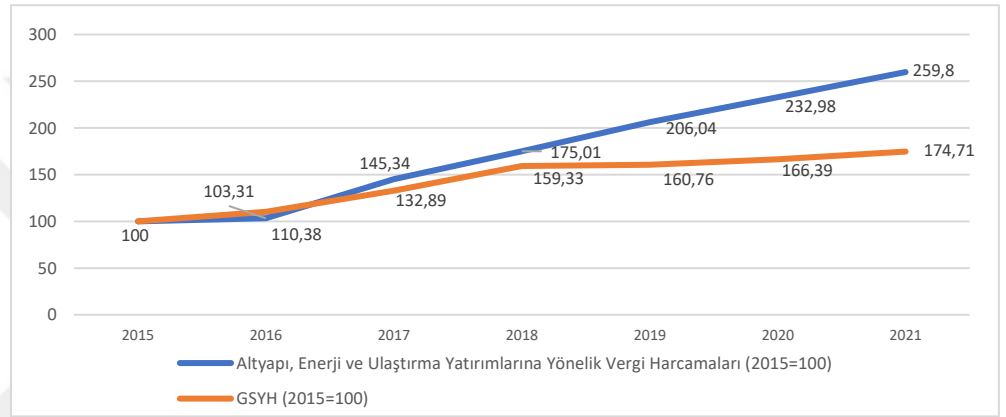
Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Tüketici Güven Endeksi**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Tuketici-Guven-Endeksi-Aralik-2015-18850>, 22 Mart 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.66’da Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında mevsim etkilerinden arındırılmış tüketici güven endeksinin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılının ocak ayında 88,39 değerinde olan tüketici güven endeksi sene sonunda 93,64 değerine yükselmiştir. 2016 yılının ocak ayında 92,24 değerinde olan endeks aralık ayında 87,37 seviyesine gerilemiştir. 2017 yılının ocak ve aralık aylarında yaklaşık 88 değerinde olan tüketici güven endeksi 2018 yılının ocak ayında 92,74 seviyesine yükselirken aralık ayında 80,09 değerine azalmıştır. 2019 ve 2020 yılları ocak ve aralık aylarında yaklaşık 80 seviyelerinde olan tüketici güven endeksinin 2021 yılı ocak ayında 83,27 seviyesinde hesaplanmıştır.

³³⁹ Tüketici güven endeksi; tüketicilerin kişisel mali durumları ve genel ekonomiye ilişkin mevcut durum değerlendirmeleri ve gelecek dönem beklentileri ile yakın gelecekteki harcama ve tasarruf eğilimlerini ölçen bir endekstir. Tüketici güven endeksi tüketicinin; geçen on iki aylık dönemde Türkiye’nin genel ekonomik durumuna ilişkin değerlendirmesini, tüketici fiyatlarının değişimine ilişkin düşüncesi ve beklentisini, mevcut dönemin dayanıklı tüketim malları satın almak için uygunluğuna ilişkin düşüncesini, gelecek on iki aylık döneme yönelik Türkiye’nin genel ekonomik durumuna ilişkin değerlendirmesini, ücretlerin değişimine ilişkin beklentisini, otomobil alma düşüncesini, konut alma/inşaat yaptıırma/tamir ettirme ihtimalini, tasarruf etme ihtimalini, gelecek üç ve on iki aylık dönemde yarı dayanıklı ve dayanıklı tüketim mallarına yönelik harcama yapma düşüncesini ölçmektedir. Tüketici güven endeksi değerinin 100’den büyük olması beklentilerin olumlu olduğu bölgeyi, 100’den küçük olması ise beklentilerin olumsuz olduğu bölgeyi ifade etmektedir. Bkz.: Arzova, Atakış ve Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 152.

Bu bağlamda ekonomik güven endeksi ile benzer dönemlerde benzer değişimleri yansıtan tüketici güven endeksinin, 2015-2021 yılları arasında ekonomik güven endeksinden farklı olarak beklentilerin olumlu olduğu 100 seviyesinin üzerine çıkmadığını ifade etmek mümkündür. Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Grafik 2.67’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.67: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımlarına Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)

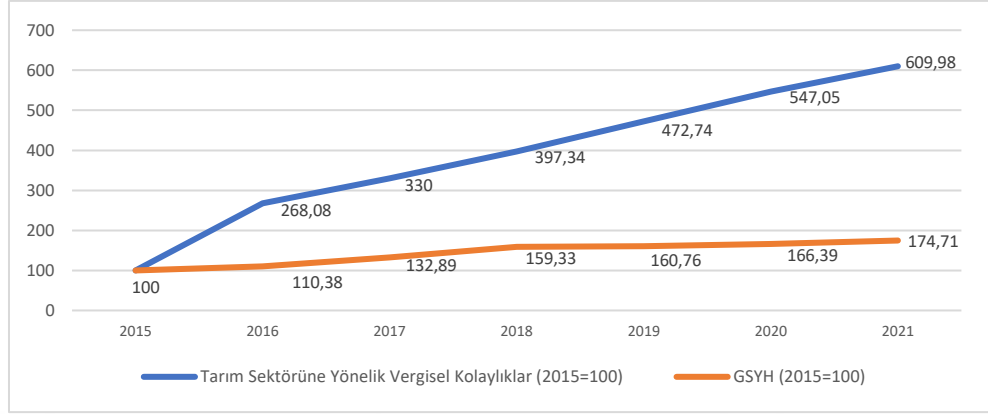


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e. ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.67’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 100 endeks değerinde olan altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamaları her yıl artış eğilimi sürdürerek 2021 yılında 259,80 endeks değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artış kaydederek 100 endeks değerinden 174,71 endeks değerine yükselmiştir. 2015-2021 dönemi içerisinde altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamaları ile GSYH endeks değerleri arasındaki makas her geçen yıl artarak devam etmektedir.

Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar ile GSYH’nin gelişimini Grafik 2.68’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.68: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıklar ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)



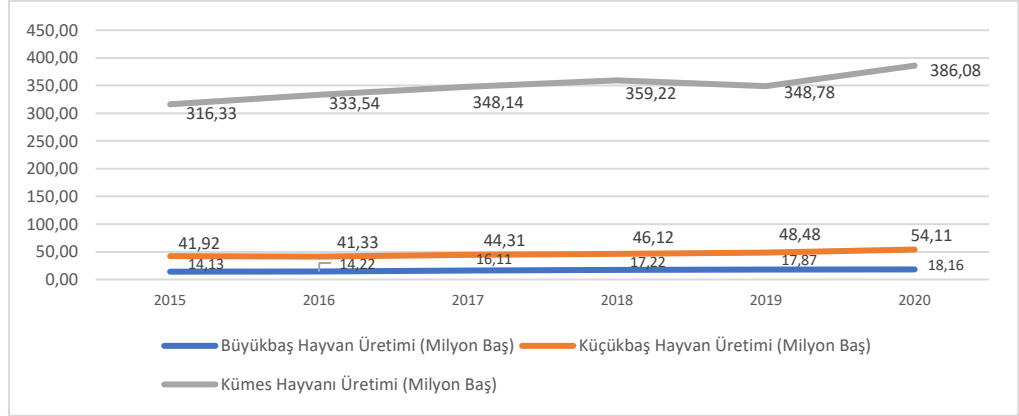
Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e., ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.68’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 100 endeks değerinde olan tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021 yılında 609,98 endeks değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artış kaydederek 100 endeks değerinden 174,71 endeks değerine yükselmiştir. 2015-2021 dönemi içerisinde tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar ile GSYH endeks değerleri arasındaki makas her geçen yıl artarak devam etmektedir.

Türkiye’de 2015-2020 yılları arasında büyükbaş ve küçükbaş hayvan ile kümes hayvanı üretim istatistiklerini Grafik 2.69’da incelemek mümkündür.³⁴⁰

³⁴⁰ Hayvan üretim istatistikleri Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisindeki tüm yerlerdeki canlı büyükbaş, küçükbaş, tek tırnaklılar ve kümes hayvanları ile hayvansal üretimi kapsamaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı il ve ilçe teşkilatları, ülke genelindeki mezbaha ve tabakhaneler, tarım teknisyenlerinin kendi bölgeleri hakkındaki izlenimleri ve ipekböcekçiliği açısından Bursa Koza Tarım Satış Kooperatifleri Birliği tarafından gönderilen verileri TÜİK derleyip yayınlamaktadır. Bkz.: Arzova, Atakişi ve Ekmekçi, a.g.e., s. 60. Çalışmanın kapsamını belirli bir sınırdan tutabilmek amacıyla hayvancılıkta önemli bir yer tutan büyükbaş, küçükbaş ve kümes hayvancılığı üretimine yönelik verilerden yararlanılacaktır. Büyükbaş hayvanlar miktarına göre sırasıyla; sığır (kültür), sığır (kültür-melez), sığır (yerli) ve mandadan oluşmaktadır. Küçükbaş hayvanlar miktarına göre sırasıyla; koyun (yerli), kıl keçisi, koyun (merinos) ve tiftik keçisinden oluşmaktadır. Kümes hayvanları miktarına göre sırasıyla; tavuk (et), tavuk (yumurta), hindi, kaz ve ördekten oluşmaktadır.

Grafik 2.69: Türkiye’de 2015-2020 Yılları Arasında Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan ile Kumes Hayvanı Üretim İstatistikleri (Milyon Baş)



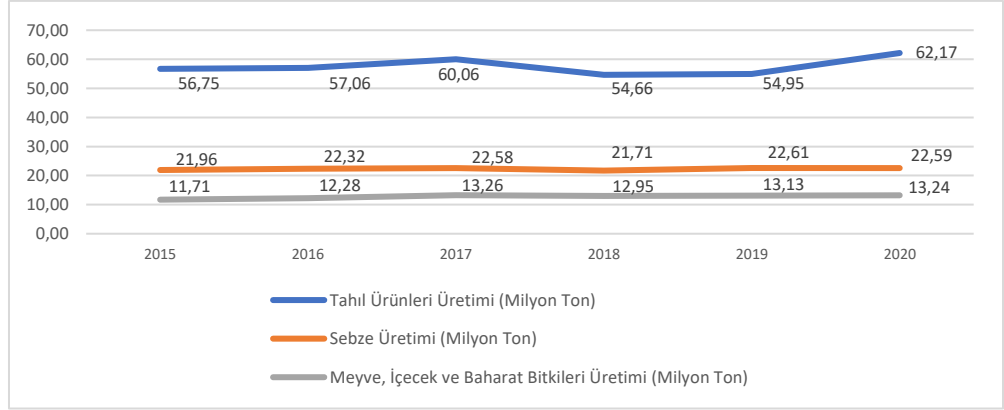
Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Hayvansal Üretim İstatistikleri**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi) <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Tarim-111>, 25 Mart 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.69’da Türkiye’de 2015-2020 yılları arasında büyükbaş ve küçükbaş hayvan ile kumes hayvanı üretim istatistikleri yer almaktadır. Buna göre Türkiye’de 2015-2020 yılları arasında gerek küçükbaş gerekse büyükbaş hayvan sayısının sabit oranda artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Kumes hayvancılığında ise 2015 yılından 2018’e %13,55 oranında artan hayvan sayısındaki artış hızı 2019 yılında azalsa da 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %10,69 oranında artarak yaklaşık üç yıllık artış oranına yaklaşmış bulunmaktadır. Diğer yandan 2015-2020 yılları arasında tarım sektörüne yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yanı sıra verilen diğer teşvikler de dikkate alındığında arzulanan üretim seviyesine ulaşamadığını ifade etmek mümkündür.

Türkiye’de 2015-2020 yılları arasında tahıl ürünleri, sebze, meyve, içecek ve baharat bitkileri üretimine ilişkin istatistikleri Grafik 2.70’te incelemek mümkündür.³⁴¹

³⁴¹ Grafik 2.70’te tahıl ürünleri şeklinde yer verilen ürünler miktarına göre sırasıyla; buğday, şekerpancarı, arpa, mısır, pamuk ve ayçiçeğine ait verilerden oluşmaktadır. Sebze ürünleri miktarlarına göre sırasıyla; domates, karpuz, kuru soğan, salatalık (hıyar) ve kavuna ait verilerden oluşmaktadır. Meyve, içecek ve baharat bitkileri ise miktarlarına göre; üzüm, elma, portakal, zeytin, çay ve fındık verilerinden oluşmaktadır.

Grafik 2.70: Türkiye’de 2015-2020 Yılları Arasında Tahıl Ürünleri, Sebze, Meyve, İçecek ve Baharat Bitkileri Üretimine İlişkin İstatistikler (Milyon Ton)



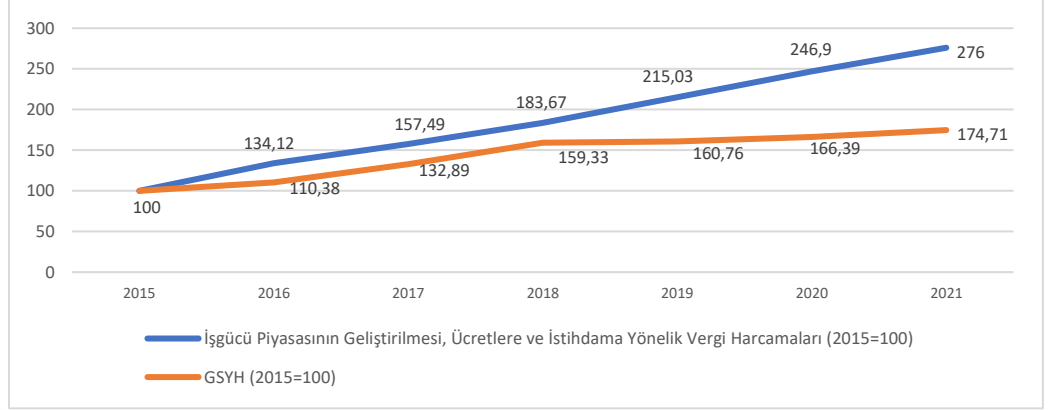
Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Bitkisel Üretim İstatistikleri**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim-Istatistikleri-2020-33737>, 25 Mart 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.70’te 2015-2020 yılları arasında tahıl ürünleri, sebze, meyve, içecek ve baharat bitkileri üretimine ilişkin istatistikler yer almaktadır. Buna göre Türkiye’de 2015-2020 yılları arasında gerek sebze üretiminin gerekse meyve, içecek ve baharat bitkilerinin üretimine ilişkin sabit oranda arttığını gözlemlemek mümkündür. Tahıl ürünleri üretimi ise 2015 yılından 2017 yılına kadar sabit oranda artarken 2018’de artış oranında azalma gerçekleşmiştir. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %13,13 oranında artış göstermiştir. Diğer yandan 2015-2020 yılları içerisinde tarım sektörüne yönelik sağlanan desteklerin üretime istenen seviyede yansımadağını ifade etmek mümkündür.

2.3.1.2. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının İstihdam Düzeyi Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretlere ve istihdama yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Grafik 2.71’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.71: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretlere ve İstihdama Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)

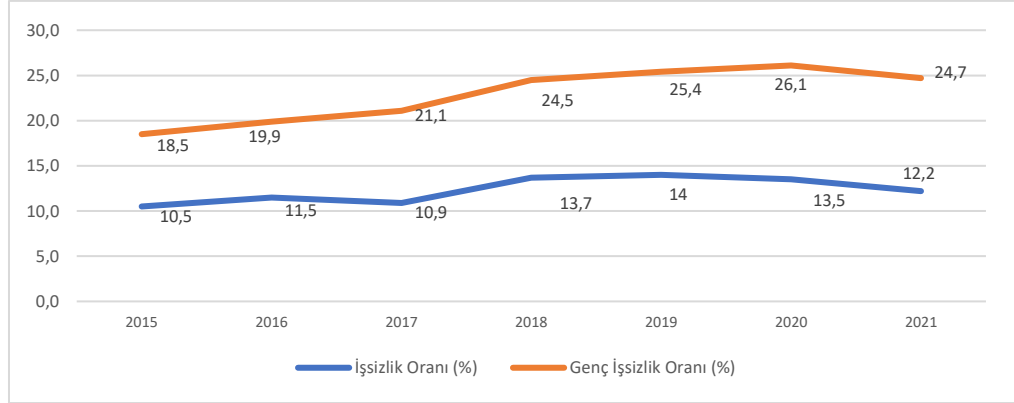


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e. ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.71’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretlere ve istihdama yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 100 endeks değerinde olan işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretlere ve istihdama yönelik vergi harcamaları her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021 yılında 276 endeks değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artış kaydederek 100 endeks değerinden 174,71 endeks değerine yükselmiştir. 2015-2021 dönemi içerisinde işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretlere ve istihdama yönelik vergi harcamaları ile GSYH endeks değerleri arasındaki makas her geçen yıl artarak devam etmektedir.

Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında işsizlik oranı ile genç işsizlik oranını Grafik 2.72’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.72: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında İşsizlik Oranı ve Genç İşsizlik Oranı (%)



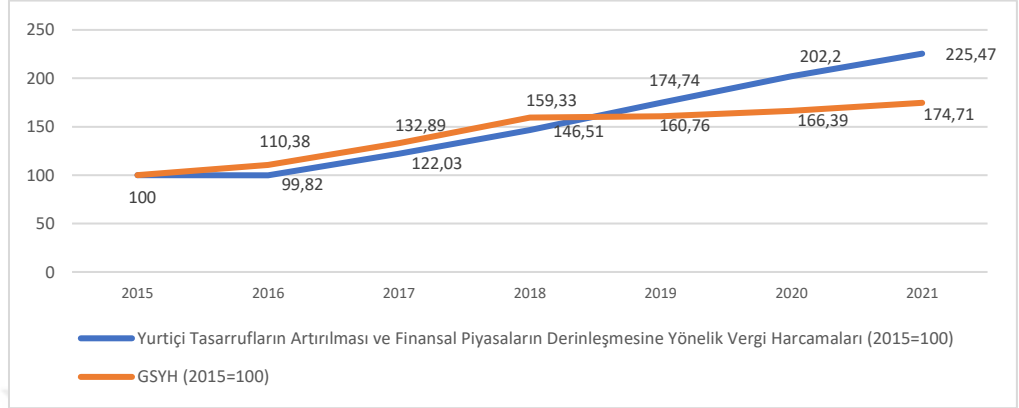
Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **15-64 Yaş Grubundaki Nüfusun İşgücü Durumu ve Genç Nüfusta (15-24 Yaş) İşsizlik Oranı**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi) <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Istihdam,-Issizlik-ve-Ucret-108>, 27 Mart 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.72’de Türkiye’de 2015-2021 yılları arasında işsizlik ve genç işsizlik oranlarına yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 15-64 yaş grubundaki nüfusun işsizlik oranı %10,50 ve genç işsizlik oranı %18,50 seviyesinde bulunmaktadır. 2016 yılında işsizlik oranı %11,50 ve genç işsizlik oranı %19,90 seviyesine yükselmiştir. 2017 yılında işsizlik oranı %10,90 iken genç işsizlik oranı %21,10 seviyesine yükselmiştir. 2018 yılında işsizlik oranı %13,70 ve genç işsizlik oranı %24,50 seviyesine yükselmiştir. 2019 yılında işsizlik oranı %14’e ve genç işsizlik oranı %25,40 seviyesine yükselmiştir. 2020’de işsizlik %13,50 iken genç işsizlik oranı %26,10 seviyesine yükselmiştir. 2021 yılında işsizlik oranı %12,20’ye ve genç işsizlik oranı %24,70 seviyesine gerilemiştir. İşsizlik verileri dikkate alındığında Türkiye’de işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretlere ve istihdama yönelik vergi harcamalarının işsizlik oranının azaltmaya yetmediğine işaret edebilmektedir.

2.3.1.3. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Kamu ve Özel Kesim Tasarrufları Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Grafik 2.73’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.73: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e., ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.73’te 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 100 endeks değerinde olan yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları ertesi yıl 99,82 endeks değerine düşerken 2021 yılında 225,47 endeks değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH 100 endeks değerinden 174,71 endeks değerine yükselmiştir. 2015-2021 dönemi içerisinde yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları ile GSYH endeks değerleri arasında diğer vergi harcamalarına göre daha sınırlı bir fark bulunmaktadır.

2.3.2. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Mikro Ekonomik Etkileri

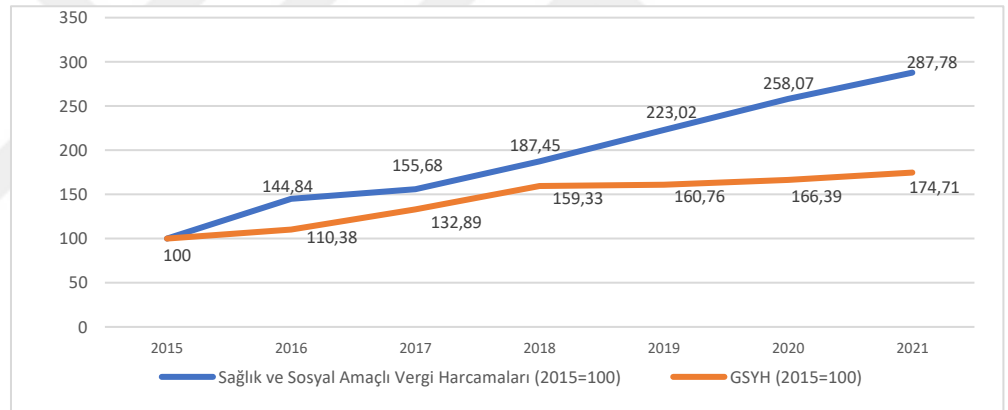
Vergi harcamalarının mikro ekonomik etkilerini incelerken çeşitli göstergelerden yararlanmak mümkündür. Çalışmada vergi harcamalarının ekonomik kalkınma üzerindeki etkilerini araştırırken fonksiyonel ayrıma bağlı olarak meydana getirilen ölçütlerden yararlanılacaktır. Bunlar arasında sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları, eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve

geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları yer almaktadır. Vergi harcamalarının GSYH üzerindeki etkilerini incelerken sayılan göstergelere ilaveten mikro ekonominin araştırma konusuna dâhil olabilen insani gelişme endeksinden yararlanılacaktır.

2.3.2.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Ekonomik Kalkınma Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Grafik 2.74’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.74: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)

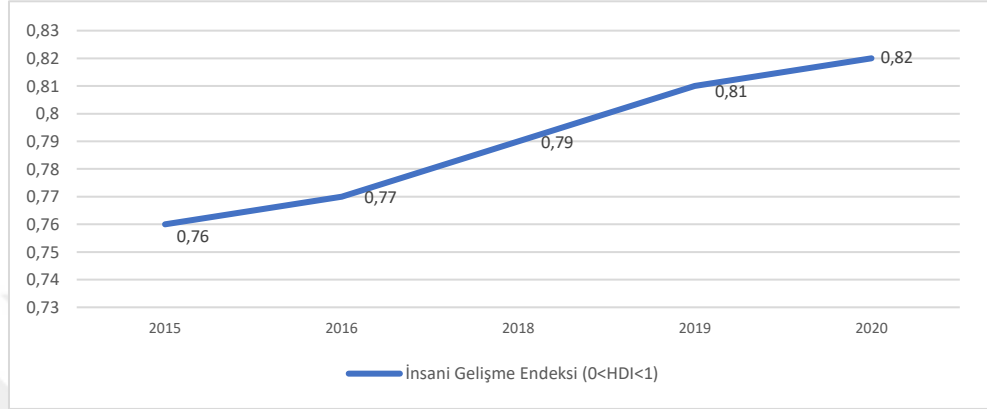


Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e., s. 16’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.74’te 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 100 endeks değerinde olan sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021 yılında 287,78 endeks değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artış kaydederek 100 endeks değerinden 174,71 endeks değerine yükselmiştir. 2015-2021 dönemi içerisinde sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları ile GSYH endeks değeri arasındaki makas her geçen yıl artarak devam etmektedir.

İnsani gelişme raporu verilerine göre Türkiye’de 2015-2020 yılları arasındaki insani gelişme endeks değerlerini Grafik 2.75’te incelemek mümkündür.

Grafik 2.75: Türkiye’de 2015-2020 Yılları Arasında İnsani Gelişme Endeks Değerleri (Endeks Değeri, $0 < HDI < 1$)



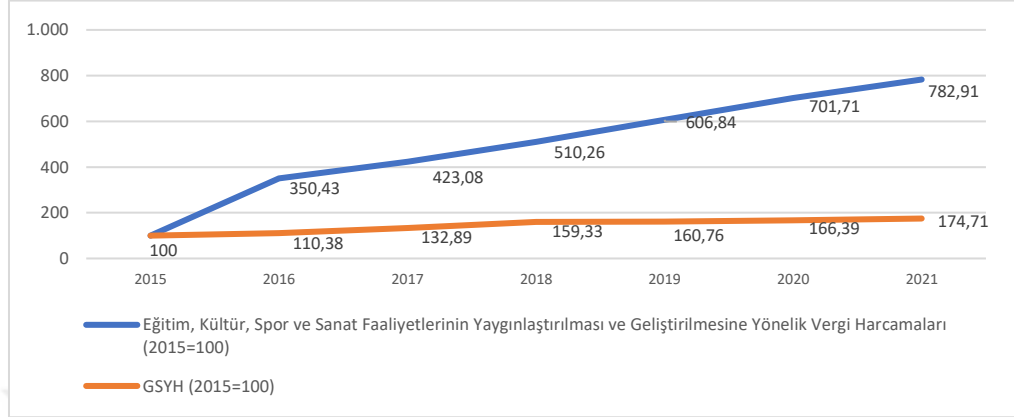
Kaynak: United Nations Development Programme, **Human Development Report, 2015**, s. 209, (Çevrimiçi) http://hdr.undp.org/sites/default/files/2015_human_development_report.pdf, 1 Nisan 2021, **2016**, s. 23, (Çevrimiçi) http://hdr.undp.org/sites/default/files/HDR2016_EN_Overview_Web_0.pdf, 1 Nisan 2021, **2018**, s. 23, (Çevrimiçi) http://hdr.undp.org/sites/default/files/2018_human_development_statistical_update.pdf, 1 Nisan 2021, **2019**, s. 300, (Çevrimiçi) <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2019.pdf>, 1 Nisan 2021, **2020**, s. 241, (Çevrimiçi) <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2020.pdf>, 1 Nisan 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.75’te Türkiye’de 2015-2020 yılları arasında insani gelişme endeks değerlerine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 0,76 değerinde olan insani gelişme endeksi 2016’da 0,77 değerine, 2018’de 0,79 değerine, 2019’da 0,81 değerine ve 2020’de 0,82 değerine ulaşarak dünya genelinde 189 ülke arasında 72’nci sıradan 54’üncü sıraya yükselerek yüksek insani gelişme kategorisine dahil olmuştur.

2.3.2.2. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Eğitim-Öğretim Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Grafik 2.76’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.76: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e., ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

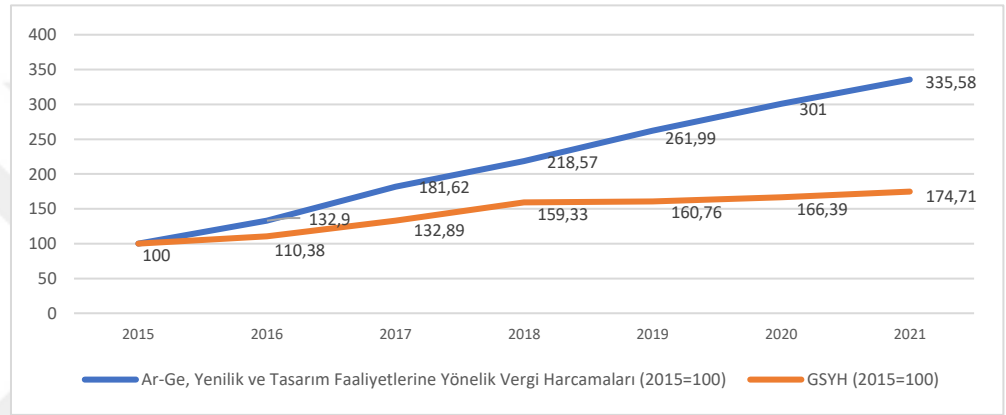
Grafik 2.76’da 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 100 endeks değerinde olan eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021 yılında 782,91 endeks değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artış kaydederek 100 endeks değerinden 174,71 endeks değerine yükselmiştir. 2015-2021 dönemi içerisinde eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları ile GSYH endeks değerleri arasındaki makas her geçen yıl artarak devam etmektedir.

Diğer yandan 2015-2021 yılları arasında eğitim sektörüne yönelik vergi harcamalarının çoğalmasında özellikle üniversiteye giriş sınavına hazırlıkta rağbet gören özel dershanelerin ve öğrenci etüt merkezlerinin, 2018-2019 eğitim-öğretim döneminin sonuna kadar olan süreçte, özel okullara dönüştürülmesi amacıyla sağlanan vergisel teşviklerden kaynaklanabileceğini ileri sürmek mümkündür. Bunların eskiden bu yana var olan özel okulların seviyesine ulaşip ulaşamadığı ise tartışmalıdır.

2.3.2.3. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Grafik 2.77’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.77: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)



Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e., ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.77’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında 100 endeks değerinde olan Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021 yılında 335,58 endeks değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artış kaydederek 100 endeks değerinden 174,71 endeks değerine yükselmiştir. Bunun yanı sıra Türkiye’de başvurululan toplam patent sayısı 2015’te 13.958 adet iken 2019’da 19.916 adede yükselmiştir.³⁴²

³⁴² Türk Patent ve Marka Kurumu, **Yıllık İstatistikler**, (Çevrimiçi) <https://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/statistics/>, 2 Nisan 2021.

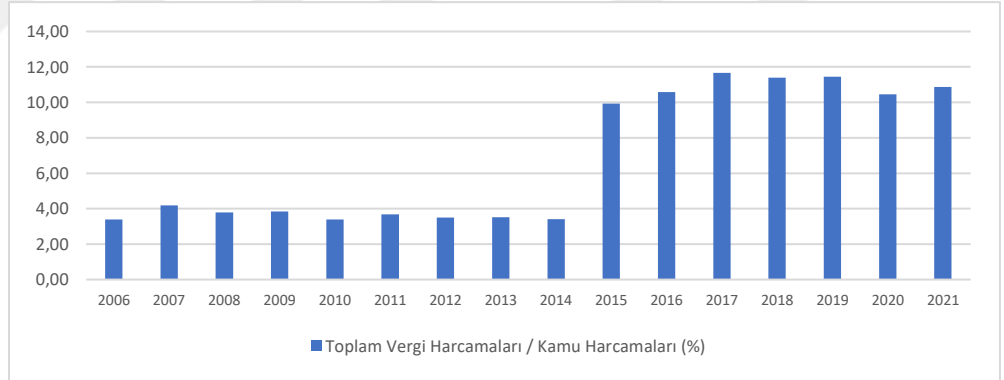
2.4. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Mali Etkileri

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar kamu harcamaları, vergi gelirleri ve kamu bütçesi üzerinde önemli sayılabilecek değişiklikler oluşturduğu için bu tür uygulamaların mali etkilerini araştırmak gerekmektedir. Çalışmada toplam vergi harcamalarının; kamu harcamaları, vergi gelirleri ve AB tanımlı genel yönetim borç stoku içerisindeki payları incelenecektir.

2.4.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de 2006-2021 yılları arasında vergi harcamalarının toplam kamu harcamaları içerisindeki payını Grafik 2.78’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.78: Türkiye’de 2006-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/ Kamu Harcamaları (%)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2021 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve T.C. Cumhurbaşkanlığı, **Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları**, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, (Çevrimiçi) <https://www.sbb.gov.tr/yillar-bazinda-genel-devlet-istatistikleri/>, 5 Nisan 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

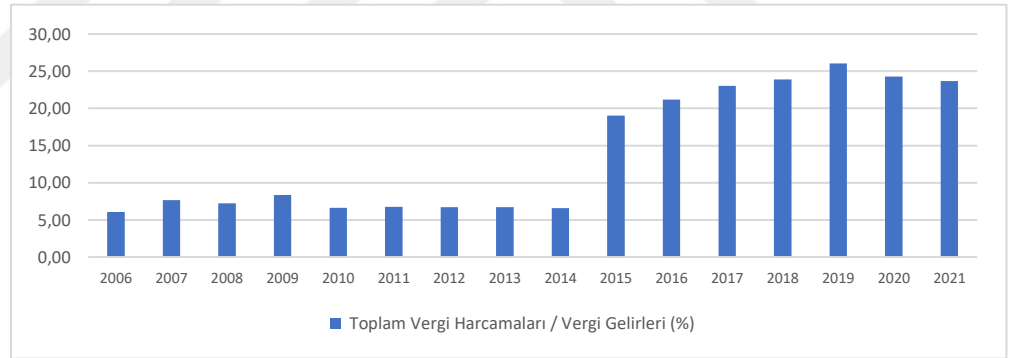
Grafik 2.78’de Türkiye’de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamaları/kamu harcamaları oranlarına yer verilmektedir. Buna göre 2006 yılında toplam vergi harcamaları kamu harcamalarının %3,39’unu oluştururken ertesi yıl %4,19’a yükseldikten sonra 2015 yılına kadar yaklaşık %3,50’ler civarında hesaplanmıştır. Bu tarihten itibaren artmaya başlayan söz konusu oran 2015’te %9,53 seviyesine 2016’da %10,58’e ve 2017’de de %11,67 oranına yükselmiştir. 2018

yılında %11,39 oranında hesaplanan toplam vergi harcamaları/kamu harcamaları 2019’da %11,45 seviyesine yükselmiştir. 2020’de %10,45 oranına azalırken 2021’de %10,87 oranına yükselmiştir. Bu bağlamda Türkiye’de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarının kamu harcamalarına olan oranı üç katından fazla artmıştır. Bu artışın özellikle 2015 yılında başladığı dikkate alındığında, çalışmanın önceki kısımlarında açıklandığı üzere vergi harcamalarının siyasi etkilerine işaret edilebilmektedir.

2.4.2. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payını Grafik 2.79’da incelemek mümkündür.

Grafik 2.79: Türkiye’de 2006-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/ Vergi Gelirleri (%)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2021 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve T.C. Cumhurbaşkanlığı, **Genel Devlet Gelir ve Harcamaları**, Strateji ve Bütçe Başkanlığı’ndan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.79’de Türkiye’de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamaları/vergi gelirleri oranına yer verilmektedir. Buna göre 2006 yılında toplam vergi harcamaları vergi gelirlerinin %6,06’sını oluştururken söz konusu oran 2007’de %7,64 seviyesine yükselip ertesi yıl %7,22 oranında hesaplandıktan sonra 2009 yılında 2008 Küresel Finans Krizi’nin meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermek amacıyla uygulanan genişletici maliye politikası kapsamında %8,34’e yükselmiştir. 2010-2015 yılları arasında yaklaşık %6,60’lar seviyesinde hesaplanan toplam vergi

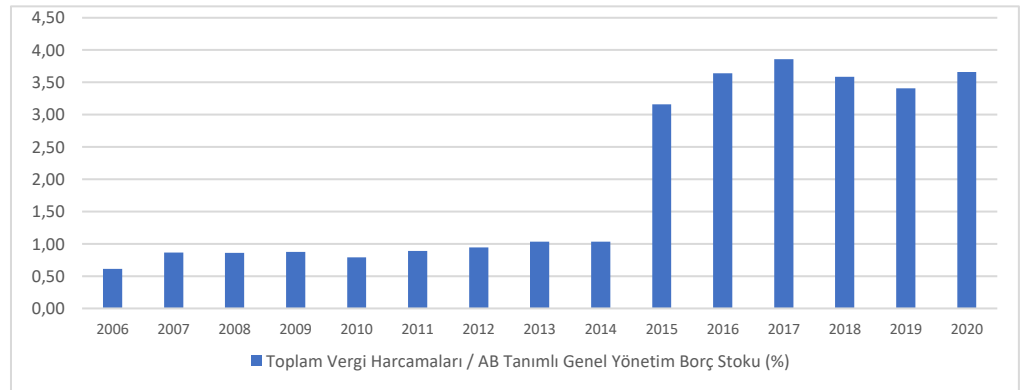
harcamaları/vergi gelirleri oranı 2015 yılında %19,01'e, 2016'da %21,16'ya, 2017'de %23,04'e, 2018'de %23,88'e ve 2019'da %26,04 seviyesine yükselmiştir.

Bu artışta uygulanan istisna, muafiyet, indirim vb. mekanizmaların yaygınlaştırılmasının yanı sıra 2016 yılında kabul edilen 6736 sayılı kanun ile 2018 yılında kabul edilen 7143 sayılı kanunun sağladığı vergi afları sonucunda azalan vergi gelirlerinin de etkisi bulunabilmektedir. Toplam vergi harcamaları/vergi gelirleri oranı 2020 yılında %24,26'ya ve 2021'de de %23,69 seviyesine gerilemiştir. Bu bağlamda Türkiye'de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarının vergi gelirlerine olan oranı dört katına yakın artmıştır. Bu artışın özellikle 2015 yılında başladığı dikkate alındığında, vergi harcamalarının siyasi etkilerine işaret edilebilmektedir.

2.4.3. Türkiye'de Uygulanan Vergi Harcamalarının AB Tanımlı Genel Borç Stoku Üzerindeki Etkileri

Türkiye'de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarının AB tanımlı borç stoku içerisindeki payını Grafik 2.80'de incelemek mümkündür.

Grafik 2.80: Türkiye'de 2006-2020 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/ AB Tanımlı Genel Yönetim Borç Stoku (%)



Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, **AB Tanımlı Genel Yönetim Borç Stoku İstatistikleri**, (Çevrimiçi) <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>, 6 Nisan 2021'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.80'de Türkiye'de 2006-2020 yılları arasında toplam vergi harcamaları/AB tanımlı genel yönetim borç stokuna yer verilmektedir. Buna göre 2006 yılında toplam vergi harcamaları AB tanımlı genel yönetim borç stokunun %0,61'ini

oluştururken 2007’de %0,87’sini, 2008’de %0,86’sını ve 2009’da %0,87’sini meydana getirmektedir. Toplam vergi harcamaları/AB tanımlı genel yönetim borç stoku 2010 yılında %0,79’a, 2011’de %0,89’a, 2012’de %0,94’e, 2013-2014 yıllarında %1,03’e yükselmiştir. Söz konusu oran 2015 yılında %3,16’ya, 2016’da %3,64’e ve 2017’de %3,86’ya yükselirken 2018’de %3,59’a gerilemiştir. Toplam vergi harcamaları/AB tanımlı genel yönetim borç stoku 2019’da %3,41 ve 2020’de %3,66 oranında hesaplanmaktadır.

Bu bağlamda Türkiye’de 2006-2020 yılları arasında toplam vergi harcamalarının AB tanımlı genel yönetim borç stokuna olan oranı altı kat artmıştır. Bu artışın özellikle 2015 yılında başladığı dikkate alındığında, vergi harcamalarının siyasi etkilerine işaret edilebilmektedir. Ayrıca vazgeçilen vergi gelirleri sebebiyle AB tanımlı genel yönetim borç stokunda ciddi miktarda artış yaşandığı gözlenebilmektedir. Zira bir önceki alt başlıkta ifade edildiği üzere 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarının vergi gelirlerine olan oranı dört katına yakın artmıştır. Dolayısıyla ilerleyen yıllarda kamu borç kompozisyonunun olumsuz yönde etkilenebileceğini ileri sürmek mümkündür.

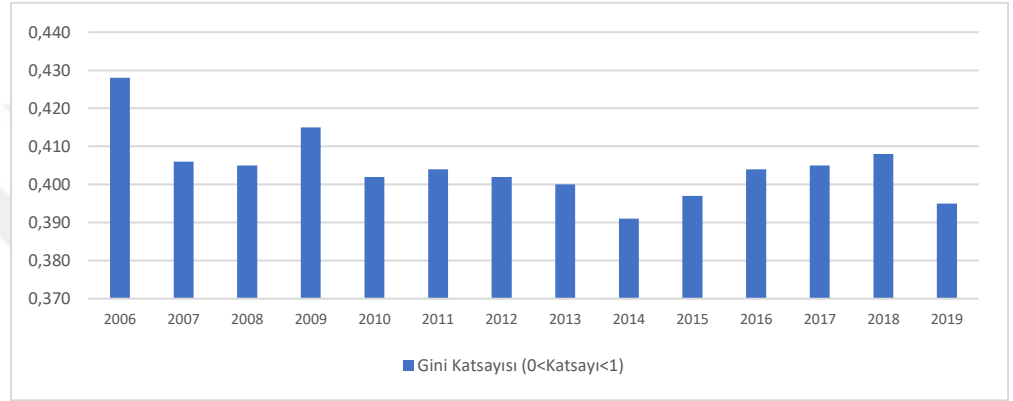
2.5. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri

Vergiler dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de tüketici tercihlerini etkileyebilmektedir. Dolayısıyla vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerin gelir dağılımı, vergi adaleti ve çevre koruma faaliyetleri gibi sosyal nitelikli alanlara yönelik etkilerinden söz etmek mümkündür. Sosyal etkilerin ölçülmesi kolay olmamakla beraber özellikle vergi harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkilerini belirleyebilmek amacıyla Lorenz eğirisinden türetilmiş olan Gini katsayısından yararlanılacaktır. Ayrıca kanun maddeleri dikkate alındığında söz konusu düzenlemelerin ağırlıkla sosyal amaç taşıdığını ifade etmek mümkündür. Yine de sağlık ve sosyal amaç taşıyan vergi harcamaları ekonomik kalkınma konusuyla da yakından ilişkili olup insani gelişme endeksine de konu olabilmektedir. Bu sebeple çalışmada vergi harcamalarının sosyal etkileri araştırılırken gelir dağılımı, vergi adaleti ve çevre koruma faaliyetleri üzerinde durulacaktır.

2.5.1. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de 2006-2019 yılları arasında eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirine göre Gini katsayısı değerlerini Grafik 2.81’de incelemek mümkündür.

Grafik 2.81: Türkiye’de 2006-2019 Yılları Arasında Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Fert Gelirine Göre Gini Katsayısı Değerleri (0<Katsayı<1)



Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, **Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-ve-Yasam-Kosullari-Arastirmasi-2019-33820>, 11 Nisan 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 2.81’de Türkiye’de 2006-2019 yılları arasında eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert gelirlerine göre Gini katsayısı değerlerine yer verilmektedir.³⁴³ Buna göre 2006 yılında 0,428 olan Gini katsayısı ertesi yıl 0,406 seviyesinde hesaplanmıştır. Bu durum gelir dağılımının önceki yıla nazaran iyileştiğine işaret etmektedir. Diğer yandan 2009 yılında etkilerini artıran 2008 Küresel Finans Krizi sebebiyle Gini katsayısı 0,415 seviyesine yükselmiştir. Aynı sene içerisinde yapılan gerek vergi

³⁴³ Lorenz eğrisi grafiksel biçimde toplumdaki nüfusun gelir dağılımının daha net anlaşılması için istatistikçi Max Otto Lorenz tarafından geliştirilen bir gelir dağılımı ölçüm yöntemidir. Lorenz eğrisi grafiğinde çoğunlukla olasılık gelir dağılımı çerçevesinde, kümülatif dağılım fonksiyonu ifade edilmektedir. Yatay eksen de kişi veya hanehalkı nüfusu kümülatif yüzde payları, dikey eksen de ise ülkedeki yerleşik kişilerin elde ettikleri gelirin kümülatif yüzde payları yer almaktadır. Eğride mutlak eşitlik doğrusu 45 derece açı ile gelmekte olup nüfus dağılımlarını ayırmaktadır. Gelir dağılımı eğrisi mutlak eşitlik doğrusundan ne kadar uzaklaşıyorsa gelir dağılımı o derece adaletsizdir. Yaklaşması durumunda ise adil gelir dağılımına yaklaşılmaktadır. Lorenz eğrisi, Corrado Gini tarafından geliştirilen katsayı yoluyla daha kolay biçimde edilebilmektedir. Buna göre Gini katsayısının hesaplanmasında, Lorenz eğrisine bağlı eğri ile köşegen arasında kalan alanın, köşegenin altında kalan toplam alan oranına eşitliği dikkate alınmaktadır. Katsayı büyüdükçe gelir dağılımında adaletsizlik büyümekte, küçüldükçe adil gelir dağılımına yaklaşılmaktadır. Bkz.: Arzova, Atakışi ve Ekmekçi, **a.g.e.**, s. 90.

harcaması niteliğindeki uygulamalar gerekse diğer iktisat politikası araçları vasıtasıyla Gini katsayısının 2010'da 0,402 seviyesinde iken ilerleyen yıllarda da sürekli olarak gerileyerek 2014'de 0,391 seviyesinde hesaplandığını ifade etmek mümkündür.

Türkiye'de 2013 ve 2016 yılları arasında yaşanan siyasi hareketler sonucunda Gini katsayısının 2015'te 0,397 seviyesine ve 2016'da da 0,404 seviyesine yükseldiğini belirtmek mümkündür. 2017 ve 2018 yıllarında yaşanan siyasi gelişmelerin yanı sıra ekonomik alanda uygulandığı ileri sürülebilen hatalı politikalar beraberinde gelir dağılımının daha da bozularak Gini katsayısının 0,405 ve 0,408 seviyelerine kadar yükselmesine sebep olmuştur. 2019 yılında ise gerek ekonomik güven endeksi gerekse tüketici güven endeksinde gözlenen artışla benzerlik göstererek Gini katsayısının da 0,395 seviyesine gerilediğini ifade etmek mümkündür.

2.5.2. Türkiye'de Uygulanan Vergi Harcamalarının Çevre Koruma Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri

Türkiye'de 2018 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporuna kadar olan süreçte vergi harcaması tanımında çevresel amaçlardan bahsedilmemiş olduğunu ifade etmek mümkündür. Diğer yandan raporda vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırılmasında çevre dostu vergi harcaması uygulamalarına yer verilmediğine işaret edilebilmektedir. Bununla beraber gerek kalkınma planlarında gerekse çeşitli mevzuat hükümlerinde çevre koruma faaliyetlerine yönelik politikalardan söz edilebilmektedir.³⁴⁴ Diğer yandan kanun maddesinde yer verilen motorsuz veya elektrikli araçların teşviki konusunda yazılı metin ile uygulama arasında uyumsuzluk olabileceğine ilişkin kaygılar bulunabilmektedir. Bu bağlamda Türkiye'de henüz yeterince yaygınlaşmamış olan elektrikli araçlara yönelik uygulanan vergi artışları

³⁴⁴ Bu hususta örneğin 09.08.1983 tarih ve 2872 sayılı Çevre Kanununun 3'üncü maddesinin (h) bendinde; "Çevrenin korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve giderilmesi, sıfır atığın yaygınlaştırılması, döngüsel ekonomi ilkelerinin uygulanması ve iklim değişikliği ile mücadele edilmesi için uyulması zorunlu standartlar ile vergi, harç, katılma payı, yenilenebilir enerji kaynaklarının ve temiz teknolojilerin teşviki, motorsuz veya elektriksiz araçların teşviki, atıkların geri kazanımı ile arıtılmış atık suların yeniden kullanımının teşviki, geri kazanım katılım payı, plastik içerikli poşet veya ambalaj ve tek kullanımlık materyallerin kullanımının azaltılması, depozito uygulaması, emisyon ücreti, kirlenme bedeli ve kirliliğin önlenmesine yönelik teminat alınması ve sera gazı emisyonlarının takibine yönelik karbon ticareti gibi piyasaya dayalı mekanizmalar ile ekonomik araçlar ve teşvikler kullanılır." hükmüne yer verilmiştir.

vergi hâsılâtının artmasını sağlasa da en basit yönüyle çevre kanununun anılan maddesinde yer verilen ilke ile ters düşebilmektedir. Örneğin 2 Şubat 2021 tarihi itibarıyla sadece elektrik motorlu olan otomobillere yönelik motor gücü nispetinde %10 ila %60 oranları arasında değişebilen ÖTV artışları yapılmıştır.³⁴⁵

Türkiye’de çevre koruma faaliyetleri kapsamında vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar arasında 2018 yılında kabul edilen ve hurda teşviki adıyla anılan bir düzenleme bulunmaktadır. Bu kapsamda on altı ve daha büyük yaştaki bazı araçların ihraç edilmesi veya hurdaya çıkartılmasına bağlı olarak yeni araç alımında ÖTV indirimi uygulamasından söz etmek mümkündür. Bu düzenlemeyle amaçlanan, teknolojisi eskimiş olan ve yüksek karbon emisyonu sebebiyle çevreye zarar veren araçların trafikten men edilmesidir.³⁴⁶ Ancak 2020 yılının başlarında Türkiye’yi de etkisi altına alan Covid-19 Küresel Salgınının etkisiyle otomobillere yönelik talebin arttığından söz etmek mümkündür. Bu süreçte üretimdeki aksamaların da otomobil fiyatlarını yukarı yönde desteklediği ifade edilebilmektedir. Ayrıca otomobil piyasasının fosil yakıtlı araçlardan elektrikli otomobillere yönelimi sonucunda otomobil firmalarının fosil yakıtla çalışan modellerindeki üretimi azaltma eğilimi taşıyabilecekleri ihtimali gözönünde tutulabilmektedir. Yaşanan tüm bu gelişmelerle beraber 2018 yılında gerçekleştirilen hurda araçlara yönelik ÖTV indiriminin etkilerinin azaldığından söz etmek mümkündür.

2.6. Türkiye’de Uygulanan Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri

Doğası gereği, siyasi erkin doğrudan kontrolü altında bulunan ekonomi yönetiminin maliye politikası aracılığıyla ekonomiye müdahale etmesi kaçınılmazdır. Ancak bunu yaparken hedeflenen oy ve fayda maksimizasyonu olduğunda rant kollama faaliyetlerinden yolsuzluk ekonomisinin yaygınlaşmasına kadar varabilen bir

³⁴⁵ T.C. Resmî Gazete, “3471 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı”, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/02/20210202-8.pdf>, 13 Nisan 2021.

³⁴⁶ T.C. Resmî Gazete, “21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 1’inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Genel Tebliğ”, md. 1, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180611-6.htm>, 13 Nisan 2021.

süreç başlayabilmektedir. Bu sebeple aynı zamanda siyasi amaçlar da içerebilen pek çok vergisel düzenlemenin üzerinde titizlikle durulmasında yarar bulunmaktadır.

Türkiye’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında gerek toplam vergi harcamaları gerekse fonksiyonel vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimini Tablo 2.32’de incelemek mümkündür.

Tablo 2.32: Türkiye’de 2015-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları ve Fonksiyonel Vergi Harcamaları ile GSYH Arasındaki İlişki (2015=100)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesi	100,00	350,43	423,08	510,26	606,84	701,71	782,91
Tarım Sektörüne Yönelik Vergisel Kolaylıklar	100,00	268,08	330,00	397,34	472,74	547,05	609,98
Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri	100,00	132,90	181,62	218,57	261,99	301,00	355,58
İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılması	100,00	115,22	168,65	203,00	241,49	279,37	311,46
Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları	100,00	144,84	155,68	187,45	223,02	258,07	287,78
İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam	100,00	134,12	157,49	183,67	215,03	246,90	276,00
Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Yatırımları	100,00	103,31	145,34	175,01	206,04	232,98	259,80
Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları	100,00	99,82	122,03	146,51	174,74	202,20	225,47
Toplam Vergi Harcamaları	100,00	125,09	159,14	189,88	224,54	245,77	279,79
GSYH	100,00	110,38	132,89	159,33	160,76	166,39	174,71

Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu: 2016, a.g.e., s. 339-345, 2017, a.g.e., s. 105-113 ve 2018, a.g.e., s. 293-344, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e., ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.32’de 2015=100 olmak üzere 2015-2021 yılları arasında toplam vergi harcamaları ve fonksiyonel vergi harcamaları ile GSYH’nin gelişimine yer verilmektedir. Buna göre 2015-2021 yıllarında vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırılmasına göre en yüksek artış oranı sırasıyla; eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi, tarım sektörüne yönelik vergisel kolaylıklar, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri, iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları, işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam, altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımları ile yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamalarına aittir.

Toplam vergi harcamaları dikkate alındığında 2015 yılında 100 endeks değerinde olan toplam vergi harcamaları ertesi yıl 125,09 değerine, 2017’de 159,09 değerine, 2018’de 189,88 değerine, 2019’da 224,54 değerine, 2020’de 245,77 değerine ve 2021’de 279,79 değerine ulaşmıştır. Aynı dönemde GSYH 100 endeks değerinde iken 2018’de 159,33 ve 2021’de 174,71 endeks değerine yükselmiştir. Bu bağlamda 2015-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarındaki artış oranının GSYH’deki artış oranından yüksek olduğunu ifade etmek mümkündür. Diğer yandan 2006-2014 yılları arasındaki dönem ile 2015-2021 yılları arasındaki dönem karşılaştırıldığında Türkiye’de vergi harcamalarının özellikle 2015 yılında yaşanan seçimlerin yenilenmesi kararıyla beraber yükselişe geçtiğini belirtmek mümkündür. Dolayısıyla vergi harcamalarının siyasi etkilerinin daha açıklayıcı şekilde ortaya konabilmesi için anılan yıllardaki toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki paylarını karşılaştırmak gerekmektedir. Bu kapsamda Türkiye’de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payını Tablo 2.33’te incelemek mümkündür.

Tablo 2.33: Türkiye’de 2006-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Harcamaları/GSYH (Mevsim Etkilerinden Arındırılmış Cari Fiyatlarla, %)

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1,08	1,35	1,24	1,46	1,23	1,25	1,22	1,23
2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1,16	3,39	3,79	4,04	4,02	4,14	3,87	3,87

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006-2020 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listelerinden ve **Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı), a.g.e. ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, a.g.e., s. 16’**dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.33'te Türkiye'de 2006-2021 yılları arasında toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payına yer verilmektedir. Buna göre 2006-2014 yılları arasında 2007 ve 2009 yılları hariç olmak üzere ortalama %1,20'ler seviyesinde bulunan vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2007 ve 2009 yıllarında dikkat çeken ölçüde artmıştır. 2008 Küresel Finans Krizi'nin olumsuz etkilerini gidermek maksadıyla uygulanan genişletici maliye politikası sonucunda 2009 yılında vergi harcamalarının artması olağan karşılanabilmektedir. Ayrıca 2007 yılında, mevcut siyasi iktidar hakkındaki parti kapatma davasına ilişkin gerek yargısal gerekse siyasal süreçlerin yanı sıra aynı yıl içerisinde temmuz ayında gerçekleştirilen seçimlere yönelik popülist politikaların uygulanma ihtimali vergi harcamalarının artmasına sebep olabilecek niteliktedir.

Diğer yandan 2014 yılında vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı %1,16 iken ertesi yıl %3,39 oranına yükselmiştir. Bu artışta yine en önemli sebebin 2015 yılı içerisinde peş peşe yaşanan iki seçim süreci olabileceğini iddia etmek mümkündür. Özellikle ilk seçimin ardından mevcut siyasi iktidarın TBMM'deki milletvekili sayısı itibarıyla tek başına hükümet kurabilecek çoğunluğa erişememiş olması ve akabinde geçen günler içerisinde oluşturulamayan koalisyon hükümeti, ülkemizi seçimlerin yenilenmesi sürecine taşımıştır.

Böylece genişletici iktisat politikalarının çoğalmasına zemin hazırlanmıştır. Anılan sebeplerden dolayı vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payında önemli bir sıçrayış gözlemlenmiştir. Diğer yandan 2018 yılı da seçim yılı olmasına karşılık siyasi atmosferin de etkisiyle vergi harcamalarının 2015 yılına nazaran daha düşük miktarda artmasıyla sonuçlanmıştır. Tüm bu gelişmeler Türkiye'de vergi harcamalarının rant kollama ve oy maksimizasyonu açısından değerlendirilmesine yol açabilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI: SEÇİLMİŞ OECD ÜLKE ÖRNEKLERİ

Ekonomi yönetimleri, maliye politikası araçları içerisinde yer alan kamu harcamaları veya vergi harcamaları yoluyla kamu politikası hedeflerini yönlendirebilmektedir. Kamu bütçesi üzerindeki önemli etkilerine rağmen vergi harcamalarının genellikle şeffaflıktan uzak olduğu iddia edilebilmektedir. Bu bağlamda bütçe sürecinde kamu harcamaları ile aynı ölçüde incelenemediği ileri sürülebilmektedir. Nitekim vergi harcamaları neredeyse hiçbir fayda-maliyet analizine tabi tutulmaksızın uygulanabilmektedir. Daha da endişe verici olanı ise bazı ülkelerin vergi harcamaları sebebiyle kaybedilen geliri tahmin dahi etmiyor oluşlarıdır.³⁴⁷

Araştırmanın kapsamını genişletip konu bütünlüğüne zarar vermemek için belirli kriterler esas alınmak suretiyle OECD ülkeleri içerisinde yer alan ABD, Kanada, Almanya, Fransa, İtalya, Macaristan, Letonya, Danimarka, İsveç, Norveç ve Avustralya seçilmiştir. Bu bağlamda vergi harcamalarının raporlanması hususunda iyi uygulama özelliği sayılabilecek; kullanılan metodolojinin belirtilmesi, periyodik yayın, raporların bütçe süreci ile sıkı bir şekilde ilişkilendirilmesi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ayrımı ile beraber coğrafi, ekonomik veya siyasi yapı itibarıyla birbirine benzeyen veya birbirinden farklılaşan ülkelere yer verilmiştir.

3.1. OECD Ülkelerinin Vergi Harcamalarını Raporlama Özelliklerine Göre Sınıflandırılması

Vergi harcamalarının raporlanmasında literatüre katkı sağlayabilmek amacıyla ülkeden ülkeye değişebilen uygulamaların araştırılıp bunların belirli kriterler bağlamında birbirleriyle karşılaştırılması önem arz etmektedir. Dolayısıyla araştırma kapsamındaki ülkelerin yanı sıra diğer OECD üyesi ülkelere ait vergi harcaması uygulamalarının da derlenip söz konusu ülkelerin vergi harcamaları raporu yayınlayıp

³⁴⁷ A. Redonda ve T. Neubig, “Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies”, **Discussion Note**, Council on Economic Policies, November 2018, s. 1.

yayınlamadıkları, en son ne zaman rapor yayınladıkları, raporların detaylı olup olmadığı, vergi harcamaları verilerinin yayınlamasının yasal zorunluluk kapsamında olup olmadığı ve bu verilerin bütçe ekinde ilan edilip edilmediğine ilişkin bilgilere Tablo 3.1’de yer verilmektedir.

Tablo 3.1: OECD Ülkelerinin Vergi Harcamalarını Raporlama Özelliklerine Göre Sınıflandırılması

S.	Ülke	Rapor Yayınlayan	Son Yayınlanan Rapor Yılı	Raporun Niteliği	Veri Yayınlama Zorunluluğu	Bütçe Eki
1	Almanya	✓	2020	Detaylı	✓	✓
2	ABD	✓	2020	Basit	✓	✓
3	Avustralya	✓	2021	Detaylı	✓	✓
4	Avusturya	✓	2020	Detaylı	✓	✓
5	Belçika	✓	2020	Basit	✓	✓
6	Çekya	-	-	-	-	-
7	Danimarka	✓	2020	Basit	✓	X
8	Estonya	✓	2020	Basit	✓	✓
9	Finlandiya	✓	2020	Basit	✓	X
10	Fransa	✓	2021	Detaylı	✓	✓
11	Güney Kore	✓	2021	Detaylı	✓	✓
12	Hollanda	✓	2021	Detaylı	✓	✓
13	İngiltere	✓	2020	Basit	✓	X
14	İspanya	✓	2020	Basit	✓	✓
15	İrlanda	✓	2019	Basit	✓	✓
16	İsrail	✓	2020	Basit	✓	✓
17	İsveç	✓	2021	Detaylı	✓	✓
18	İsviçre	✓	2020	Basit	✓	X
19	İtalya	✓	2020	Detaylı	✓	✓
20	İzlanda	✓	2020	Basit	✓	✓
21	Japonya	-	-	-	-	-
22	Kanada	✓	2021	Detaylı	✓	X
23	Kolombiya	✓	2021	Basit	✓	✓
24	Kosta Rika	-	-	-	-	-
25	Letonya	✓	2021	Basit	✓	✓
26	Litvanya	✓	2020	Basit	✓	X
27	Lüksemburg	-	-	-	-	-
28	Macaristan	✓	2021	Basit	✓	✓
29	Meksika	✓	2020	Basit	✓	✓
30	Norveç	✓	2021	Basit	✓	X
31	Polonya	✓	2016	Basit	✓	X
32	Portekiz	✓	2019	Basit	✓	X
33	Slovakya	✓	2020	Basit	✓	✓
34	Slovenya	-	-	-	-	-
35	Şili	✓	2019	Basit	✓	X

S.	Ülke	Rapor Yayınlıyor	Son Yayınlanan Rapor Yılı	Raporun Niteliği	Veri Yayınlama Zorunluluğu	Bütçe Eki
36	Türkiye	✓	2018	Basit	✓	✓
37	Y. Zelanda	✓	2021	Basit	✓	✓
38	Yunanistan	✓	2020	Basit	✓	✓

Kaynak: Redonda ve Neubig, **a.g.e.**, s. 9 ve 15, OECD, **Member Countries**, (Çevrimiçi)

<http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>, 20 Nisan 2021,

L. Kassim ve M. Mansour, “Tax Expenditures Reporting in Developing Countries: An Evaluation”, **Revue d’économie du Développement**, V: 26, I: 2, 2018, s. 114-120,

IMF, “Fiscal Transparency Evaluation: Republic of Lithuania”, **IMF Country Report**,

No: 19/122, Washington D.C., 2019, s. 22 (Çevrimiçi)

<https://www.imf.org/~media/Files/Publications/CR/2019/1LTUEA2019001.ashx>,

20 Nisan 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.1’de OECD üyesi olan otuz sekiz ülkede vergi harcamaları raporu yayınlanıp yayınlanmadığı, en son ne zaman rapor yayınlandığı, raporların detaylı olup olmadığı, vergi harcamaları verilerinin yayınlama zorunluluğunun bulunup bulunmadığı ve verilere bütçe ekinde yer verilip verilmediğine ilişkin bilgiler paylaşılmaktadır. Buna göre otuz sekiz OECD ülkesinden beşi vergi harcamaları raporu yayınlamamaktadır. Bunlar Çekya, Japonya, Lüksemburg, Slovenya ve 2021 yılında OECD üyesi olan Kosta Rika’dır. Vergi harcamaları raporu yayınlayan geri kalan otuz üç ülkeden ABD, Avustralya, İtalya, Kanada, Kolombiya, Meksika ve Şili olmak üzere yedisi her yıl rapor yayınlarken Almanya ve İsrail iki yılda bir rapor yayınlamaktadır. Fransa ise üç yılda bir rapor yayınlarken 2020 yılında yayınlamasına rağmen 2021’de de yayınlayarak uyguladığı teamülü değiştirmiş bulunmaktadır. Geri kalan ülkeler ise vergi harcamaları raporlarını düzensiz biçimde yayınlamaktadır.

Vergi harcamaları raporu yayınlayan otuz üç OECD ülkesi arasında Güney Kore, İsrail, İsviçre ve Türkiye’de yasal olarak rapor yayınlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Vergi harcamaları raporu yayınlama zorunluluğu bulunmayan ülkelerin belirli zaman dilimlerinde her yıl düzenli olarak rapor yayınladığına şahit olunabilmekle beraber bu durum değişkenlik gösterebilmektedir. Örneğin Türkiye’de 2016-2018 yılları içerisinde üst üste üç vergi harcamaları raporu yayınlanmasına rağmen ilerleyen yıllarda sadece beş vergi türü itibarıyla bütçe ekinde ilan edilen tutarlara yer verilmiştir.

AB üyesi ülkelerde vergi harcamalarının raporlanması AB direktifleri doğrultusunda zorunlu iken buna uymayan ülkeler de bulunabilmektedir. Örneğin

Polonya’da vergi harcamaları raporları 2010-2016 yılları arasında düzenli olarak yayınlanmış olup sonrasında herhangi bir rapor yayınlanmamıştır.³⁴⁸ Kimi ülkeler rapor yayınlamak yerine özet niteliğinde veriler paylaşabilmektedir. Ancak Çekya ve Lüksemburg örneklerinde olduğu gibi herhangi bir vergi harcamaları verisi paylaşmayan ülkeler de bulunabilmektedir. Bu durum AB direktiflerinin gerçek manasıyla uygulanamadığına da işaret eder niteliktedir. Almanya, Avustralya, Avusturya, Fransa, Güney Kore, Hollanda, İsveç, İtalya ve Kanada vergi harcamaları raporlarını detaylı biçimde hazırlarken geri kalan ülkelerin yayınladığı raporlar basit niteliktedir. Diğer yandan vergi harcamaları verilerini yayınlamak zorunlu olan Danimarka, Finlandiya, İngiltere, İsviçre, Kanada, Litvanya, Norveç, Polonya, Portekiz ve Şili’de bu verilere ayrıca bütçe ekinde yer verilmemektedir.

Vergi harcamalarının tanımlanması hususunda ise ülkeler arasında tam bir anlaşma sağlanamamış olsa da bazı ortak noktalar bulunabilmektedir. Örneğin vergi harcamaları, verginin tamamı için bazı temel standartların istisnaları şeklinde ele alınmaktadır. Bu bağlamda karşılaştırma ölçütü hemen hemen aynı olsa da gerek kullanım amaçları gerekse hangi uygulamaların vergi harcaması sayılacağı konularında fikir ayrılığına düşülebilmektedir.³⁴⁹

3.2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerikan vergi sisteminde federal hükümetin yanında eyalet ve yerel yönetim birimlerinin vergi ihdas etme yetkisi bulunmaktadır. Doğal olarak federal hükümetle beraber eyaletler ve yerel yönetimler ayrı ayrı vergi toplamaktadır.³⁵⁰ Federal yönetimin sahip olduğu vergi sayısı eyalet ve yerel yönetimlerin vergi sayılarına nazaran daha düşük olmasına karşılık tahsil ettiği vergi miktarı toplam vergi gelirlerinin üçte ikisine denk gelmektedir.³⁵¹ Tahsil edilen vergilerin milli gelire oranı 1990-2017 yılları arasında ortalama %25’ler düzeyindedir. Aynı süre zarfında vergi

³⁴⁸ Polska Portal Podatkowy, **Preferencje Podatkowe w Polsce**, (Çevrimiçi) <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/podatki-w-polsce/preferencje-podatkowe-w-polsce>, 21 Nisan 2021.

³⁴⁹ Jacobsen v.d., **a.g.e.**, s. 17.

³⁵⁰ E. N. Sağdıç ve F. Yıldız, “Amerikan Vergi Sistemi”, **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: A. Tekin ve E. N. Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 23.

³⁵¹ Sağdıç ve Yıldız, **a.g.e.**, s. 43.

yükünün düşük olduğunu ifade etmek mümkündür. Buna karşılık vergi gelirleri bütçe gelirlerinin yaklaşık %83'ünü oluşturmaktadır.³⁵² ABD'de bazı eyaletler sabit bir vergi oranı uygularken bazıları da artan oranlı vergi tarifesi uygulamaktadır. ABD vergi sisteminde eyaletlerde farklı kişisel vergi oranı uygulanmasının yanı sıra muafiyet, istisna vb. vergi harcamaları da eyaletten eyalete farklılaşabilmektedir.³⁵³

3.2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

ABD'de 1930'lu yılların ortalarından itibaren uygulanmaya başlanan genişletici maliye politikası bağlamında ilk zamanlar dar bir çerçevede oluşturulan vergi harcamaları ilerleyen yıllarda artış göstermiştir. Vergi harcamalarının denetimine ilişkin ABD Kongresi ile federal hükümet arasında yaşanan tartışmalı süreçlerin sonunda vergi harcamaları 1974 Kongre Bütçe Kanunu'nda tanımlanıp yürürlüğe konmuştur. Buna göre vergi harcamaları; Federal Vergi Kanunu'nun brüt gelirden istisna, muafiyet, kesinti, özel bir kredi, tercihli bir vergi tarifesi veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesini sağlayan, vergilendirme açısından gelir sayılan kalemlerdeki kayıpları ifade etmektedir.³⁵⁴ Vergi harcamaları raporları 1996-2020 yılları itibariyle vergi harcamaları tahminleri adıyla ABD Hazine Bakanlığı'nın web sitesi üzerinden yayınlanmaktadır.³⁵⁵ Diğer yandan ABD'de her eyalet kendi vergi harcamaları raporunu ayrı olarak yayınlamaktadır.³⁵⁶ Ancak ABD Hazine Bakanlığı'nın yayınladığı vergi harcamaları raporu sadece merkezi yönetim vergileri için belirlenmektedir. ABD vergi harcamaları raporlama sisteminin belirlediği esaslardan biri vergi kanunlarının değiştirilmesi hâlinde bildirilen her bir vergi harcamaları tahmininin de değişeceği gerçeğidir. Bu sebeple raporda vergi harcamaları tahminlerine yönelik genel bir toplama yer verilmemektedir.³⁵⁷ Vazgeçilen gelir

³⁵² Sağdıç ve Yıldız, **a.g.e.**, s. 61.

³⁵³ Sağdıç ve Yıldız, **a.g.e.**, s. 28.

³⁵⁴ The Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974, "Public Law 93-344", Akt.: U.S. Department of The Treasury, **Tax Expenditures: FY2020**, October 19, 2018, s. 1, (Çevrimiçi) <https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-FY2020.pdf>, 23 Nisan 2021.

³⁵⁵ U.S. Department of The Treasury, **Tax Expenditures**, (Çevrimiçi) <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>, 23 Nisan 2021.

³⁵⁶ Institute on Taxation and Economic Policy, **State by State Tax Expenditure Reports**, (Çevrimiçi) <https://itep.org/state-by-state-tax-expenditure-reports/>, 23 Nisan 2021.

³⁵⁷ **Tax Expenditures: FY2020**, s. 1.

yönteminin uygulandığı ABD’de kişisel gelir vergisi ile kurumsal gelir vergisi haricindeki vergi harcamaları için herhangi bir tahmin yapılmamaktadır. Bu bağlamda 2017 yılına ait vergi harcamaları raporunda kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisine ilişkin listelerde ayrı ayrı 169 kalem vergi harcaması niteliğindeki uygulamaya yer verilmektedir.³⁵⁸ 2020 yılına ait vergi harcamaları raporunda ise kişisel gelir vergisine ilişkin 172 kalem vergi harcaması niteliğindeki uygulama mevcutken kurumlar vergisine ilişkin düzenlemeler 170 kalemde oluşmaktadır.³⁵⁹

3.2.2. Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Harcamaları Tahminleri

ABD’de vergi harcamalarına ilişkin tahminler sadece kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından hesaplanmaktadır. 2015-2021 yılları arasında ABD vergi sistemine ait vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2017, 2018³⁶⁰, 2019³⁶¹, 2020 ve 2021³⁶² yıllarına ilişkin vergi harcamaları raporlarından yararlanılacaktır. ABD’de 2015-2021 yılları arasında kişisel gelir vergisine ve kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Tablo 3.2’de incelemek mümkündür.

Tablo 3.2: ABD’de 2015-2021 Yılları Arasında Kişisel Gelir Vergisine ve Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon ABD Doları)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Ulusal Savunma _{GV}	13.680	12.280	12.400	12.030	12.460	12.910	11.660
Ulusal Savunma _{KV}	0	0	0	0	0	0	0
Uluslararası İlişkiler _{GV}	80.150	129.270	134.570	77.330	51.450	56.970	62.170

³⁵⁸ U.S. Department of The Treasury, **Tax Expenditures: FY2017**, November 11, 2015, s. 21-28, (Çevrimiçi) <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Tax-Expenditures-FY2017.pdf>, 23 Nisan 2021.

³⁵⁹ **Tax Expenditures: FY2020**, s. 22-36.

³⁶⁰ U.S. Department of The Treasury, **Tax Expenditures: FY2018**, September 28, 2016, s. 22-33, (Çevrimiçi) https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-FY2018_0.pdf, 23 Nisan 2021.

³⁶¹ U.S. Department of The Treasury, **Tax Expenditures: FY2019**, October 16, 2017, s. 21-33, (Çevrimiçi) <https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-FY2019.pdf>, 23 Nisan 2021.

³⁶² U.S. Department of The Treasury, **Tax Expenditures: FY2021**, February 26, 2020, s. 22-33, (Çevrimiçi) <https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-2021.pdf>, 23 Nisan 2021.

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Uluslararası İlişkiler KV	72.920	121.690	126.600	70.160	43.190	48.260	53.010
Bilim, Uzak ve Teknoloji GV	13.610	17.540	19.830	21.820	20.820	22.550	24.710
Bilim, Uzak ve Teknoloji KV	12.550	15.930	18.140	19.550	18.870	20.730	22.900
Enerji GV	4.550	4.930	5.920	11.450	14.290	14.660	14.240
Enerji KV	1.460	1.030	2.020	5.610	6.730	7.710	8.270
Doğal Kaynaklar ve Çevre GV	1.960	1.950	1.800	1.600	1.710	1.660	1.650
Doğal Kaynaklar ve Çevre KV	1.290	1.260	1.130	910	590	640	800
Tarım GV	1.960	2.120	2.160	2.205	2.055	2.055	2.095
Tarım KV	70	70	70	45	35	45	45
Ticaret ve Konut GV	199.630	549.290	539.448	561.095	521.224	539.556	551.395
Ticaret ve Konut KV	23.540	60.180	58.428	57.140	46.911	45.620	45.257
Ulaşım GV	3.930	4.390	4.685	2.872	2.930	2.950	3.100
Ulaşım KV	230	250	200	(1.159)	(1.291)	(1.347)	(1.425)
Topluluk ve Bölgesel Kalkınma GV	2.610	2.670	2.810	5.620	5.410	6.010	4.900
Topluluk ve Bölgesel Kalkınma KV	1.690	1.800	1.960	2.270	2.570	2.410	2.160
Eğitim, Öğretim, İstihdam ve Sosyal Hizmetler GV	90.410	94.170	105.920	94.095	83.750	86.540	90.170
Eğitim, Öğretim, İstihdam ve Sosyal	4.340	4.520	4.820	4.616	3.170	2.830	2.420

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Hizmetler KV							
Sağlık GV	233.383	244.570	257.960	245.890	243.210	254.280	270.660
Sağlık KV	3.097	3.630	3.870	2.620	2.130	2.440	2.830
Gelir Güvenliği GV	216.640	224.090	240.691	247.710	292.943	308.021	322.497
Gelir Güvenliği KV	1.780	1.910	1.960	1.900	1.950	2.000	2.050
Sosyal Güvenlik GV	39.100	37.140	35.540	34.050	30.520	32.380	34.030
Sosyal Güvenlik KV	430	470	490	510	540	570	600
Gazi Hizmetleri GV	8.110	8.770	10.150	10.380	9.340	10.170	10.800
Gazi Hizmetleri KV	0	0	0	10	0	0	0
Genel Amaçlı Mali Yardım GV	77.860	85.120	98.980	45.460	27.640	31.690	31.850
Genel Amaçlı Mali Yardım KV	8.410	8.400	8.710	3.580	2.690	2.370	2.050
Faiz GV	1.020	980	960	950	850	840	840
Faiz KV	0	0	0	0	0	0	0
Eyalet ve Yerel Yönetimlere Yardım GV	119.000	129.270	142.140	68.440	41.240	46.010	46.470
Eyalet ve Yerel Yönetimlere Yardım KV	11.280	11.210	11.580	4.770	3.560	3.140	2.720
Toplam GV	1.107.603	1.548.550	1.615.964	1.442.997	1.361.842	1.429.252	1.483.237
Toplam KV	143.087	232.350	239.978	172.532	131.645	137.418	143.687
Toplam Vergi Harc.	1.250.690	1.780.900	1.855.942	1.615.529	1.493.487	1.566.670	1.626.924

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Vergi Gelirleri	4.774.203	4.837.980	5.225.865	5.031.748	5.243.793	-	-
Kamu Harc.	6.160.502	6.373.476	6.600.375	6.943.196	7.293.381	9.147.684	-
GSYH	18.238.301	18.745.075	19.542.980	20.611.861	21.433.226	-	-

Kaynak: Tax Expenditures: FY2017, a.g.e., s. 21-28, FY2018, a.g.e., s. 22-33, FY2019, a.g.e., s. 21-33, FY2020, a.g.e., s. 22-29 ve FY2021, a.g.e., s. 22-33 ve OECD, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, Expenditure Approach, (Çevrimiçi) <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVSWE>, ve U.S. Bureau of Economic Analysis, Government Current Receipts and Expenditures, (Çevrimiçi) <https://apps.bea.gov/iTable/iTable.cfm?reqid=19&step=3&isuri=1&1921=survey&1903=8> 6, 23 Nisan 2021'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.2'de 2015-2021 yılları arasında kişisel gelir vergisine ve kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Bu bağlamda 2015 ile 2017 yıllarına ait veriler 2017 yılı vergi harcamaları raporundan, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait veriler bahsi geçen yıllara ait vergi harcamaları raporlarından edinilmiştir. Buna göre ABD'de vergi harcamaları; ulusal savunma, uluslararası ilişkiler, bilim, uzay ve teknoloji, enerji, doğal kaynaklar ve çevre, tarım, ticaret ve konut, ulaşım, topluluk ve bölgesel kalkınma, eğitim, öğretim, istihdam ve sosyal hizmetler, sağlık, gelir güvenliği, sosyal güvenlik, gazi hizmetleri, genel amaçlı mali yardım, faiz, eyalet ve yerel yönetimlere ilişkin başlıklara ayrılmaktadır. Ulusal savunma alanındaki vergi harcamaları sadece kişisel gelir vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 13.680 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %10,23 oranında azalmıştır. 2017 yılında ise bir önceki yıla nazaran %0,98 oranında artan vergi harcamaları 2018'de %2,98 oranında azalmıştır. 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %3,57 oranında ve 2020'de %3,61 oranında artan vergi harcamaları 2021 yılında ise bir önceki yıla nazaran %9,68 oranında azalarak 11.660 milyon ABD Doları tutarına gerilemiştir.

Uluslararası ilişkiler alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine yöneliktir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla toplam 153.070 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %63,95 oranında ve ertesi yıl %4,07 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %43,53 oranında ve 2019'da %35,83 oranında azalmıştır. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %11,19 oranında ve 2021'de %9,46 oranında artarak

115.180 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır. Bilim, uzay ve teknoloji alanındaki vergi harcamaları da hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 26.160 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %27,94 oranında, 2017’de %13,44 oranında ve 2018’de %8,95 oranında artarken ertesi yıl %4,06 oranında azalmıştır. 2020 yılında ise %9,05 oranında ve 2021’de %0,63 oranında artarak 47.610 milyon ABD Doları tutarına yükselmiştir.

Enerji alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 6.010 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,83 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %33,22 oranında, 2018’de %114,86 oranında, 2019’da %23,21 oranında, 2020’de %6,42 oranında ve 2021’de %0,63 oranında artarak 22.510 milyon ABD Doları tutarına yükselmiştir. Doğal kaynaklar ve çevre alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 3.250 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,23 oranında, 2017’de %8,72 oranında, 2018’de %14,33 oranında, 2019’da %8,37 oranında azalmıştır. 2020 yılında bir önceki yıla ait seviyesini koruyan vergi harcamaları 2021’de bir önceki yıla nazaran %6,52 oranında artarak 2.450 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır.

Tarım sektöründeki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.030 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %7,88 oranında, 2017’de %1,83 oranında, 2018’de %0,90 oranında artmıştır. 2019 yılında ise bir önceki yıla nazaran 7,11 oranında azalan vergi harcamaları 2020’de %0,48 oranında, 2021’de de %1,9 oranında artarak 2.140 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır. Ticaret ve konut alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 223.170 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %173,10 oranında artarken ertesi yıl 2017 %1,9 oranında azalmıştır. 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %3,41 oranında artan vergi harcamaları 2019’da %8,1 oranında azalmıştır. 2020 yılında ise

bir önceki yıla nazaran %3 oranında ve 2021’de de %1,96 oranında artarak 596.652 milyon ABD Doları tutarına yükselmiştir.

Ulaşım sektöründeki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 4.160 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %11,54 oranında ve 2017’de %5,28 oranında artarken 2018’de bir önceki yıla nazaran %64,93 oranında, 2019’da %4,32 oranında ve 2020’de %2,2 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %4,49 oranında artarak 1.675 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır. Topluluk ve bölgesel kalkınma alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisi hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 4.300 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,95 oranında, 2017’de %6,71 oranında, 2018’de %65,41 oranında, 2019’da %1,14 oranında ve 2020’de %5,51 oranında artmıştır. 2021 yılında ise bir önceki yıla nazaran %16,15 oranında azalarak 7.060 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır.

Eğitim, öğretim, istihdam ve sosyal hizmetler alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 94.750 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,16 oranında, 2017’de %12,21 oranında artarken 2018’de %10,86 oranında ve 2019’da %11,94 oranında azalmıştır. 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %2,82 oranında artan vergi harcamaları 2021’de %3,6 oranında artarak 92.590 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır. Sağlık sektöründeki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 236.480 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,96 oranında, 2017’de %5,49 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %5,09 oranında ve 2019’da %1,28 oranında azalmıştır. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %4,64 oranında ve 2021’de %6,53 oranında artarak 273.490 milyon ABD Doları tutarına yükselmiştir.

Gelir güvenliği alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 218.420 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,47 oranında, 2017’de 7,37 oranında, 2018’de %2,87 oranında, 2019’da %18,14 oranında, 2020’de %5,13

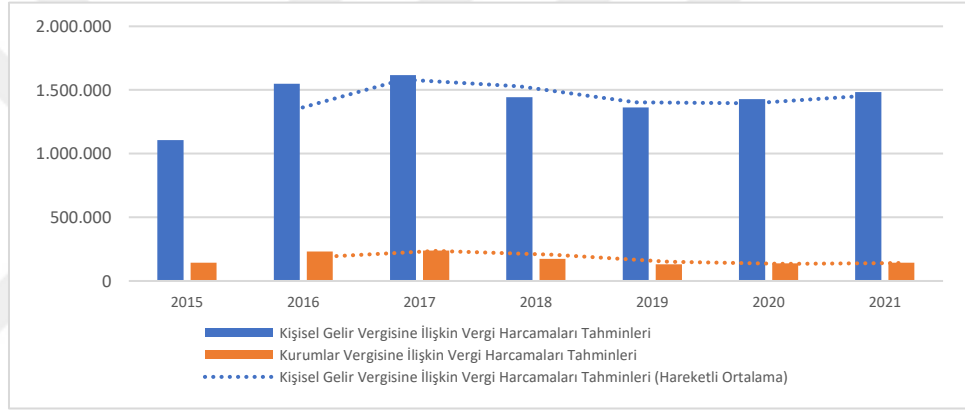
oranında ve 2021’de %4,69 artarak 324.547 milyon ABD Doları tutarına yükselmiştir. Sosyal güvenlik alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 39.530 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,86 oranında, 2017’de %4,2 oranında artarken 2018’de %4,08 oranında, 2019’da %10,13 oranında azalmıştır. 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %6,08 oranında ve 2021’de %5,1 oranında artarak 34.630 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır.

Gazi hizmetleri alanındaki vergi harcamalarının 2018 yılı hariç sadece kişisel gelir vergisine ilişkin olduğunu ifade etmek mümkündür. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 8.110 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,14 oranında, 2017’de %15,74 oranında ve 2018’de %2,27 oranında artarken 2019’da %10,02 oranında azalmıştır. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %6,08 oranında ve 2021’de %5,1 oranında artarak 10.800 milyon ABD Doları tutarına yükselmiştir. Genel amaçlı mali yardım alanındaki vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 86.270 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,4 oranında ve 2017’de %15,15 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %54,46 oranında ve 2019’da %38,15 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %12,3 oranında artarken 2021’de %0,47 oranında azalarak 33.900 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır.

Faiz alanındaki vergi harcamaları sadece kişisel gelir vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.020 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,92 oranında, 2017’de %2,04 oranında, 2018’de %1,04 oranında, 2019’da %10,53 oranında ve 2020’de %1,18 oranında azalmıştır. 2021 yılında ise bir önceki yıla ait seviyeyi korurken 840 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır. Eyalet ve yerel yönetimlere yardım amaçlı vergi harcamaları hem kişisel gelir vergisine hem de kurumlar vergisine ilişkindir. Vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 130.280 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %7,83 oranında ve 2017’de %9,42 oranında artmıştır. 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %52,37 oranında ve 2019’da %38,81 oranında azalan vergi harcamaları 2020’de %9,71 oranında ve 2021’de %0,08 oranında artarak 49.190 milyon ABD

Doları tutarında hesaplanmıştır. ABD’de toplam vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.250.690 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %42,39 oranında, 2017’de %4,21 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %12,95 oranında ve 2019’da %7,55 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %4,9 oranında ve 2021’de %3,85 oranında artarak 1.626.924 milyon ABD Doları tutarına yükselmiştir. ABD’de 2015-2021 yılları arasında kişisel gelir vergisine ve kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 3.1’de incelemek mümkündür.

Grafik 3.1: ABD’de 2015-2021 Yılları Arasında Kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon ABD Doları)



Kaynak: Tax Expenditures: FY2017, a.g.e., s. 21-28 ve FY2020, a.g.e., s. 22-29’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3.1’de ABD’de 2015-2021 yılları arasında kişisel gelir vergisine ve kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla yer verilmektedir. Buna göre kişisel gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları cari fiyatlarla 2015 yılında 1.107.603 milyon ABD Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %39,81 oranında, 2017’de %4,35 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %10,7 oranında ve 2019’da %5,62 oranında azalırken 2020’de %4,95 oranında ve 2021’de %3,78 oranında artarak 1.483.237 milyon ABD Doları tutarına yükselmiştir. Kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları cari fiyatlarla 2015 yılında 143.087 milyon ABD Doları iken 2016’da bir önceki yıla nazaran %62,38 oranında ve 2017’de %3,28 oranında artmıştır. Vergi harcamaları tahminleri 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %28,11 oranında ve 2019’da %23,8 oranında

azalmıştır. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %4,39 oranında ve 2021’de %4,56 oranında artarak 143.687 milyon ABD Doları tutarında hesaplanmıştır.

3.3. Kanada

Kanada vergi sisteminde federal hükümetin yanı sıra eyaletlerin de vergi ihdas etme yetkisi bulunmaktadır. Kanada’da 2016 yılında dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yaklaşık %48 oranında iken dolaylı vergilerin payı 35,8 seviyelerindedir. Toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı ise %31,2 dolaylarındadır.³⁶³

3.3.1. Kanada’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

Kanada’da vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar belirlenirken oldukça geniş bir çerçeve çizilmiştir. Bu bağlamda Kanada vergi sisteminde vergi harcamalarının normatif vergi sistemi esas alınarak tanımlandığını ifade etmek mümkündür. Normatif vergi sistemi ise yalnızca en temel yönleriyle karakterize edilmektedir. Bu nedenle vergi tercihleri veya doğrudan program harcamalarının ikamesi olarak kabul edilmeyebilecek tedbirler dahil olmak üzere çok çeşitli vergi harcaması niteliğindeki uygulama hakkındaki detaylı bilgiler raporlanmaktadır.³⁶⁴ Ayrıntılı şekilde belirlenen vergi harcamaları raporuna karşılık Kanada vergi sisteminde vergi harcaması olarak adlandırılan tüm unsurların hesaplanmadığına işaret etmek mümkündür. Bir başka ifade ile Kanada vergi harcamaları raporunda sadece gelir vergisi, kurumlar vergisi ile mal ve hizmet vergisine yönelik vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Federal düzeyde hazırlanan vergi harcamaları raporu, vergi harcamalarının tahmini mali maliyetini raporlamakta olup söz konusu tahminlerin ve projeksiyonların geliştirilmesinde kullanılan yaklaşımı ortaya koymakta ve her bir vergi harcaması hakkında ayrıntılı bilgi sağlamaktadır. Kanada’da vergi harcamaları hakkında 1979 yılından bu yana bilgilendirme yapılmakta olup vergi harcamaları raporları ise 1994-2021 yılları itibariyle vergi harcamaları raporu adıyla

³⁶³ R. Armağan ve M. İçmen, “Gelişmiş Ülke Örnekleri Bağlamında Gelir Vergisi Uygulamaları ve Vergi Adaleti İlişkisi”, **Vergi Raporu**, S: 218, Kasım 2017, s. 30-32.

³⁶⁴ Redonda ve Neubig, **a.g.e.**, Tablo A.1.

Kanada Maliye Bakanlığı'nın web sitesi üzerinden düzenli olarak her yıl yayınlanmaktadır.³⁶⁵ Kanada'da vergi harcamalarının raporlanması sürecinin bütçe hazırlama süreci ile ilişkilendirilmediğini ifade etmek mümkündür.

3.3.2. Kanada'daki Vergi Harcamaları Tahminleri

2015-2021 yılları arasında Kanada vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2021 yılına ait vergi harcamaları raporundan yararlanılacaktır. Söz konusu yıllara ait vergi harcamaları tahminlerini Tablo 3.3'te incelemek mümkündür.

Tablo 3.3: Kanada'da 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri
(Milyon Kanada Doları)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi (Tröstler Hariç)	236.046	249.768	272.094	264.982	285.939	281.381	298.280
Tröstlerle İlgili Gelir Vergisi	5.541	6.035	8.165	4.898	7.978	6.948	7.723
Kurumlar Vergisi	49.871	50.926	56.275	59.434	51.380	50.871	52.928
Mal ve Hizmet Vergisi	21.200	21.695	22.630	23.495	24.345	30.058	25.582
Toplam Vergi Harc.	312.658	328.424	359.164	352.809	369.642	369.258	384.513
Vergi Gelirleri	653.269	673.653	709.003	738.733	770.758	-	-
Kamu Harc.	241.400	245.950	261.400	276.840	303.600	478.690	342.190
GSYH	1.990.441	2.025.535	2.140.641	2.231.168	2.310.712	2.204.061	-

Kaynak: Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, a.g.e., s. 30-43, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e., ve Government of Canada, **Infographic for Government of Canada**, (Çevrimiçi) <https://www.tbs-sct.gc.ca/ems-sgd/edb-bdd/index-eng.html#orgs/gov/gov/infograph/financial>, 26 Nisan 2021'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

³⁶⁵ Government of Canada, **Report on Federal Tax Expenditures**, (Çevrimiçi) <http://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures.html>, 26 Nisan 2021.

Tablo 3.3'te Kanada'da 2015-2021 yıllarına ilişkin; gelir vergisi, tröstlerle ilgili gelir vergisi, kurumlar vergisi, mal ve hizmet vergisine yönelik vergi harcamaları tahminleri yer almaktadır. Buna göre Kanada'da gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 236.046 milyon Kanada Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5,81 oranında ve 2017'de %8,94 oranında artarken ertesi yıl %2,61 oranında azalmıştır. Yapılan tahminlere göre 2019'da bir önceki yıla nazaran %7,91 oranında artan vergi harcamaları 2020'de %1,59 oranında azalırken 2021'de %6,01 oranında artarak 298.280 milyon Kanada Doları tutarına yükselmiştir.

Kanada'da tröstlerle ilgili gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 5.541 milyon Kanada Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,92 oranında ve 2017'de %35,29 oranında artarken ertesi yıl %40,01 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %62,88 oranında artan vergi harcamaları 2020'de %12,91 oranında azalırken 2021'de %11,15 oranında artarak 7.723 milyon Kanada Doları tutarına yükselmiştir. Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 49.871 milyon Kanada Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %2,12 oranında, 2017'de %10,50 oranında ve 2018'de %5,61 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %13,55 oranında ve 2020'de %0,99 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2021'de bir önceki yıla nazaran %4,04 oranında artarak 52.928 milyon Kanada Doları tutarına yükselmiştir.

Kanada'da mal ve hizmet vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 21.200 milyon Kanada Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %2,33 oranında, 2017'de %4,31 oranında ve 2018'de %3,82 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %3,62 oranında ve 2020'de %23,47 oranında artan vergi harcamaları 2021'de %14,89 oranında azalarak 25.582 milyon Kanada Doları tutarında hesaplanmıştır. Kanada'da vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 312.658 milyon Kanada Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5,04 oranında ve 2017'de %9,36 oranında artarken 2018'de %1,77 oranında azalmıştır. 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %4,77 oranında artan vergi harcamaları ertesi yıl %0,1 oranında azalıp 2021'de %4,13 oranında artarak 284.513 milyon Kanada Doları tutarında hesaplanmıştır.

3.4. Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri

Avrupa Birliği ülkeleri arasında OECD'ye üye olan ülkeler alfabetik sırayla; Almanya, Avusturya, Belçika, Çekya, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan'dır.³⁶⁶ Adı geçen ülkelerden Çekya, Lüksemburg ve Slovenya'da vergi harcamaları raporu yayınlanmamaktadır.

Vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin AB içerisinde oluşturulan çeşitli yasal zorunluluklar mevcuttur. Vergi harcamaları verilerini AB direktifleri gereğince yayınlaması gereken ülkeler arasında; Danimarka, Estonya, Finlandiya, Hollanda, Letonya, Litvanya, Macaristan, Polonya ve Portekiz bulunmaktadır. Diğer yandan bazı ülkeler buna yönelik yasal düzenlemelere de başvurmuştur. Söz konusu ülkeler arasında; Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa, İspanya, İsveç, İtalya, Slovakya ve Yunanistan yer almaktadır.³⁶⁷ Çalışmamızda AB ülkeleri bağlamında Almanya, Fransa, İtalya, Macaristan ve Letonya incelenecektir.

3.4.1. Almanya

Alman vergi sisteminde yasa koyucu federal hükümet olmasına rağmen hükümet bazı vergilerin tahsisini eyaletlere ve belediyelere bırakabilmektedir. Federal hükümet tarafından diğer yönetim birimlerine pay verilecek vergiler arasında kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV yer almaktadır. Eyalet ve belediyeler tarafından tahsil edilen vergiler ise ticaret vergisi, emlak vergisi, emlak satış vergisi, kilise vergisi, köpek vergisi gibi düşük hasılat sağlayan vergilerdir.³⁶⁸ Almanya'da kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2018 yılı için %27 oranındadır. Kurumlar vergisinin payı ise %4-5 dolaylarında olup OECD ortalamasının altında bir seviyede yer almaktadır. Tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %27,5 oranında olmakla beraber bunda KDV'nin payı %20 dolaylarındadır. Servet

³⁶⁶ OECD, **Member Countries** ve European Union, **Countries**, (Çevrimiçi) www.europa.eu/european-union/about-eu/countries_en#tab-0-0, 29 Nisan 2021.

³⁶⁷ Redonda ve Neubig, **a.g.e.**, Tablo A.1.

³⁶⁸ S. Gözen ve T. Artuç, "Alman Vergi Sistemi", **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: A. Tekin ve E. N. Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 68.

üzerinden alınan vergiler ise toplam vergi gelirlerinin %2,4'ünü oluşturmaktadır. Bu bağlamda Almanya'da gelir üzerinden alınan vergilere sosyal güvenlik katkı payı dâhil edildiğinde %65-70 dolaylarında olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum Alman vergi sisteminin ağırlıklı olarak dolaysız vergilerden oluştuğuna işaret etmektedir.³⁶⁹

3.4.1.1. Almanya'da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

Almanya, 1959 yılı sübvansiyonlar listesi ile vergi harcamalarına yönelik ilk metni yayımlayan ülkedir. Günümüzde yasal bir zorunluluk ve bütçe eki olarak Almanya Maliye Bakanlığı'nın web sitesi üzerinden yayınlanan vergi harcamaları raporlarında tahminler; gıda ve tarım, ulaştırma hariç ticari ve ekonomik, ulaştırma, konut ve kentsel gelişim, tasarruflar ve servet ile diğer vergi indirimleri ana başlıkları altında sınıflandırılmaktadır. Ulaştırma hariç ticari ekonomik amaçlı vergi harcamaları; madencilik, yeni federal eyaletler ile Berlin için yapısal önlemler ve diğer ticari ekonomik faaliyetleri içerecek şekilde alt başlıklara ayrılmaktadır. Bu bağlamda gıda ve tarım başlığı altındaki vergi harcamaları; gelir ve kurumlar vergisi, işletme vergisi, KDV, sigorta vergisi, MTV, alkol üzerinden alınan vergiler ve enerji vergisine yöneliktir. Ulaştırma hariç olmak üzere diğer ticari ekonomik başlığı altındaki vergi harcamaları; gelir ve kurumlar vergisi, işletme vergisi, KDV, veraset vergisi ve diğer tüketim vergilerine yöneliktir. Ulaştırma başlığı altındaki vergi harcamaları; gelir ve kurumlar vergisi, KDV, sigorta vergisi, MTV, enerji vergisi, elektrik vergisi ve havacılık vergisine yöneliktir. Diğer vergi indirimleri ise; gelir ve kurumlar vergisi, işletme vergisi, KDV, sigorta vergisi, MTV ile yarış bahisleri ve piyango vergisine yöneliktir. Diğer yandan Almanya'da aileler için uygulanan bazı indirimler normatif vergi sistemine dâhil edildiğinden dolayı bu türden indirimler vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir.³⁷⁰

³⁶⁹ Sözen ve Artuç, **a.g.e.**, s. 87-88.

³⁷⁰ B. Kulu, "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", **Vergi Dünyası**, S: 228, Ağustos 2000, s. 26.

3.4.1.2. Almanya’da Vergi Harcamaları Tahminleri

2015-2020 yılları kapsamında Alman vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2015-2018³⁷¹ ve 2017-2020³⁷² yıllarına ait vergi harcamaları raporlarından yararlanılacaktır. Bahsi geçen tahmin tutarlarını Tablo 3.4’te incelemek mümkündür.

Tablo 3.4: Almanya’da 2015-2020 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Gelir ve Kurumlar Vergisi Vergi İndirimi	5.170	5.285	6.383	6.736	7.045	7.314
Gelir ve Kurumlar Vergisi Diğer Düzenlemeler	6.945	7.060	7.455	7.655	7.825	7.960
İşletme Vergisi Vergi İndirimi	0	0	0	0	0	0
İşletme Vergisi Diğer Düzenlemeler	160	170	170	170	175	175
Katma Değer Vergisi Vergi İndirimi	5.265	5.455	6.925	7.190	7.470	7.700
Katma Değer Vergisi Diğer Düzenlemeler	16.945	17.455	18.080	18.565	19.060	19.565

³⁷¹ Deutschland Bundesministerium der Finanzen, **Sechszwanzigster Subventionsbericht: 2015-2018**, (Çevrimiçi) https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Subventionspolitik/2017-08-23-subventionsbericht-26-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=1, 3 Mayıs 2021.

³⁷² Deutschland Bundesministerium der Finanzen, **Subventionsbericht des Bundes: 2017-2020**, (Çevrimiçi) https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2020-03-01-Subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=16, 3 Mayıs 2021.

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Sigorta Vergisi Vergi İndirimi	70	70	40	40	40	40
Sigorta Vergisi Diğer Düzenlemeler	0	0	0	0	0	0
Motorlu Taşıtlar Vergisi Vergi İndirimi	506	506	574	580	587	596
Motorlu Taşıtlar Vergisi Diğer Düzenlemeler	115	115	190	180	180	175
Diğer Tüketim Vergileri Vergi İndirimi	6.942	6.757	6.664	6.822	6.877	7.168
Alkollü İçecek Vergisi Vergi İndirimi	6	6	6	6	6	6
Enerji Vergisi Vergi İndirimi	1.419	1.429	1.374	1.414	1.401	1.401
Elektrik Vergisi Vergi İndirimi	144	145	117	113	118	118
Havacılık Vergisi Vergi İndirimi	89	89	92	93	93	93
Yarış Bahisleri ve Piyango Vergisi Vergi İndirimi	-	-	-	-	-	-
Yarış Bahisleri ve Piyango Vergisi Diğer Düzenlemeler	-	-	-	-	-	-

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Emlak Vergisi	0	0	0	0	0	0
Diğer Düzenlemeler						
Veraset Vergisi	9.705	8.705	7.105	7.505	7.305	6.805
Vergi İndirimi						
Veraset Vergisi	78	74	80	85	85	90
Diğer Düzenlemeler						
Toplam Vergi Harc.	53.559	53.321	55.255	57.154	58.267	59.206
Vergi Gelirleri	1.127.631	1.182.487	1.232.001	1.293.678	1.338.656	-
Kamu Harc.	1.335.789	1.390.374	1.440.759	1.492.201	1.558.090	-
GSYH	3.026.180	3.134.740	3.259.860	3.356.410	3.449.050	3.332.230

Kaynak: Subventionsbericht des Bundes, 2015-2018, a.g.e., s. 91-117 ve 2017-2020, a.g.e., s. 74-106, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e. ve Eurostat, Government Expenditure, (Çevrimiçi)
https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10A_MAIN_custom_823507/default/table?lang=en, 3 Mayıs 2021'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.4'te Almanya'da 2015-2020 yıllarına ilişkin; gelir ve kurumlar vergisi, işletme vergisi, KDV, sigorta vergisi, MTV, alkollü içecekler vergisi, enerji vergisi, veraset vergisi, yarış ve piyango vergisi, elektrik vergisi, havacılık vergisi ve tüketim vergilerindeki vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Bu bağlamda 2015 ve 2016 yıllarına ait veriler 2017 yılı vergi harcamaları raporundan, 2018 yılına ait veriler 2020 yılı vergi harcamaları raporundan edinilmiştir.

Buna göre Almanya'da gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 5.170 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %2,22 oranında, 2017'de %20,78 oranında, 2018'de %5,53 oranında, 2019'da %4,59 oranında ve 2020'de %3,82 oranında artarak 7.314 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Gelir ve kurumlar vergisine yönelik diğer vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeler ise 2015 yılında cari fiyatlarla 6.945 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,66 oranında, 2017'de %5,59 oranında, 2018'de %2,68 oranında, 2019'da

%2,22 oranında, 2020’de %1,73 oranında artarak 7.960 milyon Euro tutarına yükselmiştir. İşletme vergisine yönelik diğer vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeler 2015 yılında cari fiyatlarla 160 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %6,5 oranında artarken ulaştığı seviyeyi 2017 ve 2018 yıllarında korumuştur. 2019 yılında ise bir önceki yıla nazaran %2,94 oranında artan vergi harcamaları ertesi yıl mevcut seviyesini korurken 175 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Almanya’da KDV’ye yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 5.265 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,61 oranında, 2017’de %26,95 oranında, 2018’de %3,83 oranında, 2019’da %2,67 oranında ve 2020’de %3,08 oranında artarak 7.700 milyon Euro tutarına yükselmiştir. KDV’ye yönelik diğer vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeler ise 2015 yılında cari fiyatlarla 16.945 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,01 oranında, 2017’de %3,58 oranında, 2018’de %2,68 oranında, 2019’da %2,67 oranında ve 2020’de %2,65 oranında artarak 19.565 milyon Euro tutarına yükselmiştir.

MTV’ye yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 506 milyon Euro iken 2016 yılında mevcut seviyesini korumuştur. 2017 yılında ise bir önceki yıla nazaran %13,44 oranında, 2018’de %1,05 oranında, 2019’da %1,21 oranında ve 2020’de %1,53 oranında artarak 596 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. MTV’ye yönelik diğer vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeler ise 2015 yılında cari fiyatlarla 115 milyon Euro iken 2016 yılında mevcut seviyesini korumuştur. 2017 yılında ise bir önceki yıla nazaran %65,22 oranında artan vergi harcamaları 2018 yılında %5,26 oranında azalırken 2019’da mevcut seviyesini korumuş olup 2020’de de bir önceki yıla nazaran %2,78 oranında azalarak 175 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Almanya’da diğer tüketim vergilerine yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 6.942 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %2,66 oranında ve ertesi yıl da %1,38 oranında azalırken 2018’de bir önceki yıla nazaran %2,37 oranında, 2019’da %0,81 oranında ve 2020’de %4,23 oranında artarak 7.168 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Enerji vergisine yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 1.419 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran

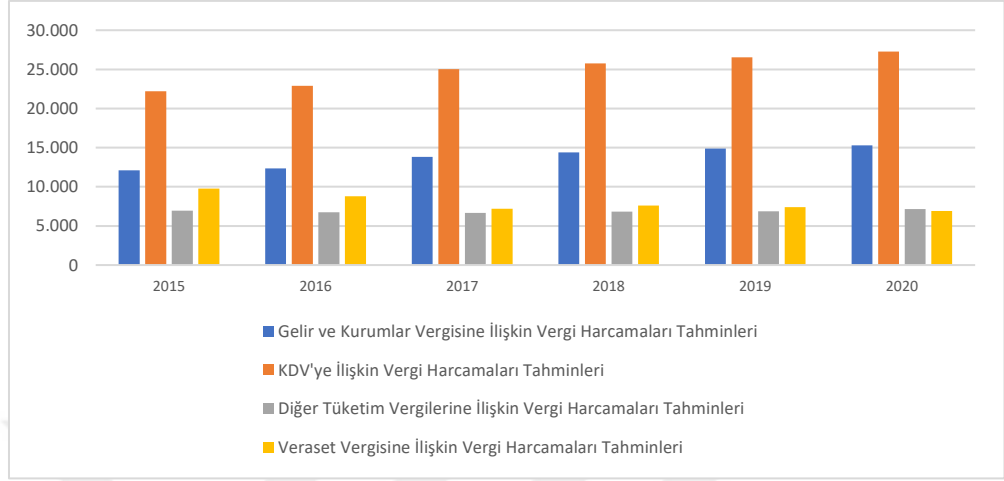
%0,70 oranında artmıştır. 2017’de ise bir önceki yıla nazaran %3,85 oranında azalan vergi harcamaları 2018’de %2,91 oranında artmıştır. 2019’da ise bir önceki yıla nazaran %0,92 oranında azalan vergi harcamaları 2020’de bir önceki yıla ait seviyesini korurken 1.401 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Almanya’da elektrik vergisine yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 144 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,69 oranında artmıştır. 2017’de ise bir önceki yıla nazaran %19,31 oranında ve 2018’de de %3,42 oranında azalmıştır. 2019’da ise bir önceki yıla nazaran %4,42 oranında artan vergi harcamaları 2020’de bir önceki yıla ait seviyesini korurken 118 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Havacılık vergisine yönelik vergi indirimleri 2015 ve 2017 yıllarında cari fiyatlarla 89 milyon Euro iken 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %3,37 oranında, 2018’de ise %1,09 oranında artmıştır. 2019 ve 2020 yıllarında aynı seviyeyi koruyan vergi harcamaları 93 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Almanya’da veraset vergisine yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 9.705 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %10,3 oranında, 2017’de %18,38 oranında azalırken 2018’de bir önceki yıla nazaran %5,63 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2019’da bir önceki yıla nazaran %2,66 ve 2020’de de %6,84 oranında azalarak 6.805 milyon Euro tutarında tahmin edilmiştir. Veraset vergisine yönelik diğer vergi harcaması niteliğindeki düzenlemeler 2015 yılında cari fiyatlarla 78 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5,13 oranında azalmıştır. 2017’de ise bir önceki yıla nazaran %8,11 oranında ve 2018’de %6,25 oranında artan vergi harcamaları ertesi yıl mevcut seviyesini korumuştur.

2020’de ise bir önceki yıla nazaran %5,88 oranında artarak 90 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Almanya’da vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 53.559 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,44 oranında azalmıştır. 2017’de ise bir önceki yıla nazaran %3,63 oranında, 2018’de %3,44 oranında, 2019’da %1,95 oranında ve 2020’de de 1,61 oranında artarak 59.206 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Almanya’da 2015-2020 yılları arasında vergi harcamaları tahminlerini Grafik 3.2’de incelemek mümkündür.

Grafik 3.2: Almanya’da 2015-2020 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)



Kaynak: Subventionsbericht des Bundes, 2015-2018, a.g.e., s. 91-117 ve 2017-2020, a.g.e., s. 74-106'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3.2’de Almanya’da 2015-2020 yılları arasındaki en yüksek tutarlı ilk dört vergi türüne ilişkin vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla yer verilmektedir. Buna göre gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 12.115 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,9 oranında, 2017’de %12,09 oranında, 2018’de %4 oranında, 2019’da %3,33 oranında ve 2020’de %2,72 oranında artarak 15.274 milyon Euro tutarına yükselmiştir. KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 22.210 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,15 oranında, 2017’de %9,14 oranında, 2018’de %3 oranında, 2019’da %3,01 oranında ve 2020’de %2,77 oranında artarak 27.265 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Almanya’da diğer tüketim vergilerine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 6.942 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %2,66 oranında ve 2017’de de %1,38 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %2,37 oranında, 2019’da %0,81 oranında ve 2020’de %4,23 oranında artarak 7.168 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Veraset vergisine yönelik vergi harcamaları ise 2015 yılında cari fiyatlarla 9.783 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %10,26 oranında ve 2017’de de %18,16 oranında azalmıştır. 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %5,64 oranında artan vergi harcamaları 2019’da %2,64 oranında ve 2020’de %6,7 oranında azalarak 6.895 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

3.4.2. Fransa

Fransız vergi sisteminde vergiler ana hatları itibariyle dört bölüme ayrılmaktadır. Bunlar; gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve doğrudan yerel vergilerdir.³⁷³ Fransa’da vergilerin genel itibariyle gelir, harcamalar ve servet üzerinden alındığı, toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek payın gelir üzerinden alınan vergilere ait olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda Fransa’da gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2018 yılında %35 oranındadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %25 dolaylarında olup bunun önemli kısmını KDV oluşturmaktadır. Servet üzerinden alınan vergilerin payı ise %8,9 oranındadır.³⁷⁴

3.4.2.1. Fransa’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

Fransa’da vergi harcamaları raporlarının yayınlanması zorunlu olup bunlar bütçe ekine ilave edilmemektedir. Söz konusu raporlar Fransa Maliye Bakanlığı’nın web sitesi üzerinden yayınlanmaktadır.³⁷⁵ Vergi harcamaları; tarım, gıda, ormancılık ve kırsal işler, resmi kalkınma yardımı, kültür, savunma, ekonomi, hükümet eylem departmanı, devlet mali taahhütleri, ilköğretim ve lise okul eğitimi, kamu mali yönetimi, adalet, medya, kitaplar ve kültürel endüstriler, geziler, araştırma ve yüksek öğrenim, sağlık, güvenlik, dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği, spor, gençlik ve toplum hayatı, ekoloji, sürdürülebilir kalkınma ve hareketlilik, çalışma ve istihdam, bölgelerin uyumu ile kamu yayıncılığına yönelik gelişmelere ilişkin alt başlıklara

³⁷³ İ. Sandalcı, “Fransız Vergi Sistemi”, **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: A. Tekin ve E. N. Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 164.

³⁷⁴ Sandalcı, **a.g.e.**, s. 181.

³⁷⁵ France Ministère de L’économie, Des Finances et de la Relance, **Les Dépenses Fiscales: 2017**, (Çevrimiçi) https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/farandole/ressources/2017/pap/pdf/VM1-2017.pdf, 3 Mayıs 2021 ve **Les Dépenses Fiscales: 2020**, (Çevrimiçi) <https://www.budget.gouv.fr/documentation/file-download/3524>, 3 Mayıs 2021.

ayrılmaktadır.³⁷⁶ Diğer yandan Fransa’da aile indirimi müessesesi de vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir.³⁷⁷

3.4.2.2. Fransa’da Vergi Harcamaları Tahminleri

2015-2020 yılları kapsamında Fransız vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2017 ve 2020 yıllarına ait vergi harcamaları raporlarından yararlanılacaktır. Bahsi geçen tahmin tutarlarını Tablo 3.5’te incelemek mümkündür.

Tablo 3.5: Fransa’da 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri
(Milyon Euro)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi	34.193	32.642	32.467	36.103	35.206	37.019	33.906
Kurumlar Vergisi	3.106	3.209	3.285	3.797	4.427	3.796	3.666
Gelir ve Kurumlar Vergisi	20.894	21.736	25.032	29.546	29.932	19.448	18.451
Servet Üzerinden Dayanışma Vergisi	1.136	1.124	1.110	-	-	-	-
Emlak Servet Vergisi	-	-	-	118	145	145	145
Tescil ve Damga Vergileri	920	920	899	923	851	851	851
Katma Değer Vergisi	18.027	18.155	18.306	17.450	17.172	15.637	17.151
Enerji Ürünlerinde İç Tüketim Vergisi	3.965	5.244	5.874	7.964	6.226	6.383	5.723
Enerji Arzında İç	-	-	-	-	1.848	1.679	1.835

³⁷⁶ France Ministère de L’économie, Des Finances et de la Relance, **Les Dépenses Fiscales: 2021**, s. 13, (Çevrimiçi) <https://www.budget.gouv.fr/documentation/file-download/6838>, 3 Mayıs 2021.

³⁷⁷ Kulu, **a.g.e.**, s. 26.

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Tüketim Vergisi							
Doğalgazda İç Tüketim Vergisi	-	-	-	-	598	547	597
Kömürde İç Tüketim Vergisi	-	-	-	-	87	79	86
Diğer Haklar	517	592	547	619	626	629	629
Şirketlerin Katma Değerine Katkı	30	28	28	26	31	37	37
Yapılı Mülklerde Emlak Vergisi	399	434	482	342	394	398	332
İnşa Edilmemiş Mülkler Üzerindeki Emlak Vergisi	182	166	167	222	219	219	219
Konut Vergisi	1.684	1.477	1.646	1.838	1.941	2.034	2.020
Şirketler Üzerindeki Emlak Vergisi	37	37	37	30	185	202	202
Toplam Vergi Harc.	85.090	85.764	89.880	98.978	99.888	89.103	85.850
Vergi Gelirleri	1.002.131	1.020.206	1.065.075	1.090.163	1.105.423	-	-
Kamu Harc.	1.248.656	1.266.435	1.298.021	1.314.606	1.347.948	-	-
GSYH	2.198.432	2.234.129	2.297.242	2.360.687	2.425.708	2.278.947	-

Kaynak: France Ministère De L'économie, **Les Dépenses Fiscales: 2017, a.g.e., s. 15, 2020, a.g.e., s. 15, ve 2021, a.g.e., s. 13-14, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e. ve Eurostat, Government Expenditure, a.g.e.**'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.5'te Fransa'da 2015-2021 yıllarına ilişkin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, tescil ve damga vergisi, KDV, enerji ürünlerinde iç tüketim vergisi, şirketlerin katma değerine katkı, yapılmış mülklerde emlak vergisi, inşa edilmemiş mülkler üzerindeki emlak vergisi, konut vergisi, şirketler üzerindeki emlak vergisi ve diğer haklara yönelik vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Bununla beraber servet üzerinden dayanışma vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015-2017 yıllarını, emlak-servet vergisine ilişkin vergi harcamaları 2018-2021 yıllarını, enerji arzında, doğalgazda ve kömürden alınan iç tüketim vergisine ilişkin vergi harcamaları da 2019-2021 yıllarını kapsamaktadır. Diğer yandan Fransız vergi harcamaları raporunda gelir vergisi, kurumlar vergisi ile gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları tahminleri ayrı ayrı satırlarda yayınlanmaktadır.

Buna göre Fransa'da gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 34.193 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,54 oranında ve 2017'de de %0,54 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %11,2 oranında artarken ertesi yıl %2,48 oranında azalmıştır. 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %5,15 oranında artan vergi harcamaları ertesi yıl %8,41 oranında azalarak 33.906 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında 3.106 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,32 oranında, 2017'de %2,37 oranında, 2018'de %15,59 oranında ve 2019'da %16,59 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %14,25 oranında ve ertesi yıl da %3,42 oranında azalarak 3.666 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Fransız vergi harcamaları raporunda ayrı bir satırda ifade edilen gelir ve kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 20.894 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,03 oranında, 2017'de %15,16 oranında, 2018'de %18,03 oranında, 2019'da %1,31 oranında artmıştır. 2020'de ise bir önceki yıla nazaran %35,03 oranında ve ertesi yıl da %5,13 oranında azalarak 18.451 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. 2015-2017 yılları arasında uygulanan servet üzerinden alınan dayanışma vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.136 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,06 oranında ve 2017'de 1,25 oranında azalarak 1.110 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

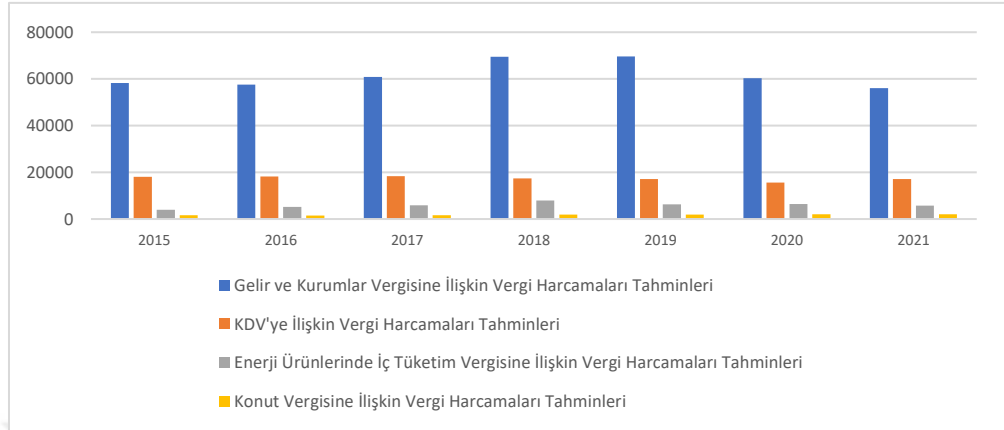
Emlak-servet vergisine yönelik vergi harcamaları ise 2018 yılından itibaren uygulanmaktadır. Buna göre söz konusu tahmin tutarı 2018 yılında cari fiyatlarla 118 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %22,88 oranında artmış olup ilerleyen yıllarda mevcut seviyesini koruyarak 145 milyon Euro tutarına yükselmiştir.

Fransa’da tescil ve damga vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 ve 2016 yıllarında cari fiyatlarla 920 milyon Euro iken 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %2,28 oranında azalmıştır. 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %2,67 oranında artan vergi harcamaları ertesi yıl %7,8 oranında azalırken 2020 ve 2021 yıllarında mevcut seviyesini koruyarak 851 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. KDV’ye yönelik vergi harcamaları 18.027 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,71 oranında ve ertesi yıl da %0,83 oranında artmıştır. 2018 yılında ise bir önceki yıla nazaran %4,68 oranında, 2019’da %1,59 oranında ve 2020’de %8,94 oranında azalırken 2021’de bir önceki yıla nazaran %9,68 oranında artarak 17.151 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Enerji ürünlerinde iç tüketim vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 3.965 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %32,26 oranında, 2017’de %12,01 oranında ve 2018’de de %35,58 oranında artmıştır. 2019’da ise bir önceki yıla nazaran %21,82 oranında azalan vergi harcamaları ertesi yıl %2,52 oranında artarken 2021’de %10,34 oranında azalarak 5.723 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Fransa’da konut vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.684 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %12,29 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %11,44 oranında, 2018’de %11,66 oranında, 2019’da %5,6 oranında ve 2020’de %4,79 oranında artarken ertesi yıl bir önceki yıla nazaran %0,69 oranında azalarak 2.020 milyon Euro tutarına ulaşmıştır.

Fransa’da vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 85.090 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,79 oranında, 2017’de 4,8 oranında, 2018’de %10,12 oranında ve 2019’da da %0,92 oranında artmıştır. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %10,8 oranında ve ertesi yıl %3,65 oranında azalarak 85.850 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Fransa’da 2015-2021 yılları arasında vergi harcamaları tahminlerini Grafik 3.3’te incelemek mümkündür.

Grafik 3.3: Fransa’da 2015-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)



Kaynak: Les Dépenses Fiscales: 2017, a.g.e., s. 17, 2020, a.g.e., s. 15 ve 2021, a.g.e., s. 13-14'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3.3'te Fransa'da 2015-2021 yılları arasındaki en yüksek tutarlı ilk dört vergi türüne ilişkin vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla yer verilmektedir. Buna göre gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 58.193 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,04 oranında azalmıştır. 2017 yılında ise bir önceki yıla nazaran %5,55 oranında, 2018'de %14,25 oranında ve 2019'da %0,17 oranında artan vergi harcamaları 2020'de bir önceki yıla nazaran %13,37 oranında ve 2021'de de %7,04 oranında azalarak 56.023 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

KDV'ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 18.027 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,71 oranında ve 2017'de 0,83 oranında artmıştır. 2018 yılında ise bir önceki yıla nazaran %4,68 oranında, 2019'da %1,59 oranında ve 2020'de %8,94 oranında azalan vergi harcamaları 2021'de bir önceki yıla nazaran %9,68 oranında artarak 17.151 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Fransa'da enerji ürünlerinde iç tüketim vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 3.965 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %32,26 oranında, 2017'de %12,01 oranında, 2018'de %35,58 oranında artmıştır. 2019 yılında ise bir önceki yıla nazaran %21,82 oranında azalan vergi harcamaları ertesi yıl

%2,52 oranında artarken 2021’de bir önceki yıla nazaran %10,34 oranında azalarak 5.723 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Konut vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.684 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %12,29 oranında azalmıştır. 2017 yılında ise bir önceki yıla nazaran %11,44 oranında artan vergi harcamaları 2018’de %11,66 oranında, 2019’da %5,6 oranında, 2020’de %4,79 oranında artarken 2021’de %0,69 oranında azalarak 2.020 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

3.4.3. İtalya

İtalya’da 2018 yılı itibariyle sosyal güvenlik katkı paylarının toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı %31 dolaylarındadır. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %28 oranında olup bunun büyük çoğunluğu KDV’ye aittir. Gelir ve kurumlar vergisi ile servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %36 oranındadır. Diğer vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise %3 dolaylarındadır. Dolayısıyla İtalyan vergi sisteminde dolaysız vergilerin oranı dolaylı vergilere kıyasla daha yüksektir.³⁷⁸

3.4.3.1. İtalya’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

İtalya’da vergi reformuna ilişkin kabul edilen 24 Eylül 2015 tarih ve 160 sayılı Kanunun vergi harcamalarına yönelik rapor hazırlanmasını öngören değişiklikle beraber 2016 yılından bu yana İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’nın web sitesi üzerinden her yıl vergi harcamaları raporu yayınlanmaktadır. 2016 yılında yayınlanan raporda 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ait vergi harcamaları verilerine yer verilmiştir. Ancak söz konusu rapordaki veriler sonraki yıllarda yayınlanan raporlardaki gibi

³⁷⁸ G. Karaş, “İtalyan Vergi Sistemi”, **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: A. Tekin ve E. N. Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 334.

sistematik ayrıma tabi tutulmadığından çalışmamızda 2017³⁷⁹, 2018³⁸⁰, 2019³⁸¹ ve 2020³⁸² yıllarında yayınlanan raporlardan yararlanılacaktır.

İtalya’da vergi harcamaları tanımlanırken OECD yaklaşımı esas alınmaktadır. Buna göre vergi harcamaları; belirli bir mükellef grubuna veya belirlenen ekonomik faaliyetlere yönelik uygulanan, gelir azaltan veya erteleyen önlemleri içermektedir. Normatif vergi sistemi ise benzer vergi mükellefi sınıfları veya faaliyet türleri için geçerli olan vergisel düzenlemeler içermektedir.³⁸³ Bu bağlamda normatif vergi yapısında meydana gelen sapmalar vergi harcamalarını ifade etmektedir.

3.4.3.2. İtalya’da Vergi Harcamaları Tahminleri

İtalyan vergi sistemine ilişkin belirtilen yıllardaki vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ait vergi harcamaları raporlarından yararlanılacaktır. Anılan raporlarda 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarına ait verilere rastlanmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamalarının dönem bazında karşılaştırılması hususunda İtalya özelinde 2018-2021 yıllarına ait veriler kullanılabilir. Bahsi geçen tahmin tutarlarını Tablo 3.6’da incelemek mümkündür.

Tablo 3.6: İtalya’da 2018-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri
(Milyon Euro)

Vergi Harcaması	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi	35.505	39.299	43.043	39.390
Kurumlar Vergisi	524	457	595	566

³⁷⁹ Italia Ministero dell’Economia e delle Finanze, **Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2017**, (Çevrimiçi) [https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2018/Rapporto annuale sulle spese fiscali.pdf](https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2018/Rapporto%20annuale%20sulle%20spese%20fiscali.pdf), 3 Mayıs 2021.

³⁸⁰ Italia Ministero dell’Economia e delle Finanze, **Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2018**, (Çevrimiçi) [https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2019/Rapporto Spese fiscali 2018.pdf](https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2019/Rapporto%20Spese%20fiscali%202018.pdf), 3 Mayıs 2021.

³⁸¹ Italia Ministero dell’Economia e delle Finanze, **Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2019**, (Çevrimiçi) [https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2019/Rapporto spese fiscali 2019 definitivo.pdf](https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2019/Rapporto%20spese%20fiscali%202019%20definitivo.pdf), 3 Mayıs 2021

³⁸² Italia Ministero dell’Economia e delle Finanze, **Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2020**, (Çevrimiçi) [https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2021/Rapporto-spese-fiscali-nov-2020.pdf](https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2021/Rapporto%20spese-fiscali-nov-2020.pdf), 3 Mayıs 2021.

³⁸³ OECD, “Choosing a Broad Base-Low Rate Approach to Taxation”, **OECD Tax Policy Studies**, No: 19, Paris, 2010, Akt.: **Italiano Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2017, a.g.e.**, s. 5.

Vergi Harcaması	2018	2019	2020	2021
Gelir ve Kurumlar Vergisi	3.401	4.856	3.983	5.833
Üretken Faaliyetler Üzerindeki Bölgesel Vergi/Gayrimenkul Üzerinden Alınan Vergi	-	-	164	1.709
Katma Değer Vergisi	1.730	1.850	1.575	2.040
Tescil ve Damga Vergileri	5.316	5.679	5.877	6.285
Bağışlar	13	13	13	14
İkame Vergisi	-	1.926	1.809	2.107
Özel Tüketim Vergisi	3.154	3.513	3.177	3.216
Yedek Programlar	1.437	-	-	-
Tüketici Vergisi	-	-	-	167
Vergi Kredileri	-	3.416	2.138	6.555
Diğer Vergi Harcamaları	3.156	100	104	214
Toplam Vergi Harcamaları	54.236	61.109	62.478	68.096
Vergi Gelirleri	739.519	758.793	-	-
Kamu Harcamaları	857.171	870.580	-	-
GSYH	1.771.565	1.790.941	1.651.594	-

Kaynak: Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali: 2017, a.g.e., Tablo: 6, s. 91, 2018, a.g.e., Tablo: 8, s. 141, 2019, a.g.e., Tablo: 8, s. 142 ve 2020, a.g.e., Tablo: 8, s. 111, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e. ve Eurostat, Government Expenditure, a.g.e.'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.6'da İtalya'da 2018-2021 yıllarına ilişkin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, tescil ve damga vergileri, bağışlar, ÖTV ve diğer vergilere yönelik vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Bununla beraber üretken faaliyetler üzerindeki bölgesel vergiler ile gayrimenkul üzerinden alınan vergilere, ikame vergisine, yedek programlara, tüketici vergisine ve vergi kredilerine ilişkin vergi harcamaları tutarlarını da incelemek mümkündür. Diğer yandan İtalyan vergi harcamaları raporunda gelir vergisi, kurumlar vergisi ile gelir ve kurumlar vergisine ait vergi harcamaları tahminleri ayrı ayrı satırlarda yayınlanmaktadır.

Buna göre İtalya'da gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 35.505 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %10,69 oranında ve 2020'de de %9,53 oranında artarken 2021'de bir önceki yıla nazaran %8,49 oranında azalarak 39.390 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 524 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %12,79 oranında azalırken ertesi yıl %30,2

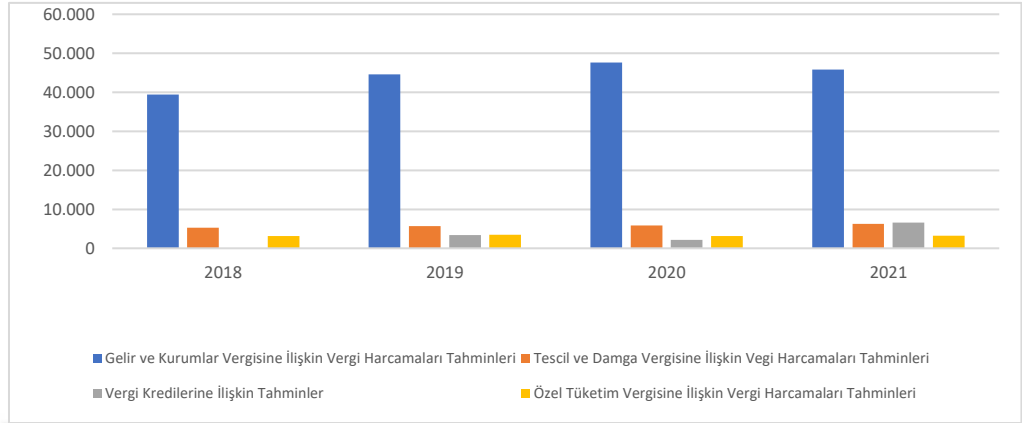
oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %4,87 oranında azalarak 566 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

İtalyan vergi harcamaları raporunda ayrı bir satırda gösterilen ve genel toplama dahil edilen gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 3.401 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %42,78 oranında artarken 2020'de %17,98 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %46,45 oranında artarak 3.983 milyon Euro tutarına yükselmiştir. KDV'ye yönelik vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 1.730 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %6,94 oranında artarken ertesi yıl %14,86 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %29,52 oranında artarak 1.575 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

İtalya'da tescil ve damga vergisine yönelik vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 5.316 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %6,83 oranında, 2020'de 3,49 oranında ve 2021'de de %6,94 oranında artarak 5.877 milyon Euro tutarına yükselmiştir. ÖTV'ye ilişkin vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 3.154 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %11,38 oranında artarken ertesi yıl %9,56 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %1,23 oranında artarak 3.177 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Vergi kredileri ise 2019 yılında cari fiyatlarla 3.416 milyon Euro iken 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %37,41 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %206,59 oranında artarak 2.138 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

İtalya'da vergi harcamaları tahminleri 2018 yılında cari fiyatlarla 54.236 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %12,67 oranında, 2020'de %2,24 oranında ve 2021'de de %8,99 oranında artarak 62.478 milyon Euro tutarına yükselmiştir. İtalya'da 2018-2021 yılları arasındaki vergi harcamaları tahminlerini Grafik 3.4'te incelemek mümkündür.

Grafik 3.4: İtalya’da 2018-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)



Kaynak: Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali: 2017, a.g.e., Tablo: 6, s. 91, 2018, a.g.e., Tablo: 8, s. 141, 2019, a.g.e., Tablo: 8, s. 142 ve 2020, a.g.e., Tablo: 8, s. 111’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3,4’te İtalya’da 2018-2021 yılları arasındaki en yüksek tutarlı ilk dört vergi türüne ilişkin vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla yer verilmektedir. Buna göre gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 39.430 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %13,14 oranında, 2020’de %6,74 oranında artarken 2021’de %3,85 oranında azalarak 45.789 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Tescil ve damga vergisine yönelik vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 5.316 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %6,83 oranında, 2020’de %3,49 oranında ve 2021’de de %6,94 oranında artarak 6.285 milyon Euro tutarına yükselmiştir.

İtalya’da vergi kredileri 2019 yılında cari fiyatlarla 3.416 milyon Euro iken 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %37,41 oranında azalmıştır. Vergi kredileri 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %206,59 oranında artarak 6.555 milyon Euro tutarına yükselmiştir. ÖTV’ye ilişkin vergi harcamaları 2018 yılında cari fiyatlarla 3.154 milyon Euro iken 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %11,38 oranında artmıştır. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %9,56 oranında azalan vergi harcamaları 2021’de %1,23 oranında artarak 3.216 milyon tutarında hesaplanmıştır.

3.4.4. Macaristan

Macaristan’da kişisel gelir vergisi düz oranlı olarak uygulanmaktadır. Gelirin vergilendirilmesi teknik olarak ücret, sermaye ve tüketim üzerinden yapılmaktadır. Diğer yandan kâr payı, faiz ve gayri maddi haklara ilişkin ödemeler üzerinden stopaj uygulanmamakla beraber dar mükellef tüzel kişiler stopaj usulüne göre vergilendirilmektedir. Macaristan’da standart KDV oranı %27 iken indirilmiş KDV oranları %5 ila %18 şeklinde uygulanabilmektedir.³⁸⁴

3.4.4.1. Macaristan’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

Macaristan’da vergi harcamaları verileri AB mevzuatı gereğince her yıl taslak bütçeye ek olarak her bir vergi türüne ilişkin istisna, muafiyet, indirim vb. vergi harcamaları ayrı bir tabloda yayınlanmaktadır. Bunların hesaplamaları, tahmini verilere, fiili verilere, makroekonomik parametrelere ve her bir vergi türünü belirleyen mevzuat değişiklikleri vb. ilave bilgilere dayanmaktadır.³⁸⁵

3.4.4.2. Macaristan’da Vergi Harcamaları Tahminleri

2015-2021 yılları kapsamında Macar vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2015³⁸⁶, 2016³⁸⁷, 2017³⁸⁸, 2018³⁸⁹,

³⁸⁴ S. Ağcakaya ve O. Eroğlu, “Avrupa Birliği’nin Balkan Ülkeleri Vergi Sistemleri Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi”, **Süleyman Demirel İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C: 20, S: 4, 2015, s. 131-132.

³⁸⁵ Magyarország Kormánya, **Törvényjavaslat Magyarország: 2021**, s. 319, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom41/10710/10710.pdf>, 7 Mayıs 2021.

³⁸⁶ Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala, **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2015**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom40/12284/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.

³⁸⁷ Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala, **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2016**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom40/17578/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.

³⁸⁸ Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala, **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2017**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom40/10377/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.

³⁸⁹ Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala, **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2018**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom40/15381/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.

2019³⁹⁰, 2020³⁹¹ ve 2021³⁹² yıllarında yayınlanan vergi harcamaları raporlarının özeti niteliğindeki ek tablolardan yararlanılacaktır. Bahsi geçen tahmin tutarlarını Tablo 3.7’de incelemek mümkündür.

Tablo 3.7: Macaristan’da 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri
(Milyon Macar Forinti)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi	231.200	254.900	267.300	314.300	359.700	403.400	411.700
Kurumlar Vergisi	217.000	312.500	257.600	228.300	245.300	243.200	269.000
Finansal Kurumlara Özel Vergi	-	3.600	-	19.300	19.300	6.000	1.400
Yerel İşletme Vergisi	10.900	14.300	17.100	18.200	22.500	21.900	30.400
Tüketim Vergisi	53.100	48.400	69.000	53.000	52.000	68.500	74.900
Enerji Vergisi	14.600	16.800	15.000	15.000	18.000	-	-
Enerji Tedarikçileri ne Yönelik Gelir Vergisi	2.500	2.900	3.300	7.500	7.800	7.800	6.400
Fayda Vergisi	-	2.400	4.000	2.500	1.900	1.900	3.700
Çevresel Vergiler	700	500	1.400	1.300	1.100	900	700
İletişim Vergisi	24.600	24.900	25.000	24.000	-	31.000	33.000
Çalışanlar İçin İndirimler	-	-	-	-	-	6.300	6.400
Ücret Gelirlerine İlişkin İndirimler	68.200	95.100	92.300	130.200	132.800	140.800	152.800

³⁹⁰ Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala, **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2019**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom41/00503/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.

³⁹¹ Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala, **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2020**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom41/06322/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.

³⁹² Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala, **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2021**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom41/10710/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Sosyal Katkı Vergisi	137.800	144.300	149.800	104.000	106.400	162.000	192.300
Bireysel Sosyal Güvenlik Katkıları	35.100	40.600	38.000	38.000	48.300	82.600	103.800
Toplam Vergi Harcamaları	795.700	961.200	939.800	955.600	1.015.100	1.176.300	1.286.500
Vergi Gelirleri	13.531.760	14.148.215	14.867.258	15.796.928	16.736.296	-	-
Kamu Harcamaları	17.615.370	16.943.721	18.242.248	19.908.952	21.663.592	-	-
GSYH	34.937.313	36.167.453	39.233.430	43.350.353	47.523.971	47.743.465	-

Kaynak: Föb Adó-és Járulékkedvezmények, 2015, a.g.e., 2016, a.g.e., 2017, a.g.e., 2018, a.g.e., 2019, a.g.e., 2020, a.g.e., 2021, a.g.e., Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e. ve Eurostat, Government Expenditure, a.g.e.'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.7’de Macaristan’da 2015-2021 yıllarına ilişkin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, finansal kurumlara özel vergi, yerel işletme vergisi, tüketim vergisi, enerji vergisi, enerji tedarikçilerine yönelik gelir vergisi, fayda vergisi, çevresel vergiler, iletişim vergisi, çalışanlar için indirimler, ücret gelirlerine ilişkin indirimler, sosyal katkı vergisi ve bireysel sosyal güvenlik katkılarındaki vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir.

Buna göre Macaristan’da gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 231.200 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %10,25 oranında, 2017’de %4,86 oranında, 2018’de %17,58 oranında, 2019’da %14,44 oranında, 2020’de %12,15 oranında ve 2021’de %2,06 oranında artarak 411.700 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir. Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 217.000 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %44,01 oranında artarken 2017’de bir önceki yıla nazaran %17,57 oranında ve 2018’de %11,37 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %7,45 oranında artarken ertesi yıl %0,86 oranından azalmış olup 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %10,61 oranında artarak 269.000 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir.

Macaristan’da yerel işletme vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 10.900 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %31,19 oranında, 2017’de %19,58 oranında, 2018’de %6,43 oranında ve 2019’da %23,63 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %2,67 oranında azalırken 2021’de %38,81 oranında artarak 30.400 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir. Tüketim vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 53.100 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,85 oranında azalırken ertesi yıl %42,56 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %23,19 oranında ve 2019’da %1,89 oranında azalırken 2020 yılında %31,73 oranında ve 2021’de %9,34 oranında artarak 74.900 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir.

Macaristan’da enerji vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 14.600 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %15,07 oranında artarken 2017’de %10,71 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında mevcut seviyesini korurken 2019’da %20 oranında artarak 18.000 milyon Macar Forinti tutarında yükselmiştir. Enerji tedarikçilerine yönelik gelir vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.500 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %16 oranında, 2017’de %13,79 oranında, 2018’de %127,27 oranında ve 2019’da %4 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında mevcut seviyesini korurken 2021’de %17,95 oranında azalarak 6.400 milyon Macar Forinti tutarında hesaplanmıştır.

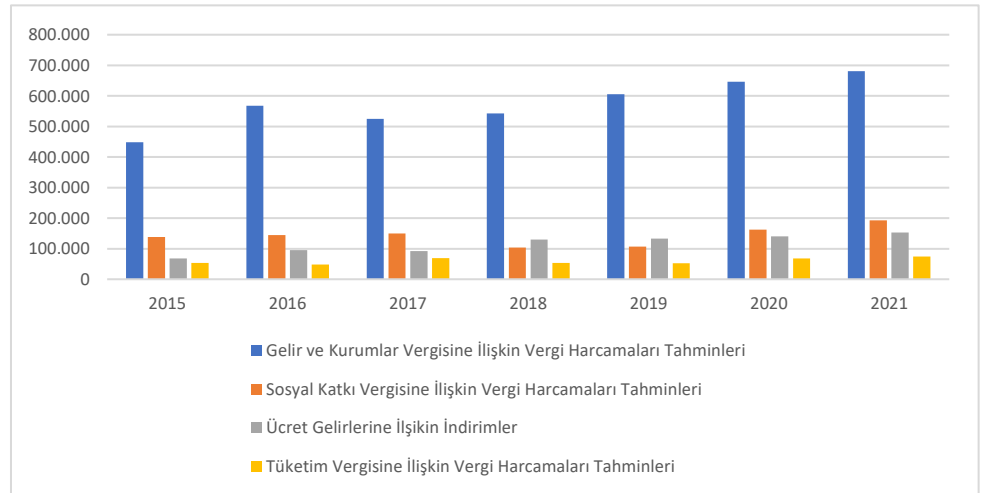
Macaristan’da ücret gelirlerine ilişkin indirimler 2015 yılında cari fiyatlarla 68.200 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %39,44 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %2,94 oranında azalırken 2018’de %41,06 oranında, 2019’da %2 oranında, 2020’de %6,02 oranında ve 2021’de %8,52 oranında artarak 152.800 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir. Sosyal katkı vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 137.800 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,72 oranında, 2017’de %3,81 oranında artarken ertesi yıl %30,57 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %2,31 oranında,

2020’de %52,26 oranında ve 2021’de %18,70 oranında artarak 192.300 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir.

Macaristan’da bireysel sosyal güvenlik katkılarına yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 35.100 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %15,67 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %6,40 oranında azalırken ertesi yıl mevcut seviyesini korumuştur. Bireysel sosyal güvenlik katkılarına yönelik vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %27,11 oranında, 2020’de %71,01 oranında ve 2021’de %25,67 oranında artarak 103.800 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir.

Macaristan’da vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 795.700 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %20,80 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %2,23 oranında azalırken 2018’de %1,68 oranında, 2019’da %6,23 oranında, 2020’de %15,88 oranında ve 2021’de %9,37 oranında artarak 1.286.500 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir. Macaristan’da 2015-2021 yılları arasında vergi harcamaları tahminlerini Grafik 3.5’te incelemek mümkündür.

Grafik 3.5: Macaristan’da 2015-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Macar Forinti)



Kaynak: Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2015, a.g.e., 2016, a.g.e., 2017, a.g.e., 2018, a.g.e., 2019, a.g.e., 2020, a.g.e., 2021, a.g.e.’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3.5’te Macaristan’da 2015-2021 yılları arasındaki en yüksek tutarlı ilk dört vergi türüne ilişkin vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre

gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 448.200 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %26,60 oranında artarken ertesi yıl %7,49 oranında azalmıştır. Gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %3,37 oranında, 2019'da %11,50 oranında, 2020'de %6,88 oranında ve 2021'de %5,27 oranında artarak 680.700 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir. Sosyal katkı vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 137.800 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,72 oranında ve 2017'de %3,81 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %30,57 oranında azalırken 2019'da %2,31 oranında, 2020'de %52,26 oranında ve 2021'de %18,70 oranında artarak 192.300 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir.

Macaristan'da ücret gelirlerine ilişkin indirimler 2015 yılında cari fiyatlarla 68.200 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %39,44 oranında artarken ertesi yıl %2,94 oranında azalmıştır. Ücret gelirlerine ilişkin indirimler 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %41,06 oranında artarken 2019'da %2 oranında, 2020'de %6,02 oranında ve 2021'de %8,52 oranında artarak 152.800 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir. Tüketim vergilerine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 53.100 milyon Macar Forinti iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,85 oranında azalmıştır. 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %42,56 oranında artan vergi harcamaları 2018'de %23,19 oranında ve 2019'da %1,89 oranında azalmıştır. Tüketim vergilerine yönelik vergi harcamaları 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %31,73 oranında ve 2021'de %9,34 oranında artarak 74.900 milyon Macar Forinti tutarına yükselmiştir.

3.4.5. Letonya

Letonya vergi sisteminde; gelir vergisi, kurumlar vergisi, mikro işletme vergisi, araç işletme vergisi, ticari araç vergisi, KDV, ÖTV, elektrik vergisi, doğal kaynaklar vergisi, emlak vergisi, damga vergisi, maaş bordrosuna ilişkin vergiler, sosyal sigorta primleri, gümrük vergisi, şans oyunları vergisi ve birtakım yerel vergiler uygulanmaktadır. Letonya'da 2018 yılında gerçekleştirilen kurumlar vergisi reformuyla beraber kurumlar vergisi genel oranı %20 olarak belirlenirken örneğin

birikmiş kârlar üzerinden alınan vergi oranı sıfırlanmıştır. Diğer yandan Letonya KDV genel oranı %21 iken indirimli oran %12 olarak uygulanmaktadır. ÖTV; akaryakıt ürünleri, alkollü içecekler, tütün ve tütün mamulleri, doğalgaz ve bazı alkolsüz içecekleri kapsamaktadır. Letonya’da doğal kaynaklar vergisi; yüzey ve yer altı suyu, doğal jeolojik yapılardan elde edilen enerji ürünleri, akü, pil vb. doğaya zararlı olan atıklar ile elektrikli mekanizmalar, sera etkisine sebep olan gaz, kömür vb. yakıtlara yönelik uygulanmaktadır.³⁹³

3.4.5.1. Letonya’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

Letonya’da vergi harcamaları raporu her yıl Maliye Bakanlığının web sitesi üzerinden yayınlanmaktadır. Bu kapsamda öncelikle Devlet Denetim Bürosu vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar konusunda bir liste yayınlamaktadır. Ardından Sayıştay Denetim ve Metodoloji Dairesi söz konusu listedeki verileri kullanmak suretiyle Maliye Bakanlığına yönelik tavsiyelerinin uygulanmasına ilişkin raporlama zaman çizelgesi yayınlamaktadır. Böylece vergi harcamaları hakkında bilgilendirici rapor oluşturulmakta olup Bakanlar Kuruluna sunulmaktadır. Vergi harcamaları raporunda; mevcut vergi teşviklerinin sıralı ve sistematik şekilde gözden geçirilmesi, hedeflerin tanımlanması ve verilerin yorumlanması aşamaları mevcuttur.³⁹⁴

3.4.5.2. Letonya’da Vergi Harcamaları Tahminleri

2015-2019 yılları kapsamında Leton vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2019³⁹⁵, 2020³⁹⁶ ve 2021³⁹⁷ yıllarında yayınlanan vergi harcamaları raporlarından yararlanılacaktır. Bahsi geçen tahmin tutarlarını Tablo 3.8’de incelemek mümkündür.

³⁹³ Z. Elksnina-Zascirinska, “Latvia”, **PWC, Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes**, 2018/19, s. 1444-1450, (Çevrimiçi) <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2018-19-2.pdf>, 8 Mayıs 2021.

³⁹⁴ Latviya Finanšu Ministrija, **Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas: 2021**, s. 112, (Çevrimiçi) <https://www.fm.gov.lv/lv/media/2937/download>, 9 Mayıs 2021.

³⁹⁵ Latviya Finanšu Ministrija, **Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas: 2019**, s. 91, (Çevrimiçi) <https://www.fm.gov.lv/lv/media/2020/download>, 9 Mayıs 2021.

³⁹⁶ Latviya Finanšu Ministrija, **Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas: 2020**, s. 102, (Çevrimiçi) <https://www.fm.gov.lv/lv/media/2109/download>, 9 Mayıs 2021.

³⁹⁷ **Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas: 2021**, a.g.e., s. 113.

Tablo 3.8: Letonya’da 2015-2019 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019
Gelir Vergisi	861,7	877,6	875,2	827,7	866,6
Kurumlar Vergisi	362,5	327,5	267,1	6,4	17,6
Mikro İşletme Vergisi	170	186,8	147,1	112,4	84,7
Emlak Vergisi	10,1	14,5	16	18,2	19,2
Katma Değer Vergisi	851	859	837,3	884,6	899,3
Özel Tüketim Vergisi	96	122,7	169,9	186,6	178,8
Doğal Kaynaklar Vergisi	173	177,5	203,5	211,2	241,5
Araç İşletme Vergisi	4,3	6,9	10,5	11,8	13,2
Ticari Araç Vergisi	3,5	3,9	4,3	4,8	5,2
Elektrik Vergisi	7,5	9,2	2,6	2,3	2,3
Toplam Vergi Harcamaları	2.539,7	2.585,6	2.533,5	2.265,7	2.328,5
Vergi Gelirleri	7.333,9	7.812,3	8.412,4	9.076,1	9.508,9
Kamu Harcamaları	9.493,7	9.479,2	10.439,3	11.471,0	11.683,4
GSYH	24.560,9	25.360,3	26.962,3	29.142,5	30.420,9

Kaynak: Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas, 2019, a.g.e., s. 91, 2020, a.g.e., s. 102, 2021, a.g.e., s. 113, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e., ve Eurostat, Government Expenditure, a.g.e.’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.8’de Letonya’da 2015-2019 yıllarına ilişkin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, mikro işletme vergisi, emlak vergisi, KDV, ÖTV, doğal kaynaklar vergisi, araç işletme vergisi, ticari araç vergisi ve elektrik vergisindeki vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre Letonya’da gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 861,7 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,85 oranında artmıştır. Gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %0,27 oranında ve 2018’de 5,43 oranında azalırken 2019 yılında %4,7 oranında artarak 866,6 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 362,5 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %9,66 oranında, 2017’de %18,44 oranında, 2018’de %97,6 oranında azalmıştır. Kurumlar vergisine yönelik vergi

harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %175 oranında artarak 17,6 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Letonya’da mikro işletme vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 170 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %9,88 oranında artmıştır. Mikro işletme vergisine yönelik vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %21,25 oranında, 2018’de %23,59 oranında ve 2019’da %24,64 oranında azalarak 84,7 milyon Euro tutarına gerilemiştir. Emlak vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 10,1 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %43,56 oranında, 2017’de %10,34 oranında, 2018’de %13,75 oranında ve 2019’da %5,49 oranında artarak 19,2 milyon Euro tutarına yükselmiştir.

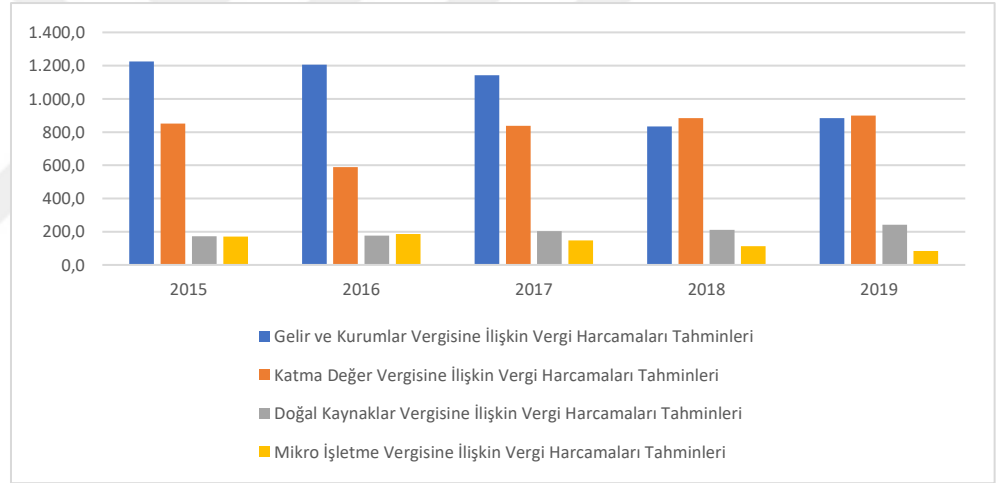
Letonya’da KDV’ye yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 851 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,94 oranında artarken ertesi yıl %2,53 oranında azalmıştır. KDV’ye yönelik vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %5,65 oranında ve 2019’da %1,66 oranında artarak 899,3 milyon Euro tutarına yükselmiştir. ÖTV’ye yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 96 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %27,81 oranında, 2017’de %38,47 oranında, 2018’de %9,83 oranında artarken 2019’da %4,18 oranında azalarak 179,8 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır.

Letonya’da doğal kaynaklar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 173 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %2,6 oranında, 2017’de %14,65 oranında, 2018’de %3,78 oranında ve 2019’da %14,35 oranında artarak 241,5 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Araç işletme vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 4,3 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %60,47 oranında, 2017’de %52,17 oranında, 2018’de %12,38 oranında ve 2019’da %11,86 oranında artarak 13,2 milyon Euro tutarına yükselmiştir.

Letonya’da ticari araç vergisine ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 4,3 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %11,43 oranında, 2017’de %10,26 oranında, 2018’de %11,63 oranında ve 2019’da %8,33 oranında artarak 5,2 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Elektrik vergisine ilişkin vergi

harcamaları ise 2015 yılında cari fiyatlarla 7,5 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %22,67 oranında artmıştır. Elektrik vergisi 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %2,02 oranında ve 2018’de %10,56 oranında azalırken 2019’da bir önceki yıla ait seviyesini koruyarak 2,3 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Letonya’da vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.539,6 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,81 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %2,02 oranında, 2018’de %10,56 oranında azalırken 2019’da %2,75 oranında artarak 2.328,4 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. Letonya’da 2015-2019 yılları arasında en yüksek tutarlı ilk dört vergi türüne ilişkin vergi harcamaları tahminlerini Grafik 3.6’da incelemek mümkündür.

Grafik 3.6: Letonya’da 2015-2019 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Euro)



Kaynak: Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas, 2019, a.g.e., s. 91, 2020, a.g.e., s. 102, 2021, a.g.e., s. 113’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3.6’da Letonya’da 2015-2019 yılları arasındaki en yüksek tutarlı ilk dört vergi türüne ilişkin vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla yer verilmektedir. Buna göre gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 1.224,2 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,56 oranında, 2017’de %5,21 oranında ve 2018’de %26,98 oranında azalırken 2019’da %6,01 oranında artarak 884,2 milyon Euro tutarında hesaplanmıştır. KDV’ye yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 851 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,94 oranında artmıştır. KDV’ye yönelik vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %2,53 oranında azalırken 2018’de

%5,65 oranında ve 2019'da %1,66 oranında artarak 899,3 milyon Euro tutarına yükselmiştir.

Letonya'da doğal kaynaklar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 173 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %2,6 oranında, 2017'de %14,65 oranında, 2018'de %3,78 oranında ve 2019'da %14,35 oranında artarak 241,5 milyon Euro tutarına yükselmiştir. Mikro işletme vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 170 milyon Euro iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %9,88 oranında artmıştır. Mikro işletme vergisine yönelik vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %21,25 oranında, 2018'de %23,59 oranında ve 2019'da %24,64 oranında azalarak 84,7 milyon Euro tutarına gerilemiştir.

3.5. Nordik Ülkeler

Nordik ülkelerden Danimarka, Finlandiya ve İsveç aynı zamanda AB üyesidir. Norveç ve İzlanda ise AB üyesi değildir. Tarihsel süreçte benzer diller, dinler ve kültürel unsurları paylaşan söz konusu ülkeler özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ortak politikalar uygulamaya başlamıştır. Nordik ülkeler zaman içerisinde hareketli bir özel sektöre, güçlü bir kamu ekonomisine ve gelişmiş bir karma ekonomi sistemine sahip olan etkin birer refah devleti hâline gelmiştir.³⁹⁸

Nordik ülkelerin tamamında, önemli bireysel farklılıklara rağmen emek ve sermaye gelirlerinin ayrı ayrı vergilendirildiği ikili gelir vergisi sistemi kullanılmaktadır. Bu sistem genel olarak normatif vergi yapısının içerisinde yer almaktadır. Standart vergi indirimleri de dâhil olmak üzere aşamalı vergilendirme özelliği Nordik ülkelerde normatif vergi yapısının bir parçasıdır.³⁹⁹ Vergi kurumlarının teşkilat yapısı İsveç ve Norveç'te büyük ölçüde benzerlik gösterirken Danimarka'da daha farklı olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda İsveç ve Norveç'te vergi idaresi Maliye Bakanlığının bünyesinde bulunurken Danimarka'da ayrı bir Vergileme

³⁹⁸ R. Armağan ve S. Dikmen, "İskandinav Ülkeleri Vergi Sistemleri ve Gelirlerinin Karşılaştırmalı Bir Analizi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C: 17, S: 2, Aralık 2015, s. 68.

³⁹⁹ Jacobsen v.d., *a.g.e.*, s. 20.

Bakanlığı oluşturulmuştur.⁴⁰⁰ Diğer yandan Nordik ülkelerde vergi yükü oranları dünyadaki diğer ülkelere göre daha yüksektir. Bu durumun temel sebepleri; kişi başına düşen milli gelir seviyelerinin yüksek olması, sosyal refah devleti uygulamaları ve devletin ekonomideki payının yüksekliğidir.⁴⁰¹ Çalışmamızda aynı zamanda AB üyesi olan Danimarka ve İsveç'in yanı sıra Norveç de incelenecektir.

3.5.1. Danimarka

Danimarka OECD ülkeleri arasında sosyal güvencesi fazla ve yüksek vergi oranlarına sahip bir ülkedir. Danimarka vergi sistemi dolaysız ve dolaylı vergiler kapsamında birçok vergiden oluşmaktadır. Bu bağlamda genel olarak dolaysız ve dolaylı vergiler ya da gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler ayrımına göre incelenebilmektedir. Dolaysız vergiler arasında; gelir vergisi, kurumlar vergisi, belediye vergisi, kilise vergisi, sağlık katkısı, emlak vergileri yer almaktadır. Dolaylı vergiler arasında ise; KDV, tüketim vergileri, gümrük vergisi, çevre vergisi vb. vergiler bulunmaktadır.⁴⁰²

3.5.1.1. Danimarka'da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

Danimarka vergi sisteminde vergi harcamalarının tanımlanması hususunda tüketim üzerinden alınan vergiler için özel bir kıyaslama mekanizması bulunmamakla beraber vergi harcamaları normatif vergi yapısında meydana gelen sapmalar şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda vergi harcamalarının hesaplanmasında tüketim vergilerinin tamamı veya çoğunluğu dikkate alınmaktadır. Ancak enerji sektörü açısından farklılıklar mevcuttur. Bir başka ifade ile normatif vergi yapısına dâhil olup olmadığı hususunda enerjinin nerede ve hangi vasıta ile kullanıldığı soruları önem kazanmaktadır.⁴⁰³

⁴⁰⁰ Armağan ve Dikmen, **a.g.e.**, s. 71.

⁴⁰¹ Armağan ve Dikmen, **a.g.e.**, s. 79.

⁴⁰² Ö. Sökmen Gürçam, "İskandinav Ülkelerde Vergi Sistemleri: Danimarka, İsveç ve Norveç", **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: A. Tekin ve E. N. Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publications, 2020, s. 279-280.

⁴⁰³ Jacobsen v.d., **a.g.e.**, s. 21.

İlaveten Danimarka vergi idaresinin, vergi harcamalarının tanımlanması hususunda yeni bir arayış içerisinde bulunduğunu ifade etmek mümkündür. Bu konudaki başlıca ölçüt olumsuz dışsallıkları yansıtan çevresel tüketim vergilerine yöneliktir.⁴⁰⁴ Bu kapsamda özellikle ekonomik, siyasi veya mali amaçlarla yürürlüğe konulan vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların çevresel etkilerinin çoğu zaman göz ardı edildiğine şahit olunabilmektedir. Danimarka’da vergi harcamaları raporları Danimarka Maliye Bakanlığı’nın web sitesi üzerinden yayınlanmaktadır.⁴⁰⁵

3.5.1.2. Danimarka’da Vergi Harcamaları Tahminleri

2017-2020 yılları arasında Danimarka vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2020 yılına ait vergi harcamaları listesinden yararlanılacaktır.⁴⁰⁶ Ayrıca Danimarka Vergi İdaresi’nin sadece gelir ve kurumlar vergisine yönelik tahmin tutarlarını yayınladığına işaret etmek gerekmektedir. Tablo 3.9’da Danimarka’da 2017-2020 yılları arasında vergi harcamaları tahmin tutarlarına yer verilmektedir.

Tablo 3.9: Danimarka’da 2017-2020 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Danimarka Kronu)

Vergi Harcaması	2017	2018	2019	2020
Gelir Vergisi	31.115	31.070	30.880	31.555
Kurumlar Vergisi	19.760	21.105	21.970	21.215
Toplam Vergi Harcamaları	50.875	52.175	52.850	52.770
Vergi Gelirleri	1.005.914	1.005.957	1.085.161	-
Kamu Harcamaları	1.108.531	1.139.103	1.149.867	-
GSYH	2.192.960	2.253.558	2.335.002	2.323.668

Kaynak: Oversigt Over Samtlige Skatteudgifter: 2017-2020, a.g.e., s. 1-6, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e. ve Eurostat, Government Expenditure, a.g.e.’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.9’da Danimarka’da 2017-2020 yılları arasında vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Buna göre Danimarka’da gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2017 yılında cari fiyatlarla 31.115 milyon Danimarka Kronu iken 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %0,14 oranında ve 2019’da %0,61 oranında azalmıştır.

⁴⁰⁴ Jacobsen v.d., a.g.e., s. 21.

⁴⁰⁵ Danmark Skatteministeriet, **Skatteudgifter**, (Çevrimiçi) <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/#?page=1>, 10 Mayıs 2021.

⁴⁰⁶ Danmark Skatteministeriet, **Oversigt Over Samtlige Skatteudgifter: 2017-2020**, s. 1-6, (Çevrimiçi) <https://www.skm.dk/media/7148/skatteudgifter-samlet-liste.pdf>, 11 Mayıs 2021.

2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %2,19 oranında artarak 31.555 milyon Danimarka Kronu tutarında hesaplanmıştır. Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2017 yılında cari fiyatlarla 19.760 milyon Danimarka Kronu iken 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %6,81 oranında ve 2019’da %4,1 oranında artmıştır. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %3,44 oranında azalarak 21.215 milyon Danimarka Kronu tutarında hesaplanmıştır. Danimarka’da vergi harcamaları 2017 yılında cari fiyatlarla 50.875 milyon Danimarka Kronu iken 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %2,56 oranında ve 2019’da %1,29 oranında artmıştır. 2020 yılında ise bir önceki yıla nazaran %0,15 oranında azalarak 52.770 milyon Danimarka Kronu tutarında hesaplanmıştır.

3.5.2. İsveç

İsveç’te sosyal güvenlik sistemi oldukça gelişmiş olup vergiler ekonominin önemli bir sacayağını oluşturmaktadır.⁴⁰⁷ İsveç vergi sisteminde dolaysız vergiler arasında; gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, sosyal güvenlik katkı payları ve sermaye kazançları vergisi yer almaktadır. Dolaylı vergiler arasında ise; KDV, varlık vergisi, gümrük vergisi ve çevre vergisi bulunmaktadır.⁴⁰⁸ İsveç’te gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2017 yılı için %29,9 oranında iken kurumlar vergisinin payı %6,3 oranında olup KDV’nin payı da %20,9 oranındadır.⁴⁰⁹

3.5.2.1. İsveç’te Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

İsveç’te çalışma içi vergi indirimleri normatif vergi sisteminin bir parçası olarak kabul edilmektedir. İlaveten normatif vergi yapısı, sadece gelir sağlama amacıyla doğrudan bağlantılı maliyet veya gider unsurlarının düşülmesine olanak sağlamaktadır.⁴¹⁰ İsveç’te vergi harcamaları raporları İsveç Maliye Bakanlığı’nın web sitesi üzerinden yayınlanmaktadır.⁴¹¹

⁴⁰⁷ Sökmen Gürçam, **a.g.e.**, s. 290.

⁴⁰⁸ Armağan ve Dikmen, **a.g.e.**, s. 72.

⁴⁰⁹ Sökmen Gürçam, **a.g.e.**, s. 293-298.

⁴¹⁰ Jacobsen v.d., **a.g.e.**, s. 21.

⁴¹¹ Sverige Regeringskansliet, **Redovisning av Skatteutgifter**, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/skrivelse/2020/04/skr.-20192098/>, 10 Mayıs 2021.

3.5.2.2. İsveç'te Vergi Harcamaları Tahminleri

2015-2021 yılları arasında İsveç vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2016⁴¹², 2017⁴¹³, 2018⁴¹⁴, 2019⁴¹⁵, 2020⁴¹⁶ ve 2021⁴¹⁷ yıllarına ait vergi harcamaları raporlarından yararlanılacaktır. Tablo 3.10'da İsveç'te 2015-2021 yılları arasında vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir.

Tablo 3.10: İsveç'te 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri
(Milyon İsveç Kronu)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi	6.910	7.550	7.960	8.250	8.220	8.430	8.530
Kurumlar Vergisi	2.640	3.630	5.060	5.200	4.310	(9.050)	(9.020)
Menkul Sermaye İradı	45.280	48.680	59.860	49.180	67.850	87.600	138.640
Sosyal Güvenlik Sistemine İlişkin Vergiler	20.260	5.540	5.710	5.630	9.710	(7.190)	320
Katma Değer Vergisi	58.780	65.310	68.130	71.890	75.140	72.070	75.550
Özel Tüketim Vergisi	35.670	38.370	41.040	41.280	40.600	37.430	38.410
Vergi İndirimleri	22.870	13.590	14.290	16.720	17.340	18.430	20.470
Vergi Kredileri	8.160	-	-	-	-	-	-

⁴¹² Sverige Regeringskansliet, **Redovisning av Skatteutgifter: 2016**, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/496f5e/contentassets/a03cbccab52a400ea408c518a9c05f73/redovisning-av-skatteutgifter-2016-skr.-20151698>, 13 Mayıs 2021.

⁴¹³ Sverige Regeringskansliet, **Redovisning av Skatteutgifter: 2017**, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/49740c/contentassets/1482224ef16c43458b785f2dbcdcbf40/redovisning-av-skatteutgifter-2017-skr.-20161798>, 13 Mayıs 2021.

⁴¹⁴ Sverige Regeringskansliet, **Redovisning av Skatteutgifter: 2018**, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/49740b/contentassets/66939197fc974981aa3feeac7b79afeb/redovisning-av-skatteutgifter-2018-skr.-20171898.pdf>, 13 Mayıs 2021.

⁴¹⁵ Sverige Regeringskansliet, **Redovisning av Skatteutgifter: 2019**, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/4a6f59/contentassets/d1bb13b74b164d898721ed1814332fc6/redovisning-av-skatteutgifter-2019-skr.-20181998.pdf>, 13 Mayıs 2021.

⁴¹⁶ Sverige Regeringskansliet, **Redovisning av Skatteutgifter: 2020**, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/4a7256/contentassets/3da4557ae5eb4cc9b630f563645ea1b4/redovisning-av-skatteutgifter-2020-skr.-20192098.pdf.pdf>, 13 Mayıs 2021.

⁴¹⁷ Sverige Regeringskansliet, **Redovisning av Skatteutgifter: 2021**, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/4967d4/contentassets/13928df0644a43049e5f39126e0c78cc/redovisning-av-skatteutgifter-2021-skr.-20202198.pdf>, 13 Mayıs 2021.

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Sosyal Transferler	35.450	37.180	37.250	40.240	40.190	41.510	41.090
Toplam Vergi Harcamaları	236.020	219.850	239.300	233.195	263.360	249.230	313.990
Vergi Gelirleri	1.825.624	1.956.274	2.049.257	2.120.634	2.154.598	-	-
Kamu Harcamaları	2.102.113	2.195.713	2.227.658	2.406.126	2.477.166	-	-
GSYH	4.260.470	4.415.031	4.625.094	4.828.306	5.025.063	4.951.553	-

Kaynak: Redovisning av Skatteutgifter: 2016, a.g.e., s. 30-35, 2017, a.g.e., s. 28-32, 2018, a.g.e., s. 30-34, 2019, a.g.e., s. 32-36, 2020, a.g.e., s. 20-27, 2021, a.g.e., s. 22-29, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e. ve Eurostat, Government Expenditure, a.g.e.'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.10'da İsveç'te 2015-2021 yıllarına ilişkin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, menkul sermaye iradı, sosyal güvenlik sistemine yönelik vergiler, KDV, ÖTV, vergi indirimleri, vergi kredileri ve diğer vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara ait tahminlere yer verilmektedir. Buna göre İsveç'te gelir vergisine yönelik vergi harcamaları tahminleri 2015 yılında cari fiyatlarla 6.910 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %9,26 oranında, 2017'de %5,43 oranında, 2018'de %3,64 oranında artarken ertesi yıl %0,36 oranında azalmıştır. 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %2,55 oranında artan vergi harcamaları 2021 yılında da %1,19 oranında artarak 8.530 milyon İsveç Kronu tutarına yükselmiştir. Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 2.640 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %37,5 oranında, 2017'de %39,39 oranında ve 2018'de %2,77 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %17,12 oranında, 2020'de %309,98 oranında ve 2021'de de 0,33 oranında azalmak suretiyle tutar bakımından 2020 ve 2021 yıllarında vergi harcaması yapılmadığına işaret etmektedir.

İsveç'te menkul sermaye iradına yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 45.280 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %7,51 oranında ve 2017'de %22,97 oranında artarken ertesi yıl %17,84 oranında azalmıştır. 2019 yılında ise bir önceki yıla nazaran %37,96 oranında artan vergi harcamaları 2020'de %29,11 oranında ve 2021'de de %58,26 oranında artarak 138.640 milyon

İsveç Kronu tutarına yükselmiştir. Sosyal güvenlik sistemine ilişkin vergilere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 20.260 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %72,66 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %3,07 oranında artarken ertesi yıl %1,4 oranında azalıp 2019'da %72,47 oranında artmıştır. 2020 yılında vergi harcamaları bir önceki yıla nazaran %174,05 oranında azalmıştır. 2021'de ise bir önceki yıla nazaran %104,45 oranında artarak 320 milyon İsveç Kronu tutarında hesaplanmıştır.

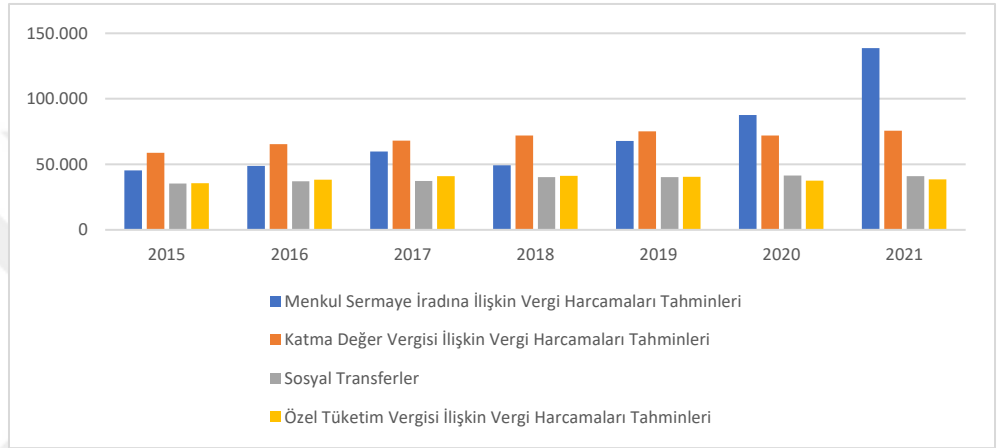
İsveç'te KDV'ye yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 58.780 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %11,11 oranında, 2017'de %4,32 oranında, 2018'de %5,52 oranında, 2019'da %4,52 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %4,09 oranında azalırken 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %4,83 oranında artarak 75.550 milyon İsveç Kronu tutarına yükselmiştir. ÖTV'ye yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 35.670 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %7,57 oranında, 2017'de %6,96 oranında, 2018'de 0,58 oranında artarken 2019'da %1,65 oranında ve 2020'de %7,81 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %2,62 oranında artarak 38.410 milyon İsveç Kronu tutarında hesaplanmıştır.

İsveç'te çeşitli vergi türlerine yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 22.870 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %40,58 oranında azalmıştır. 2017 yılında ise bir önceki yıla nazaran %5,15 oranında artan tahmin tutarları 2018'de %17 oranında ve 2019'da da %3,71 oranında, 2020'de %6,29 oranında ve 2021'de de %11,07 oranında artarak 20.470 milyon İsveç Kronu tutarında hesaplanmıştır. Diğer vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara yönelik tahmin tutarları 2015 yılında cari fiyatlarla 35.450 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,88 oranında, 2017'de %0,19 oranında ve 2018'de %8,03 oranında artarken ertesi yıl %0,12 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %3,28 oranında artarken 2021'de %1,01 oranında azalarak 41.090 milyon İsveç Kronu tutarına ulaşmıştır.

İsveç'te vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 236.020 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran 6,85 oranında azalırken ertesi yıl %8,85 oranında artmıştır. 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %0,38 oranında

azalırken 2019’da %10,47 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %5,37 oranında azalırken 2021’de %25,98 oranında artarak 313.990 milyon İsveç Kronu tutarına yükselmiştir. İsveç’te 2015-2021 yılları arasında en yüksek tutarlı ilk dört vergi harcaması niteliğindeki uygulamaya ait tahminleri Grafik 3.7’de incelemek mümkündür.

Grafik 3.7: İsveç’te 2015-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon İsveç Kronu)



Kaynak: Redovisning av Skatteutgifter: 2016, a.g.e., s. 30-35, 2017, a.g.e., s. 28-32, 2018, a.g.e., s. 30-34, 2019, a.g.e., s. 32-36, 2020, a.g.e., s. 20-27, 2021, a.g.e., s. 22-29’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3.7’de İsveç’te 2015-2021 yılları arasında en yüksek tutarlı ilk dört vergi türüne ilişkin vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla yer verilmektedir. Buna göre menkul sermaye iradına yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 45.280 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %7,51 oranında ve 2017’de %22,97 oranında artarken ertesi yıl %17,84 oranında azalmıştır. Menkul sermaye iradına yönelik vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %37,96 oranında, 2020’de %29,11 oranında ve 2021’de de %58,26 oranında artarak 138.640 milyon İsveç Kronu tutarına yükselmiştir. KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 58.780 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %11,11 oranında, 2017’de %4,32 oranında, 2018’de %5,52 oranında ve 2019’da %4,52 oranında artarken ertesi yıl %4,09 oranında azalmıştır. KDV’ye ilişkin vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %4,83 oranında artarak 75.550 milyon İsveç Kronu tutarına yükselmiştir.

İsveç'te sosyal amaçlı transferler 2015 yılında cari fiyatlarla 35.450 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,88 oranında, 2017'de %0,19 oranında ve 2018'de %8,03 oranında artarken ertesi yıl %0,12 oranında azalmıştır. Sosyal amaçlı transferler 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %3,28 oranında artarken 2021'de %1,01 oranında azalarak 41.090 milyon İsveç Kronu tutarında hesaplanmıştır. ÖTV'ye ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 35.670 milyon İsveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %7,57 oranında, 2017'de %6,96 oranında ve 2018'de %0,58 oranında artmıştır. 2019 yılında ise bir önceki yıla nazaran %1,65 oranında ve 2020'de %7,81 oranında azalırken 2021'de %2,62 oranında artarak 38.410 milyon İsveç Kronu tutarında hesaplanmıştır.

3.5.3. Norveç

Norveç'te kamu kesiminin baskın olduğu bir kamu ekonomisi sistemi benimsenmiştir. Ülke toprakları içerisinde petrol ve doğalgaz kaynaklarının ekonomiye kazandırılmaya başlandığı 1970'li yıllara kadar olan süreçte sıradan bir Avrupa ülkesi olan Norveç, petrol ve doğalgazdan sağladığı gelir artışıyla hızlı bir kalkınma sürecine dâhil olmuştur. Bu bağlamda petrol ve doğalgaz gelirleri Norveç ekonomisinin temelini oluştururken balıkçılık, ormancılık ve madencilik sektörleri de önemli ihraç ürünlerini sağlamaktadır.⁴¹⁸ Diğer yandan Norveç'in sahip olduğu doğal kaynaklara ilişkin gelirin bir kısmını varlık fonuna aktardığını ifade etmek mümkündür. Böylece sahip olunan mali alan, Norveç'in gerek cari döneme ait gerekse orta-uzun vadeli yatırımlarına kaynak teşkil edebilme potansiyeli taşımaktadır.

3.5.3.1. Norveç'te Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

Norveç'te vergi harcamalarının tanımlanmasında optimal vergileme teorisine yönelik bir ölçüt uygulanmaktadır. Buna göre normatif vergi yapısı mali ve çevresel tüketim vergileri arasında bölünmüştür. Örneğin servet vergisi normatif vergi yapısına dahildir. Standart orandan sapmalar veya tahakkuk değerlerinin gerçek değerlerden

⁴¹⁸ R. Armağan, S. Dikmen ve İ. Dağlıoğlu Şanlı, "2000 Yılı Sonrası Norveç Vergi Sistemi ve Vergi Gelirlerinin Analizi", **Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan**, Ed.: A. Gerçek ve F. Saraçoğlu, Ankara, Gazi Kitabevi, 2015, s. 145-146.

daha düşük olması vergi harcaması olarak kabul edilmektedir.⁴¹⁹ Norveç'te kamu transferlerine yönelik vergi muafiyetleri arasında; çocuk yardımı, nakit desteği, mali sosyal yardım, konut desteği, bir kerelik doğum yardımı, temel yaşamsal harcamalar için yardım ödeneği, çocuk bakım ödeneği ve emekliler için çeşitli avantajlar sağlanmaktadır.⁴²⁰

3.5.3.2. Norveç'te Vergi Harcamaları Tahminleri

2015-2021 yılları kapsamında Norveç vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2016⁴²¹, 2017⁴²², 2018⁴²³, 2019⁴²⁴, 2020⁴²⁵ ve 2021⁴²⁶ yıllarına ait vergi harcamaları raporlarından yararlanılacaktır. Tablo 3.11'de Norveç'te 2015-2020 yılları arasında vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir.

⁴¹⁹ Jacobsen v.d., **a.g.e.**, s. 21.

⁴²⁰ Norge Regjeringa, "Skatter, Avgifter og Toll: 2016", **Proposisjon til Stortinget**, s. 355, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/81bf9767b33046209fcc8a86bd6eabf7/no/pdfs/prp201520160001s0dddpdfs.pdf>, 11 Mayıs 2021.

⁴²¹ "Skatter, Avgifter og Toll: 2016", **a.g.e.**, s. 355.

⁴²² Norge Regjeringa, "Skatter, Avgifter og Toll: 2017", **Proposisjon til Stortinget**, s. 321-329, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/83f4ddc3a3e54345aa45c5cd17e4e12c/no/pdfs/prp201620170001s0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.

⁴²³ Norge Regjeringa, "Skatter, Avgifter og Toll: 2018", **Proposisjon til Stortinget**, s. 353-362, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/60ae6d000b81421983b31bfc834fc9b7/no/pdfs/prp201720180001s0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.

⁴²⁴ Norge Regjeringa, "Skatter, Avgifter og Toll: 2019", **Proposisjon til Stortinget**, s. 427-436, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/e9b5f59363e0431c93e2785cb82e9bde/no/pdfs/prp201820190001s0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.

⁴²⁵ Norge Regjeringa, "Skatter, Avgifter og Toll: 2020", **Proposisjon til Stortinget**, s. 307-316, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/6967214730d34b9190923f58f748a2fb/no/pdfs/prp201920200001s0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.

⁴²⁶ Norge Regjeringa, "Skatter, Avgifter og Toll: 2021", **Proposisjon til Stortinget**, s. 329-338, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/d2e227f7a0e842e2946a8f8f95cb65db/no/pdfs/prp202020210001s0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.

Tablo 3.11: Norveç'te 2015-2020 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri
(Milyon Norveç Kronu)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Gelir Vergisi	12.130	11.445	11.832	10.847	10.161	10.175
Coğrafi Olarak Farklılaştırılmış İşveren Katkısı	12.900	13.300	14.100	15.300	16.200	15.300
Kurumsal Gelirler ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	74.220	70.955	77.215	79.023	77.519	70.904
Temel Endüstri Kolları Üzerinden Alınan Vergiler	1.531	1.459	1.280	1.257	1.243	1.393
Katma Değer Vergisi	37.734	39.931	40.163	41.210	42.392	44.475
Çevre ve Enerji ile İlgili Vergiler	17.040	18.070	17.880	18.550	19.672	17.800
Elektrikli Araçlara Yönelik Vergi İndirimleri	3.995	3.675	5.922	7.686	11.401	11.606
Düşük Gelirliler ile Barınma ve Eğlenme Amaçlı Gayrimenkullere Yönelik Vergi Harcamaları	30.100	26.700	32.400	32.800	41.700	29.400
Kamu Transferlerine Yönelik Vergi Muafiyetleri	46.180	30.600	31.050	31.480	32.120	34.320
Toplam Vergi Harcamaları	235.830	216.135	231.842	238.153	252.408	235.373
Vergi Gelirleri	1.195.354	1.204.483	1.277.949	1.397.206	1.417.202	-
Kamu Harcamaları	1.533.194	1.596.594	1.663.422	1.735.106	1.836.686	-
GSYH	3.111.168	3.098.148	3.295.382	3.553.900	3.568.488	3.408.616

Kaynak: Skatter, Avgifter og Toll: 2016, a.g.e., s. 355, 2017, a.g.e., s. 321-329, 2018, a.g.e., s. 353-362, 2019, a.g.e., s. 427-436, 2020, a.g.e., s. 307-316 ve 2021, a.g.e., s. 329-338, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e. ve Eurostat, Government Expenditure, a.g.e.'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.11’de mali yıllara göre gelir vergisi, coğrafi olarak farklılaştırılmış işveren katkısı, kurumsal gelirler ve servet üzerinden alınan vergiler, temel endüstri kolları üzerinden alınan vergiler, KDV, çevre ve enerji ile ilgili vergilere ilişkin vergi harcaması niteliğindeki uygulamalarla beraber elektrikli araçlara yönelik vergi indirimleri, barınma ve eğlenme amaçlı gayrimenkullere yönelik vergi harcamaları ile kamu transferlerine yönelik vergi muafiyetleri tutarlarına yer verilmektedir.

Bu bağlamda 2015 yılı verileri 2017’de yayınlanan, 2016 yılı verileri 2018’de yayınlanan, 2017 yılı verileri 2019’da yayınlanan, 2018 yılı verileri 2020’de yayınlanan, 2019 ile 2020 yılı verileri ise 2021 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporundan edinilmiştir. Bunun yanı sıra kamu transferlerine yönelik vergi indirimlerine ilişkin tahmin tutarlarına ulaşabilmek gayesiyle; 2015 yılı verileri için 2016’da yayınlanan, 2016 yılı verileri için 2017’de yayınlanan, 2017 yılı verileri için 2018’de yayınlanan, 2018 yılı verileri için 2019’da yayınlanan, 2019 yılı verileri için 2020’de yayınlanan ve 2020 yılı verileri için de 2021 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporundan yararlanılmıştır.

Buna göre Norveç’te gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 12.130 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5,65 oranında azalmıştır. Ertesi yıl %3,38 oranında artan vergi harcamaları 2018’de bir önceki yıla nazaran %8,32 oranında, 2019’da %6,32 oranında azalmıştır. 2020’de ise bir önceki yıla nazaran %0,14 oranında artan vergi harcamaları 10.175 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır. Coğrafi olarak farklılaştırılmış işveren katkısına yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 12.900 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %3,1 oranında, 2017’de %6,02 oranında, 2018’de %8,51 oranında, 2019’da %5,88 oranında artarken 2020’de %5,56 oranında azalarak 15.300 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır.

Norveç’te kurumsal gelirler ve servet üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 74.220 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,4 oranında azalmıştır. 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %8,82 oranında ve 2018’de de %2,34 oranında artan vergi harcamaları 2019’da bir önceki yıla nazaran %1,9 oranında ve 2020’de de %8,53 oranında azalarak 70.904 milyon Norveç Kronu tutarına gerilemiştir. Temel endüstri kolları üzerinden alınan

vergilere yönelik vergi harcamaları tahminleri 2015 yılında cari fiyatlarla 1.531 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,7 oranında, 2017'de %12,27 oranında, 2018'de %1,8 oranında ve 2019'da %1,11 oranında azalırken 2020'de %12,07 oranında artarak 1.393 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır.

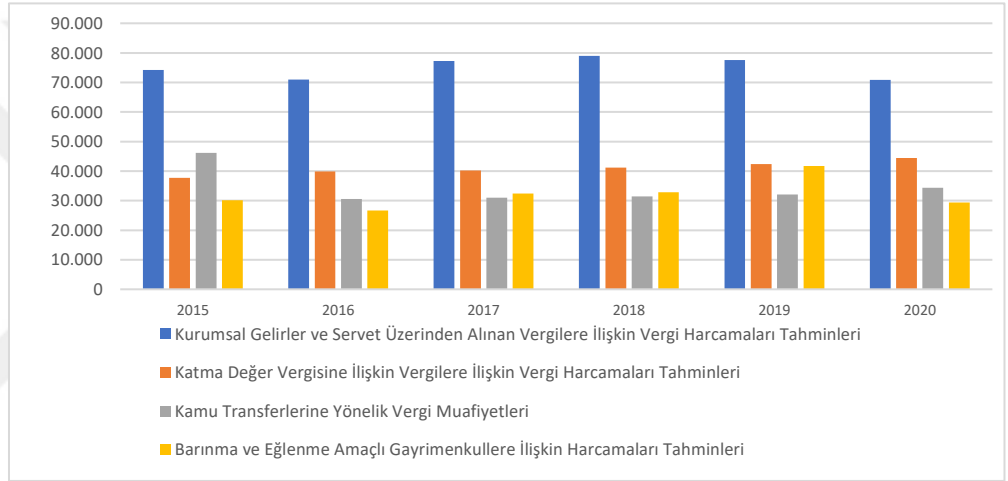
Norveç'te KDV'ye yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 37.734 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5,82 oranında, 2017'de %0,58 oranında, 2018'de %2,61 oranında, 2019'da %2,87 oranında, 2020'de de %4,91 oranında artarak 44.475 milyon Norveç Kronu tutarına yükselmiştir. Çevre ve enerji ile ilgili vergilere yönelik vergi harcamaları tahminleri 2015 yılında cari fiyatlarla 17.040 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %6,04 oranında artmıştır. 2017'de bir önceki yıla nazaran %1,05 oranında azalan vergi harcamaları 2018'de %3,75 oranında ve 2019'da %6,05 oranında artmıştır. 2020'de ise bir önceki yıla nazaran %9,52 oranında azalarak 17.800 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır.

Norveç'te elektrikli araçlara yönelik vergi indirimleri 2015 yılında cari fiyatlarla 3.995 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,01 oranında azalmıştır. 2017'de ise bir önceki yıla nazaran %61,14 oranında, 2018'de %29,79 oranında, 2019'da %48,33 oranında ve 2020'de de %1,8 oranında artarak 11.606 milyon Norveç Kronu tutarına yükselmiştir. Düşük gelirliler ile barınma ve eğlenme amaçlı gayrimenkullere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 30.100 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %11,3 oranında azalmıştır. 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %21,35 oranında artan vergi harcamaları 2018'de %1,23 oranında ve 2019'da %27,13 oranında artarken 2020'de bir önceki yıla nazaran %29,5 oranında azalarak 29.400 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır.

Norveç'te kamu transferlerine yönelik vergi muafiyetleri 2015 yılında cari fiyatlarla 46.180 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %33,74 oranında azalmıştır. 2017 yılında ise bir önceki yıla nazaran %1,47 oranında, 2018'de %1,38 oranında, 2019'da %2,03 oranında ve 2020'de %6,85 oranında artarak 34.320 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır. Norveç'te vergi harcamaları

2015 yılında cari fiyatlarla 235.830 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %8,35 oranında azalmıştır. 2017’de bir önceki yıla nazaran %7,27 oranında, 2018’de %2,72 oranında ve 2019’da %5,99 oranında artan vergi harcamaları 2020’de %6,75 oranında azalarak 235.373 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır. Norveç’te 2015-2020 yılları arasında en yüksek tutarlı ilk dört vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelere ilişkin tahminleri Grafik 3.8’de incelemek mümkündür.

Grafik 3.8: Norveç’te 2015-2020 Yılları Arasında En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Norveç Kronu)



Kaynak: Skatter, Avgifter og Toll: 2016, a.g.e., s. 355, 2017, a.g.e., s. 321-329, 2018, a.g.e., s. 353-362, 2019, a.g.e., s. 427-436, 2020, a.g.e., s. 307-316 ve 2021, a.g.e., s. 329-338’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3.8’de Norveç’te 2015-2020 yılları arasında en yüksek tutarlı ilk dört düzenlemeye ilişkin vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla yer verilmektedir. Buna göre kurumsal gelirler ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 74.220 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %4,4 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %8,82 oranında ve ertesi yıl %2,34 oranında artmıştır. 2019 yılında ise bir önceki yıla nazaran %1,9 oranında ve 2020’de %8,53 oranında azalarak 70.904 milyon Norveç Kronu tutarına gerilemiştir. KDV’ye yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 37.734 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %5,82 oranında, 2017’de %0,58 oranında, 2018’de %2,61 oranında,

2019'da %2,87 oranında ve 2020'de %4,91 oranında artarak 44.475 milyon Norveç Kronu tutarına yükselmiştir.

Norveç'te kamu transferlerine yönelik vergi muafiyetleri 2015 yılında cari fiyatlarla 46.180 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %33,74 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %1,47 oranında, 2018'de %1,38 oranında, 2019'da %2,03 oranında ve 2020'de %6,85 oranında artarak 34.320 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır. Barınma ve eğlence amaçlı gayrimenkullere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 30.100 milyon Norveç Kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %11,3 oranında azalmıştır. 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %21,35 oranında, 2018'de %1,23 oranında, 2019'da %27,13 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2020 yılında bir önceki yıla nazaran %29,5 oranında azalarak 29.400 milyon Norveç Kronu tutarında hesaplanmıştır.

3.6. Avustralya

Avustralya vergi sisteminde vergi gelirleri; milletler topluluğu yönetimi, merkezi yönetim ve yerel yönetimler olmak üzere üç yönetim kategorisine ayrılmaktadır. Bu bağlamda işveren bordrosuna ve işgücüne uygulanan vergiler, mal ve hizmet sunumuna ilişkin vergiler ile mal kullanımı ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesine ilişkin vergiler milletler topluluğu yönetimi ile merkezi yönetimi ilgilendirmektedir. Diğer yandan mülkiyet vergileri merkezi ve yerel yönetim birimlerini ilgilendirirken gelir, kâr ve sermaye kazancı vergileri milletler topluluğu yönetimini ilgilendirmektedir. Gelir, kâr ve sermaye kazancı vergileri, işveren bordrosuna ve işgücüne uygulanan vergiler ve mülkiyet vergilerinin dolaysız vergiler olduğu düşünüldüğünde Avustralya vergi sisteminde dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yaklaşık %70 oranında olduğunu ifade etmek mümkündür.⁴²⁷

⁴²⁷ D. Yayman, "Avustralya Vergi Sisteminin Sosyoekonomik Analizi", **Journal of Social and Humanities Sciences Research**, V: 7, I: 52, 2020, s. 831.

3.6.1. Avustralya’da Vergi Harcamaları Raporlama Sistemi

Avustralya vergi sisteminde vergi harcamaları tipik olarak vergi muafiyetlerini, kesintileri, mahsupları, vergi indirimlerini veya yükümlülüğün ertelenmesini içermektedir.⁴²⁸ Normatif vergi sistemi benzer vergi mükellefleri veya faaliyet türleri için geçerli olan standart vergilendirme işlemlerini ifade etmektedir. Normatif vergi sisteminde meydana gelen sapmalar ise işlemin doğurduğu sonuca göre pozitif veya negatif bir farklılığa yol açabilmektedir.⁴²⁹

Avustralya’da vergi harcamaları tahminleri ilk olarak 1980 yılında bütçe ekinde yer almıştır. 1999-2011 yılları arasında ise istisnasız her yıl vergi harcamaları tablosu adıyla Avustralya Hazine Bakanlığı’nın web sitesi üzerinden yayınlanmıştır. 2013, 2016 ve 2017 yıllarında da aynı isimle yayınlanan raporlar 2018, 2019 ve 2020’de vergi ölçütleri ve varyasyon beyanı adıyla yayınlanmaya devam etmektedir.⁴³⁰ Avustralya’da yayınlanan vergi harcamaları raporları temelde üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bunlar; geniş ekonomik fonksiyona, etkilenen mükellef grubuna ve ilgili oldukları standartlara göre sınıflandırma yöntemleridir.

3.6.2. Avustralya’daki Vergi Harcamaları Tahminleri

2015-2021 yılları arasında Avustralya vergi sistemine ilişkin vergi harcamaları tahminlerine ulaşabilmek için 2015 ve 2020 yıllarına ait vergi harcama raporlarından yararlanılacaktır. Avustralya’da 2015-2021 yılları arasında vergi harcamaları tahminlerini Tablo 3.12’de incelemek mümkündür.

⁴²⁸ The Treasury of Australian Government, **Tax Expenditures Statement: 2015**, (Çevrimiçi) https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/2015_TES.pdf, 17 Mayıs 2021, s. 3.

⁴²⁹ The Treasury of Australian Government, **Tax Expenditures Statement: 2020**, (Çevrimiçi) https://treasury.gov.au/sites/default/files/2021-01/145906_2020-tbvs.pdf, 17 Mayıs 2021.

⁴³⁰ The Treasury of Australian Government, **Publications**, (Çevrimiçi) <https://treasury.gov.au/publication>, 17 Mayıs 2021.

Tablo 3.12: Avustralya’da 2015-2021 Yılları Arasında Vergi Harcamaları Tahminleri
(Milyon Avustralya Doları)

Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi	11.671	14.934	15.955	16.988	18.573	17.884	18.157
Kurumlar Vergisi	5.788	10.481	11.823	12.086	10.454	19.774	35.079
Emeklilik Gelirleri Üzerinden Alınan Vergiler	34.160	34.754	40.214	44.978	43.056	43.600	41.600
Yan Ödemeler Üzerinden Alınan Vergiler	5.541	5.210	5.446	6.071	6.147	5.790	6.155
Menkul Sermaye İradı	61.500	74.835	76.835	57.535	54.645	60.460	56.765
Emtia Üzerinden Alınan Vergiler ile Diğer Dolaylı Vergiler	-3.066	-2.922	-2.855	-2.679	-2.918	-2.953	-2.091
Doğal Kaynaklar Üzerinden Alınan Vergiler	-	-	-	-	1	4	4
Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergiler	23.915	23.772	24.558	25.554	26.019	27.398	29.223
Toplam Vergi Harcamaları	142.575	163.986	174.831	163.212	158.895	174.910	186.983
Vergi Gelirleri	463.350	487.078	527.180	558.453	-	-	-
Kamu Harcamaları	430.739	449.712	461.490	485.869	579.805	670.330	567.491
GSYH	1.660.714	1.762.371	1.848.560	1.952.680	1.985.438	-	-

Kaynak: Tax Expenditures Statement: 2015, a.g.e., s. 10-116 ve 2020, a.g.e., s. 18-143, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, a.g.e., Economic Recovery Plan for Australia, **Historical Australian Government Data**, Table 6: Australian Government General Government Sector Revenue, Expenses, Net Operating Balance, Net Capital Investment and Fiscal Balance, s. 11-16, (Çevrimiçi) https://budget.gov.au/2020-21/content/bp1/download/bp1_bs11_w.pdf, 17 Mayıs 2021’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.12’de Avustralya’da 2015-2021 yılları arasında gelir vergisi, kurumlar vergisi, emeklilik gelirlerine ve yan ödemelere ilişkin vergiler, menkul sermaye iradı, emtia ve diğer dolaylı vergiler, doğal kaynaklar vergisi, mal ve hizmet vergisine yönelik vergi harcamaları tahminlerine yer verilmektedir. Bu bağlamda 2015

yılı verileri 2015'te yayınlanan vergi harcamaları raporundan edinilirken 2016 ila 2021 yıllarına ait veriler 2020 yılında yayınlanan rapordan edinilmiştir.

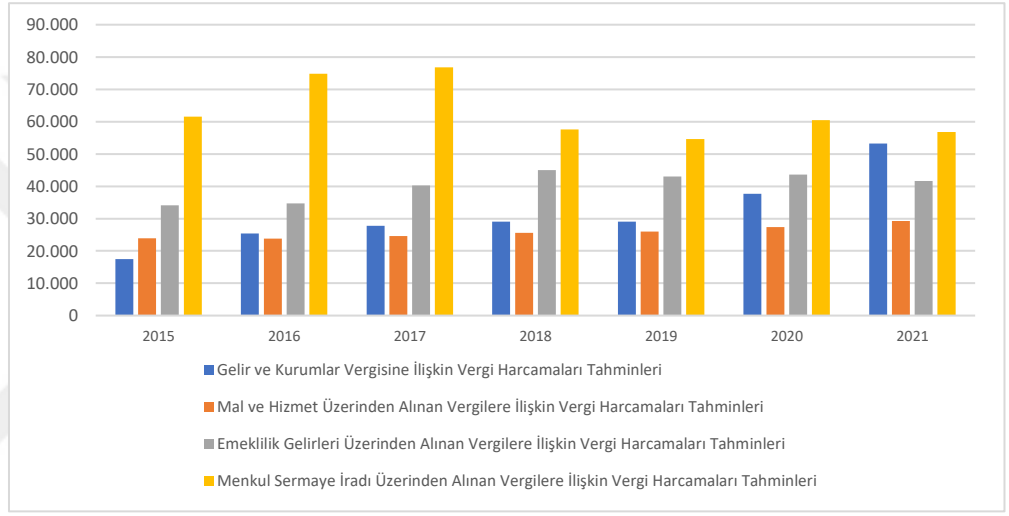
Buna göre Avustralya'da gelir vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 11.671 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %27,96 oranında, 2017'de %6,84 oranında, 2018'de %6,47 oranında ve 2019'da %9,33 oranında artmıştır. Vergi harcamaları ertesi yıl bir önceki yıla nazaran %3,71 oranında azalırken 2021'de %1,53 oranında artarak 18.157 milyon Avustralya Doları tutarına yükselmiştir. Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 5.788 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %81,08 oranında, 2017'de %12,8 oranında ve 2018'de %2,22 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %13,5 oranında azalırken ertesi yıl %89,15 oranında ve 2021'de de %77,4 oranında artarak 35.079 milyon Avustralya Doları tutarına yükselmiştir.

Emeklilik gelirleri üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 34.160 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,74 oranında, 2017'de %15,71 oranında ve 2018'de %11,85 oranında artmıştır. Vergi harcamaları 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %4,27 oranında azalıp 2020'de %1,26 oranında artarken ve 2021'de %4,59 oranında azalarak 41.600 milyon Avustralya Doları tutarında hesaplanmıştır. Menkul sermaye iradına yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 61.500 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %21,68 oranında ve 2017'de %2,67 oranında artmıştır. 2018 yılında ise bir önceki yıla nazaran %25,12 oranında ve 2019'da %5,02 azalan vergi harcamaları 2020'de %10,64 oranında artarken ertesi yıl %6,11 oranında azalarak 56.765 milyon Avustralya Doları tutarına gerilemiştir.

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 23.915 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %0,6 oranında azalmıştır. 2017'de ise bir önceki yıla nazaran %3,31 oranında, 2018'de %4,06 oranında, 2019'da %1,82 oranında, 2020'de %5,3 oranında ve 2021'de %6,66 oranında artarak 29.223 milyon Avustralya Doları tutarına yükselmiştir. Avustralya'da vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 142.575 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %15,02 oranında

ve 2017’de %6,61 oranında artmıştır. 2018’de ise bir önceki yıla nazaran %6,65 oranında, 2019’da %2,65 oranında azalan vergi harcamaları ertesi yıl %10,08 oranında ve 2021’de de %6,9 oranında artarak 186.983 milyon Avustralya Doları tutarına yükselmiştir. Avustralya’da 2015-2021 yılları arasında en yüksek ilk dört vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelere ilişkin tahminleri Grafik 3.9’da incelemek mümkündür.

Grafik 3.9: Avustralya’da 2015-2021 Yılları Arasındaki En Yüksek Tutarlı İlk Dört Vergi Türüne İlişkin Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon Avustralya Doları)



Kaynak: Tax Expenditures Statement: 2015, a.g.e., s. 10-116 ve 2020, a.g.e., s. 18-143’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3.9’da Avustralya’da 2015-2021 yılları arasında en yüksek tutarlı ilk dört vergi türüne ilişkin vergi harcamaları tahminlerine cari fiyatlarla yer verilmektedir. Uluslararası kıyaslamaların yapılabilmesi açısından grafikte gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları toplamına yer verilecektir. Buna göre gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 17.459 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %45,57 oranında, 2017’de %9,3 oranında, 2018’de %4,67 oranında artmıştır. 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %9,33 oranında artan vergi harcamaları tahminleri ertesi yıl %0,16 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2021 yılında bir önceki yıla nazaran %41,37 oranında artarak 53.236 milyon Avustralya Doları tutarına yükselmiştir.

Mal ve hizmet üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 23.915 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki

yıla nazaran %0,6 oranında azalmıştır. Vergi harcamaları 2017 yılında bir önceki yıla nazaran %3,31 oranında, 2018’de %4,06 oranında, 2019’da %1,82 oranında, 2020’de %5,3 oranında ve 2021’de %6,66 oranında artarak 29.223 milyon Avustralya Doları tutarına yükselmiştir.

Avustralya’da emeklilik gelirleri üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 34.160 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %1,74 oranında, 2017’de %15,71 oranında ve 2018’de %11,85 oranında artmıştır. 2019 yılında bir önceki yıla nazaran %4,27 oranında azalan vergi harcamaları ertesi yıl %1,26 oranında artmıştır. 2021 yılında ise bir önceki yıla nazaran %4,59 oranında azalarak 41.600 milyon Avustralya Doları tutarında hesaplanmıştır.

Menkul sermaye iradı üzerinden tarh edilen vergilere yönelik vergi harcamaları 2015 yılında cari fiyatlarla 61.500 milyon Avustralya Doları iken 2016 yılında bir önceki yıla nazaran %21,68 oranında ve 2017’de %2,67 oranında yükselmiştir. Vergi harcamaları 2018 yılında bir önceki yıla nazaran %25,12 oranında ve ertesi yıl %5,02 oranında azalırken 2020’de %10,64 oranında artmıştır. 2021 yılında ise bir önceki yıla nazaran %6,11 oranında azalarak 56.765 milyon Avustralya Doları tutarına gerilemiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ BAĞLAMINDA TÜRKİYE UYGULAMASINA YÖNELİK ELEŞTİRİLER VE ÖNERİLER

Çalışmada, vergi harcamalarının raporlanması konusunda iyi uygulama niteliğine sahip ABD, Kanada, Almanya, Fransa, İtalya, İsveç, Norveç ve Avustralya'nın yanı sıra Danimarka, Macaristan ile Letonya'nın da aralarında bulunduğu ülkeler araştırılmıştır. Söz konusu ülkeler düzenli aralıklarla ve sistematik şekilde vergi harcamaları raporlarını yayınlayan ülkelerdir. Diğer yandan çoğu ülkenin gerek mevzuat hükümleri gerekse üye oldukları birlik kuralları gereğince özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi, tüketim üzerinden alınan vergiler ile servet üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamaları tahminlerini liste şeklinde düzenli olarak yayınladığına işaret etmek mümkündür.

4.1. Seçilmiş Ülke Örnekleri - Türkiye Karşılaştırması

Çalışmanın etkinliği açısından, vergi harcaması ve normatif vergi yapısı tanımı kapsamında sayılan ülkelere ilave olarak OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunun Türkiye ile kıyaslanması yoluna başvurulacaktır. Bundaki amaç vergi harcamaları verilerinin yayınlanması hususunda belirli bir tecrübeye sahip olan ülkelerin yanı sıra diğer OECD ülkelerinde de geçerli olan tanımların karşılaştırılabilmesidir.

4.1.1. Vergi Harcaması ile Normatif Vergi Yapısı Tanımlarının Karşılaştırması

Çeşitli OECD ülkelerinde kabul edilen vergi harcaması tanımları ile normatif vergi yapısına ilişkin normatif vergi yapısı tanımlarına Tablo 4.1'de yer verilmektedir.

Tablo 4.1: OECD Ülkelerinde Kabul Edilen Vergi Harcaması ve Normatif Vergi Yapısı Tanımları

Ülke	Vergi Harcaması Tanımı	Normatif Vergi Yapısı (Benchmark) Tanımı
Almanya	Bir bütün olarak toplumun geneli için yararlı olduğu kabul edilen belirli sektörlerin vergi sistemi aracılığıyla farklılaştırılmasını sağlayan özel vergisel düzenlemeleri ifade etmektedir.	-
ABD	Federal vergi kanunlarının brüt gelirden özel bir istisna, muafiyet veya kesintiye izin veren veya özel bir kredi, tercihli bir vergi oranı veya vergi borcunun ertelenmesini sağlayan hükümlerden kaynaklanan gelir kayıplarını ifade etmektedir.	Vergi harcamalarının tanımlanması ve ölçülmesi, büyük ölçüde normatif vergi yapısının (Benchmark) tanımlanmasına bağlıdır. Bu bağlamda vergi harcamaları tahminleri; geliri, belirli bir zaman diliminde tüketimin toplamı ve net servetteki değişim olarak tanımlayan kapsamlı bir gelir vergisine dayandırılmaktadır.
Avustralya	Vergi harcamaları, bir faaliyet veya vergi mükellefi grubunun vergi muamelesinin, benzer faaliyet türleri veya vergi mükellefleri için geçerli olan standart vergi muamelesinden farklı olduğu durumlarda ortaya çıkan uygulamaları ifade etmektedir.	Normatif vergi yapısı (Benchmark), benzer faaliyetlere veya vergi mükelleflerine yönelik uygulanacak vergi muamelelerinin tutarlı olmasını sağlayan bir sistemdir. Bu bağlamda vergi sisteminin uzun süredir devam eden özellikleri, diğer yetki alanlarındaki vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar ve paydaşlarla yapılan tartışmalar normatif vergi yapısının belirlenmesinde etkindir.
Avusturya	Devletin, kamu yararını gözetmek suretiyle belirli faaliyetleri yürüten gerçek veya tüzel kişilerin yararına olan tercihli vergisel muameleler neticesinde vazgeçilen kamusal geliri ifade etmektedir.	-
Belçika	Belirli vergi mükellefleri lehine, normatif vergi yapısından ayrılmanın tetiklediği ölçek teşviklerinden veya ekonomik,	Vergi tabanına göre farklılaşabilmektedir.

Ülke	Vergi Harcaması Tanımı	Normatif Vergi Yapısı (Benchmark) Tanımı
	sosyal ve kültürel faaliyetlere ilişkin doğrudan sübvansiyonlardan kaynaklanan gelir kaybını ifade etmektedir.	
Danimarka	Belirli faaliyet türleri veya vergi mükellefi grupları için uygun vergi muamelesi anlamına gelen normatif vergi yapısından sapmaları ifade etmektedir.	Normatif vergi yapısı (Benchmark), yürürlükte bulunan vergi sisteminin genel kuralını ifade etmektedir. Bununla beraber normatif vergi sisteminin net bir tanımını vermek her zaman mümkün değildir.
Estonya	Normatif vergi sisteminden sapma şeklinde ifade edilebilmektedir.	Vergi tabanına göre farklılaşabilmektedir.
Finlandiya	Genel itibarıyla normatif vergi yapısından sapma şeklinde ifade edilebilmektedir. Diğer yandan vergisel teşviklerin içerikleri ve bunların vergi gelirleri üzerindeki etkilerine yönelik tahminler, kullanılan normatif vergi sistemine ve ayrıca vergi tahsilatında kullanılan hesaplama yöntemlerine göre değişebilmektedir.	-
Fransa	Hükümet için gelir kaybını tetikleyen ve dolayısıyla vergi mükelleflerinin normatif vergi yapısına yönelik sorumluluklarındaki azalmayı ifade eden vergisel hükümleri içermektedir.	Vergi tabanına göre farklılaşabilmektedir.
Güney Kore	Belirli bir mükellef grubunun vergi yükünü azaltmak için normatif vergi yapısından ayrılmasına yönelik olarak konulan özel hükümlerden kaynaklanan ulusal vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir.	Vergi matrahı, vergi oranı, vergi dönemi, vergi anlaşmaları vb. ile ilgili olarak vergi mükelleflerine eşdeğer olarak uygulanan standart vergi sistemini ifade etmektedir.
Hollanda	Vergi gelirlerinin kaybı ve ertelenmesi sonucunu doğuran ve normatif vergi yapısına uygun olmayan vergisel hükümlerden	Normatif vergi yapısı (Benchmark), vergi yükünün dağılımını dengelemek amacıyla kamu harcamalarını finanse etmek için vergi gelirlerini

Ülke	Vergi Harcaması Tanımı	Normatif Vergi Yapısı (Benchmark) Tanımı
	kaynaklanan kamusal harcamalar şeklinde ifade edilebilmektedir.	artırmaya yönelik hedefler bütünüdür.
İngiltere	Ekonomik veya sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla belirli türdeki mükellef gruplarına, faaliyetlere veya ürünlere yönelik vergisel kolaylıklar şeklinde ifade edilebilmektedir.	-
İspanya	Belirli faaliyetleri, mükellef gruplarını, sektörleri veya bölgeleri hedeflemek suretiyle normatif vergi yapısından sapmaları ifade etmektedir.	Normatif vergi yapısı (Benchmark), vergisel yükümlülüklerin istikrarlı ve sistematik şekilde kurgulanmasıdır.
İrlanda	Normatif vergi yapısına ilişkin yükümlülüklerin; doğrudan kamu harcamaları yerine vergi sistemi aracılığıyla azaltılmasını sağlayan veya vergi matrahına göre nispeten daha dar bir vergi mükellefi grubu için vergi gelirlerinin azaltılmasına veya ertelenmesine yol açan mevzuat hükümlerini içeren kamusal transferlerdir.	-
İsveç	Normatif vergi yapısından ayrılmak suretiyle belirli bir faaliyet türü veya mükellef grubu lehine, vergi gelirlerinden vazgeçilmesidir.	Vergi tabanına göre farklılaşabilmektedir.
İsviçre	Normatif vergi yapısında meydana gelen herhangi bir sapmayı ifade etmektedir.	-
İtalya	Belirli bir mükellef grubunun veya ekonomik faaliyetin vergi yükümlülüğünü azaltan veya erteleyen önlemler bütünüdür.	Normatif vergi yapısı (Benchmark), benzer vergi mükellefi sınırları veya faaliyet türleri için geçerli olan normal vergisel düzenlemeleri içeren bir referans sistemidir.
İzlanda	Vergi gelirlerinde düşüşe neden olan ve normatif vergi yapısında meydana gelen sapmalardan kaynaklanan uygulamaları ifade etmektedir.	-

Ülke	Vergi Harcaması Tanımı	Normatif Vergi Yapısı (Benchmark) Tanımı
Kanada	Vergi harcamalarını, normatif vergi yapısına bağlı olarak ayrı ayrı tanımlamak gerekmektedir.	Normatif vergi yapısı (Benchmark), vergi sisteminin yalnızca en temel yönleriyle karakterize edilebilmektedir. Bu nedenle çok çeşitli vergi harcaması niteliğindeki uygulamaya göre ayrı ayrı belirlenmesi mümkündür.
Letonya	Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini azaltan ve vergi kanunlarınca öngörülen normatif vergi sisteminden sapmaları ifade etmektedir.	-
Macaristan	-	-
Meksika	Belirli sektörler veya mükellef gruplarına yönelik olarak uygulanan vergisel teşvikleri ifade etmektedir.	-
Norveç	Vergi muafiyetleri ve standart kurallara göre vergilendirmeye kıyasla yararlanan kesimlere yönelik özel avantajlar sağlamak suretiyle kamu gelirlerinin azalmasına neden olan özel vergi programları şeklinde ifade edilebilmektedir.	Vergi tabanına göre farklılaşabilmektedir.
Polonya	Normatif vergi yapısına kıyasla vergi yükümlülüklerinin azaltılmasını ve bununla beraber kamusal kaynakların transferini ifade etmektedir.	Vergi tabanına göre farklılaşabilmektedir.
Portekiz	Vergisel yükümlülüklerin, anayasal yükümlülükler doğrultusunda ve vergilemenin mali olmayan amaçlarına yönelik olarak azaltılması veya kaldırılması yoluyla vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir.	-
Slovakya	Kamu gelirleri üzerinde etkisi olan belirli faaliyetleri veya vergi mükelleflerini desteklemek için sağlanan ve normatif vergi yapısından sapma gösteren vergi indirimlerini ifade etmektedir.	Bireysel vergiler için bir kıyaslama vasıtası olan normatif vergi yapısı (Benchmark), onaylandığı mali yıl içerisinde yürürlükte bulunan yasal standartları içermektedir.

Ülke	Vergi Harcaması Tanımı	Normatif Vergi Yapısı (Benchmark) Tanımı
Şili	Belirli faaliyetleri, sektörleri, endüstrileri, bölgeleri veya mükellef gruplarını teşvik etmek amacıyla normatif vergi yapısından ayrılan düzenlemeleri içeren ve bu nedenle gelir kaybına neden olan uygulamaları ifade etmektedir.	Vergi tabanına göre farklılaşabilmektedir.
Türkiye	Normatif vergi yapısından ayrılmak suretiyle, belirli ekonomik, sosyal ve çevresel hedeflere ulaşmak için genel düzenlemelere göre imtiyaz niteliğine haiz yasal hükümlerden kaynaklanan vergi geliri kaybını ifade etmektedir.	-
Y. Zelanda	Vergilemenin mali olmayan amaçlarına yönelik politikalara hizmet eden ve mükelleflerin vergisel yükümlülüğünü azaltan vergisel hükümleri ifade etmektedir.	-
Yunanistan	Doğrudan veya dolaylı olarak gelir kaybına neden olan vergisel hükümleri ifade etmektedir.	Vergi tabanına göre farklılaşabilmektedir.

Kaynak: Redonda ve Neubig, a.g.e., Tablo A.1 ve **Vergi Harcamaları Raporu: 2018**, a.g.e., s. 7'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.1'de çeşitli OECD ülkelerinde kabul edilen vergi harcaması ve normatif vergi yapısı tanımları karşılaştırılmıştır. Buna göre tabloda yer verilen otuz ülke içerisinde, Macaristan hariç tümünde vergi harcaması tanımı yapılırken normatif vergi yapısı sadece dokuz ülkede tanımlanmıştır. Söz konusu ülkeler ABD, Avustralya, Danimarka, Güney Kore, Hollanda, İspanya, İtalya, Kanada ve Slovakya'dır. Aralarında Belçika, Estonya, Fransa, İsveç, Norveç, Polonya, Şili ve Yunanistan'ın da bulunduğu sekiz ülkede ise normatif vergi yapısı tanımının vergi tabanına göre değişebileceği savunulmaktadır.

Araştırma konusu bağlamında seçilmiş ülkelere ABD'de vergi harcamaları; federal vergi kanunlarının brüt gelirden özel bir istisna, muafiyet veya kesintiye izin veren veya özel bir kredi, tercihli bir vergi oranı veya vergi borcunun

ertelenmesini sağlayan hükümlerden kaynaklanan gelir kaybı şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer yandan Kanada’da vergi harcamalarının; normatif vergi yapısına bağlı olarak ayrı ayrı tanımlanması gerektiği savunulmaktadır. Avustralya’da ise vergi harcamaları bir faaliyet veya vergi mükellefi grubunun vergi muamelelerinin, benzer faaliyet türleri veya vergi mükellefleri için geçerli olan standart vergi muamelelerinden farklı olduğu durumlarda ortaya çıkan uygulamaları ifade etmektedir.

AB’ye üye olan ülkelerden Almanya’da vergi harcamaları; bir bütün olarak toplumun geneli için yararlı olduğu kabul edilen belirli sektörlerin vergi sistemi aracılığıyla farklılaştırılmasını sağlayan özel vergisel düzenlemeleri ifade etmektedir. Fransa’da vergi harcamaları; hükümet için gelir kaybını tetikleyen ve dolayısıyla vergi mükelleflerinin normatif vergi yapısına yönelik sorumluluklarındaki azalmayı ifade eden bir kavramdır. İtalya’da ise vergi harcamaları; belirli bir mükellef grubunun veya ekonomik faaliyetin vergi yükümlülüğünü azaltan veya erteleyen önlemler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Macaristan’da vergi harcamaları tanımlanmazken Letonya’da, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini azaltan ve vergi kanunlarınınca öngörülen normatif vergi sisteminden sapmaları ifade etmektedir.

Nordik ülkeler içerisinde yer alan ve aynı zamanda AB üyesi olan Danimarka’da vergi harcamaları; belirli faaliyet türleri veya vergi mükellefi grupları için uygun vergi muameleleri anlamına gelen normatif vergi yapısından sapmaları ifade etmektedir. Bir başka AB üyesi olan İsveç’te ise vergi harcamaları; normatif vergi yapısından ayrılmak suretiyle belirli bir faaliyet türü veya mükellef grubuna yönelik olarak vergi gelirlerinden vazgeçilmesini ifade etmektedir. AB üyesi olmayan ve Nordik ülkeler içerinden bulunan Norveç’te vergi harcamaları; vergi muafiyetleri ve standart kurallara göre vergilendirmeye kıyasla yararlanan kesimlere yönelik özel avantajlar sağlamak suretiyle kamu gelirlerinin azalmasına neden olan özel vergi programları şeklinde tanımlanmaktadır. Türkiye’de ise vergi harcamaları; normatif vergi yapısından ayrılmak suretiyle, belirli ekonomik, sosyal ve çevresel hedeflere ulaşmak için genel düzenlemelere göre imtiyaz niteliğine haiz yasal hükümlerden kaynaklanan vergi geliri kaybı şeklinde tanımlanmaktadır.

ABD’de normatif vergi yapısı; vergi harcamalarının tanımlanmasını, ölçülmesini sağlayan, geliri belirli bir zaman diliminde tüketimin toplamı ve net servetteki değişim olarak tanımlayan kapsamlı bir gelir vergisine dayandırılmaktadır. Kanada’da normatif vergi yapısı, vergi sisteminin yalnızca en temel yönleriyle karakterize edilebildiğinden dolayı farklı uygulamalara göre ayrı ayrı belirlenmektedir. Avustralya’da ise normatif vergi yapısı, benzer faaliyetlere veya vergi mükelleflerine yönelik uygulanacak vergi muamelelerinin tutarlı olmasını sağlayan sistemdir. Buna göre vergi sisteminin uzun süredir devam eden özellikleri, diğer yetki alanlarındaki vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar ve paydaşlarla yapılan tartışmalar normatif vergi yapısının belirlenmesinde etkindir.

Fransa’da normatif vergi yapısının vergi tabanına göre farklılaşabileceği öne sürülmektedir. İtalya’da ise normatif vergi yapısı, benzer vergi mükellefi sınırları veya faaliyet türleri için geçerli olan normal vergisel düzenlemeleri içeren bir referans sistemi olarak tanımlanmaktadır. Danimarka’da normatif vergi yapısı, yürürlükte bulunan vergi sisteminin genel kurallarını ifade etmektedir. Ayrıca normatif vergi sisteminin net şekilde tanımlanamayacağı savunulmaktadır. Diğer yandan İsveç ve Norveç’te, tıpkı Fransa’da olduğu gibi normatif vergi yapısının vergi tabanına göre farklılaşabileceği ifade edilmektedir. Türkiye’de ise tıpkı Almanya, Macaristan ve Letonya’da olduğu gibi herhangi bir normatif vergi yapısı tanımı yapılmamıştır.

Bu bağlamda normatif vergi yapısını; yürürlükte bulunan vergi sisteminin genel kurallarını belirtmekle beraber, benzer mükelleflere veya faaliyet kollarına yönelik uygulanacak vergi muamelelerinin tutarlı olmasını sağlayan standart vergi sistemi şeklinde ifade etmek mümkündür.

4.1.2. Vergi Harcamaları Raporlama Sistemlerine Göre Karşılaştırılması

Seçilmiş OECD ülkelerinde kabul edilen vergi harcamaları raporlama sistemlerine Tablo 4.2’de yer verilmektedir.

Tablo 4.2: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Kabul Edilen Vergi Harcamaları Raporlama Sistemleri

Ülke	Dönem (t)	Vergi Harcaması Sayısı (Son Yayınlanan Rapor İtibariyle)	Sınıflandırma Türü
ABD	(t-2) (t+8)	172	Vergi matrahı/ Fonksiyonel
Kanada	(t-7) (t+1)	430	Vergi matrahı/ Vergi harcamasının türüne göre/ Amaç odaklı/ Fonksiyonel
Almanya	(t-2) (t+1)	105	Vergi matrahı/ Amaç odaklı
Fransa	(t-2) (t)	475	Vergi matrahı/ Vergi harcamasının türüne göre/ Amaç odaklı/ Fonksiyonel
İtalya	(t) (t+2)	602	Vergi matrahı/ Vergi harcamasının türüne göre/
Macaristan	(t)	55	Vergi matrahı
Letonya	(t-2) (t+4)	309	Vergi matrahı/ Vergi harcamasının türüne göre
Danimarka	(t-3) (t)	130	Vergi matrahı
İsveç	(t-1) (t+2)	177	Vergi matrahı/ Fonksiyonel
Norveç	(t-1) (t)	85	Vergi matrahı/ Fonksiyonel
Avustralya	(t-4) (t+3)	295	Vergi matrahı/ Vergi harcamasının türüne göre/ Fonksiyonel
Türkiye	(t-1) (t+3)	232	Vergi matrahı/ Fonksiyonel/ Sektörel

Kaynak: Redonda ve Neubig, **a.g.e.**, Tablo A.1. ve seçilmiş ülkelere ait vergi harcamaları raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.2’de seçilmiş OECD ülkelerinde kabul edilen vergi harcamaları raporlama sistemlerine yer verilmektedir. Buna göre ABD vergi harcamaları raporu, yayınlandığı yıldan önceki iki yıla ve sonraki sekiz yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. ABD’de son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 172 adet iken sınıflandırma türleri vergi matrahı ve fonksiyonel sınıflandırmadır. Kanada vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıldan önceki yedi yıla ve sonraki yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. Kanada’da son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 430 adet iken sınıflandırma türleri vergi matrahı, vergi harcamalarının türüne göre, amaç odaklı ve fonksiyonel

sınıflandırmadır. Avustralya vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıldan önceki dört yıla ve sonraki üç yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. Avustralya’da son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 295 adet iken sınıflandırma türleri vergi matrahı, vergi harcamasının türüne göre ve fonksiyoneldir.

Alman vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıldan önceki iki yıla ve sonraki yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. Almanya’da son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 105 adet iken sınıflandırma türleri vergi matrahı ve amaç odaklı sınıflandırmadır. Fransız vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıldan önceki iki yıla ve yayınlandığı yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. Fransa’da son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 475 adet iken sınıflandırma türleri vergi matrahı, vergi harcamasının fonksiyonuna göre, amaç odaklı ve fonksiyonel sınıflandırmadır. İtalyan vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıla ve yayımlandıktan sonraki iki yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. İtalya’da son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 602 iken sınıflandırma türleri vergi matrahı ve vergi harcamasının türüne göre farklılaşabilmektedir.

Danimarka vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıldan önceki üç yıla ve yayınlandığı yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. Danimarka’da son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 130 adet iken sınıflandırma türü vergi matrahı yöntemidir. İsveç vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıldan önceki yıla ve sonraki iki yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. İsveç’te son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 177 adet iken sınıflandırma türleri vergi matrahı ve fonksiyonel sınıflandırmadır. Norveç vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıldan önceki yıla ve yayınlandığı yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. Norveç’te son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 85 adet iken sınıflandırma türleri vergi matrahı ve fonksiyonel sınıflandırmadır.

Türk vergi harcamaları raporu yayınlandığı yıldan önceki yıla ve sonraki üç yıla ait vergi harcamaları tahminlerine yer vermektedir. Türkiye’de son yayınlanan rapor itibariyle toplam vergi harcaması 232 adet iken sınıflandırma türleri vergi matrahı, fonksiyonel ve sektörelidir.

4.1.3. Vergi Harcamalarının GSYH, Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları İçerisindeki Paylarına Göre Karşılaştırılması

Seçilmiş OECD ülkelerine ait ilgili yıllara ilişkin toplam vergi harcamaları tutarlarının GSYH, vergi geliri ve kamu harcaması tutarlarına oranlanması şeklindeki karşılaştırmasına Tablo 4.3'te yer verilmektedir.

Tablo 4.3: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının GSYH, Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları İçerisindeki Payları (%)

Ülke	Yıl	Vergi Harcamaları/ GSYH (%)	Vergi Harcamaları/ Vergi Gelirleri (%)	Vergi Harcamaları/ Kamu Harcamaları (%)
ABD	2015	6,86	26,20	20,30
	2016	9,50	36,81	27,94
	2017	9,50	35,51	28,12
	2018	7,84	32,11	23,27
	2019	6,97	28,48	20,48
	2020	-	-	17,13
Kanada	2015	15,71	47,86	129,52
	2016	16,21	48,75	133,53
	2017	16,78	50,66	137,40
	2018	15,81	47,76	127,44
	2019	16,00	47,96	121,75
	2020	-	-	77,14
	2021	-	-	112,37
Almanya	2015	1,77	4,75	4,01
	2016	1,70	4,51	3,84
	2017	1,70	4,48	3,84
	2018	1,70	4,42	3,83
	2019	1,69	4,35	3,74
	2020	1,78	-	-
Fransa	2015	3,87	8,49	6,81
	2016	3,84	8,41	6,77
	2017	3,91	8,44	6,92
	2018	4,19	9,08	7,53
	2019	4,12	4,12	7,41
	2020	3,91	3,91	-

Ülke	Yıl	Vergi Harcamaları/ GSYH	Vergi Harcamaları/ Vergi Gelirleri	Vergi Harcamaları/ Kamu Harcamaları
		(%)	(%)	(%)
İtalya	2018	3,06	7,33	6,33
	2019	3,41	8,05	7,02
	2020	3,78	-	-
Macaristan	2015	2,28	5,88	4,52
	2016	2,66	6,79	5,67
	2017	2,40	6,32	5,15
	2018	2,20	6,05	4,80
	2019	2,14	6,07	4,69
	2020	2,46	-	-
Letonya	2015	10,34	34,63	26,75
	2016	10,20	33,10	27,28
	2017	9,40	30,12	24,27
	2018	7,78	24,97	19,75
	2019	7,65	24,49	19,93
Danimarka	2015	-	-	-
	2016	-	-	-
	2017	2,32	5,06	4,59
	2018	2,32	5,19	4,58
	2019	2,26	4,87	4,60
	2020	2,27	-	-
İsveç	2015	5,54	12,93	11,23
	2016	4,98	11,24	10,01
	2017	5,17	11,68	10,74
	2018	4,83	11,00	9,69
	2019	5,24	12,22	10,63
	2020	5,03	-	-
Norveç	2015	7,58	19,73	15,38
	2016	6,98	17,94	13,54
	2017	7,04	18,14	13,94
	2018	6,70	17,04	13,73
	2019	7,07	17,81	13,74
	2020	6,91	-	-

Ülke	Yıl	Vergi Harcamaları/ GSYH	Vergi Harcamaları/ Vergi Gelirleri	Vergi Harcamaları/ Kamu Harcamaları
		(%)	(%)	(%)
Avustralya	2015	8,59	30,77	33,10
	2016	9,30	33,67	36,46
	2017	9,46	33,16	37,88
	2018	8,36	29,23	33,59
	2019	8,00	-	27,40
	2020	-	-	26,09
	2021	-	-	32,95
Türkiye	2015	3,39	19,01	9,93
	2016	3,79	21,16	10,58
	2017	4,04	23,04	11,67
	2018	4,02	23,88	11,39
	2019	4,14	26,04	11,45
	2020	3,87	24,26	10,45
	2021	3,87	23,69	10,87

Kaynak: U.S. Tax Expenditures, FY2017 (s. 21-28), FY2018 (s. 22-33), FY2019 (s. 21-33), FY2020 (s. 22-29) ve FY2021 (s. 22-33), Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021 (s. 30-43), Deutsche Subventionsbericht des Bundes, 2015-2018 (s. 91-117), 2017-2020 (s. 74-106), Français Les Dépenses Fiscales, 2017 (s. 15), 2020 (s. 15), 2021, (s. 13-14), Italiano Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali, 2017 (s. 91), 2018 (s. 141), 2019 (s. 142) ve 2020 (s. 111), Magyar Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021, Latvija Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas, 2019 (s. 91), 2020 (s. 102) ve 2021 (s. 113), Danmark Oversigt Over Samtlige Skatteudgifter: 2017-2020, (s. 1-6), Sverige Redovisning av Skatteudgifter, 2016 (s. 30-35), 2017 (s. 28-32), 2018 (s. 30-34), 2019 (s. 32-36), 2020 (s. 20-27) ve 2021 (s. 22-29), Norge Skatter, Avgifter og Toll, 2016 (s. 355), 2017 (s. 321-329), 2018 (s. 352-362), 2019 (s. 427-436), 2020 (s. 307-316) ve 2021 (s. 329-338), Australia Tax Expenditures Statement, 2015 (s. 10-116) ve 2020 (s. 18-143), T.C. Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2015-2021 Yıllarına Ait Vergi Harcamaları Listeleri, OECD, Revenue Statistics, National Accounts: Gross Domestic Product, Government Current Receipts and Expenditures, Infographic for Government of Canada, Eurostat, Government Expenditure, Historical Australian Government Data, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı) ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, s. 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.3'te seçilmiş OECD ülkelerine ait ilgili yıllara ilişkin toplam vergi harcamaları tutarlarının GSYH, vergi geliri ve kamu harcaması tutarlarına oranlanması şeklindeki karşılaştırmasına yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamaları GSYH'nin %3,39'u iken ABD'de %6,86 oranında, Kanada'da %15,71 oranında, Almanya'da %1,77 oranında, Fransa'da %3,87 oranında, Macaristan'da %2,28 oranında, Letonya'da %10,34 oranında, İsveç'te %5,54

oranında, Norveç'te %7,58 oranında ve Avustralya'da %8,59 oranında hesaplanmaktadır.

2015 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamaları vergi gelirlerinin %19,01'ine tekabül ederken ABD'de %26,20 oranında, Kanada'da %47,86 oranında, Almanya'da %4,75 oranında, Fransa'da %8,49 oranında, Macaristan'da %5,88 oranında, Letonya'da %34,63 oranında, İsveç'te %12,93 oranında, Norveç'te %19,73 oranında ve Avustralya'da %30,77 oranında hesaplanmaktadır. 2015 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamaları kamu harcamalarının %9,93'ü iken ABD'de %20,30 oranında, Kanada'da %129,52 oranında, Almanya'da %4,01 oranında, Fransa'da %6,81 oranında, Macaristan'da %4,52 oranında, Letonya'da %26,75 oranında, İsveç'te %11,23 oranında, Norveç'te %15,38 oranında ve Avustralya'da %33,10 oranında hesaplanmaktadır.

2016 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamaları GSYH'nin %3,79'u iken ABD'de %9,50 oranında, Kanada'da %16,21 oranında, Almanya'da %1,70 oranında, Fransa'da %3,84 oranında, Macaristan'da %2,66 oranında, Letonya'da %10,2 oranında, İsveç'te %4,98 oranında, Norveç'te %6,98 oranında ve Avustralya'da %9,3 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye'de toplam vergi harcamaları vergi gelirlerinin %21,16'sına tekabül ederken ABD'de %36,81 oranında, Kanada'da %48,75 oranında, Almanya'da %4,51 oranında, Fransa'da %8,41 oranında, Macaristan'da %6,79 oranında, Letonya'da %33,1 oranında, İsveç'te %11,24 oranında, Norveç'te %17,94 oranında ve Avustralya'da %33,67 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye'de toplam vergi harcamaları kamu harcamalarının %10,58'i iken ABD'de %27,94 oranında, Kanada'da %133,53 oranında, Almanya'da %3,84 oranında, Fransa'da %6,77 oranında, Macaristan'da %5,67 oranında, Letonya'da %27,28 oranında, İsveç'te %10,01 oranında, Norveç'te %13,53 oranında ve Avustralya'da %36,46 oranında hesaplanmaktadır.

2017 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamaları GSYH'nin %4,04'ü iken ABD'de %9,50 oranında, Kanada'da %16,78 oranında, Almanya'da %1,70 oranında, Fransa'da %3,91 oranında, Macaristan'da %2,40 oranında, Letonya'da %9,4 oranında, Danimarka'da %2,32 oranında, İsveç'te %5,17 oranında, Norveç'te %7,04 oranında ve Avustralya'da %9,46 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye'de toplam vergi

harcamaları vergi gelirlerinin %23,04'üne tekabül ederken ABD'de %35,51 oranında, Kanada'da %50,66 oranında, Almanya'da %4,48 oranında, Fransa'da %8,44 oranında, Macaristan'da %6,32 oranında, Letonya'da %30,12 oranında, Danimarka'da %5,06 oranında, İsveç'te %11,68 oranında, Norveç'te %18,14 oranında ve Avustralya'da %33,16 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye'de toplam vergi harcamaları kamu harcamalarının %11,67'si iken ABD'de %28,12 oranında, Kanada'da %137,40 oranında, Almanya'da %3,84 oranında, Fransa'da %6,92 oranında, Macaristan'da %5,15 oranında, Letonya'da %24,27 oranında, Danimarka'da %4,59 oranında, İsveç'te %10,74 oranında, Norveç'te %13,94 oranında ve Avustralya'da %37,88 oranında hesaplanmaktadır.

2018 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamaları GSYH'nin %4,02'si iken ABD'de %7,84 oranında, Kanada'da %15,81 oranında, Almanya'da %1,70 oranında, Fransa'da %4,19 oranında, İtalya'da %3,06 oranında, Macaristan'da %2,20 oranında, Letonya'da %7,78 oranında, Danimarka'da %2,32 oranında, İsveç'te %4,83 oranında, Norveç'te %6,70 oranında ve Avustralya'da %8,36 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye'de toplam vergi harcamaları vergi gelirlerinin %23,88'ine tekabül ederken ABD'de %32,11 oranında, Kanada'da %47,76 oranında, Almanya'da %4,42 oranında, Fransa'da %9,08 oranında, İtalya'da %7,33 oranında, Macaristan'da %6,05 oranında, Letonya'da %24,97 oranında, Danimarka'da %5,19 oranında, İsveç'te %11 oranında, Norveç'te %12,22 oranında ve Avustralya'da %29,23 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye'de toplam vergi harcamaları kamu harcamalarının %11,39'u iken ABD'de %23,27 oranında, Kanada'da %127,44 oranında, Almanya'da %3,83 oranında, Fransa'da %7,53 oranında, İtalya'da %6,33 oranında, Macaristan'da %4,80 oranında, Letonya'da %19,75 oranında, Danimarka'da %4,58 oranında, İsveç'te %9,69 oranında, Norveç'te %13,73 oranında ve Avustralya'da %33,59 oranında hesaplanmaktadır.

2019 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamaları GSYH'nin %4,14'ü iken ABD'de %6,97 oranında, Kanada'da %16 oranında, Almanya'da %1,69 oranında, Fransa'da %4,12 oranında, İtalya'da %3,41 oranında, Macaristan'da %2,14 oranında, Letonya'da %7,65 oranında, Danimarka'da %2,26 oranında, İsveç'te %5,24 oranında, Norveç'te %7,07 oranında ve Avustralya'da %8 oranında hesaplanmaktadır.

Türkiye’de toplam vergi harcamaları vergi gelirlerinin %24,26’sına tekabül ederken ABD’de %32,11 oranında, Kanada’da %47,96 oranında, Almanya’da %4,35 oranında, Fransa’da %4,12 oranında, İtalya’da %8,05 oranında, Macaristan’da %6,07 oranında, Letonya’da %24,49 oranında, Danimarka’da %4,87 oranında, İsveç’te %12,22 oranında ve Norveç’te %17,81 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye’de toplam vergi harcamaları kamu harcamalarının %11,45’i iken ABD’de %20,48 oranında, Kanada’da %121,75 oranında, Almanya’da %3,74 oranında, Fransa’da %7,41 oranında, İtalya’da %7,02 oranında, Macaristan’da %4,69 oranında, Letonya’da %19,93 oranında, Danimarka’da %4,60 oranında, İsveç’te %10,63 oranında, Norveç’te %13,74 oranında ve Avustralya’da %27,40 oranında hesaplanmaktadır.

2020 yılında Türkiye’de toplam vergi harcamaları GSYH’nin %3,87’si iken Almanya’da %1,78 oranında, Fransa’da %3,91 oranında, İtalya’da %3,78 oranında, Macaristan’da %2,46 oranında, Danimarka’da %2,27 oranında, İsveç’te %5,03 oranında ve Norveç’te %6,91 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye’de toplam vergi harcamaları vergi gelirlerinin %24,26’sına tekabül ederken Fransa’da %3,91 oranında hesaplanmaktadır. Türkiye’de toplam vergi harcamaları kamu harcamalarının %10,45’i iken ABD’de %17,13 oranında, Kanada’da %77,14 oranında ve Avustralya’da %26,09 oranında hesaplanmaktadır. 2021 yılında Türkiye’de toplam vergi harcamaları kamu harcamalarının %10,87’si iken Kanada’da %112,37 oranında ve Avustralya’da %32,95 oranında hesaplanmaktadır.

4.2. Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcaması Niteliğindeki Spesifik Uygulamaların Seçilmiş Ülke Örnekleri Bağlamında Değerlendirilmesi

Seçilmiş OECD ülkeleri içerisinde vergi harcamalarını fonksiyonel biçimde sınıflandıran ülkeler arasında; ABD, Kanada, Fransa, İsveç, Norveç ve Avustralya bulunmaktadır. Türkiye’de de 2016 yılından itibaren yayınlanan raporlarda vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmasına yer verilmektedir. Diğer yandan vergi harcamaları raporlarında fonksiyonel sınıflandırmaya yer vermeyen ülkeler Macaristan ile Letonya’dır. Bu bölümde sayılan ülkeler ile Türkiye karşılaştırılacak olup belirlenen spesifik uygulamalardan; istihdam olanaklarının geliştirilmesi, Ar-Ge

faaliyetleri, eğitim-öğretim faaliyetleri, sağlık sektörüne sağlanan destekler, sosyal amaçlar, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi ile çevre koruma faaliyetleri açısından değerlendirmelere yer verilecektir.

4.2.1. İstihdam Olanaklarının Geliştirilmesi Açısından Değerlendirilmesi

İstihdam olanaklarının geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları tutarlarının 2015-2020 yılları arasında ABD, İsveç, Norveç, Macaristan ve Türkiye'nin GSYH'si içerisindeki paylarını Tablo 4.4'te incelemek mümkündür.

Tablo 4.4: İstihdam Olanaklarının Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH'si İçerisindeki Payları (%)

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ABD	İstihdamın Geliştirilmesi ve Sosyal Hizmetler	1,26	1,21	1,31	1,27	1,44	-
	Gelir Güvenliği						
Kanada	İstihdamın Artırılması	1,04	0,94	0,97	0,99	1,01	1,01
	Çalışanlar İçin Gelir Desteği						
Fransa	İş ve İstihdam	0,41	0,31	0,31	0,36	0,37	0,43
İtalya	İstihdam	-	-	-	0,83	0,81	0,94
Macaristan	Ücret Gelirleri	0,2	0,26	0,24	0,3	0,28	0,31
	Çalışanlar İçin İndirimler						
İsveç	Ücret Gelirleri	0,69	0,47	0,47	0,5	0,49	0,51
Norveç	Coğrafi Olarak Farklılaştırılmış İşveren Katkısı	0,41	0,43	0,43	0,43	0,45	0,45
Avustralya	İşgücü ve İstihdam	0,4	0,36	0,37	0,39	0,39	-
	Ücret Gelirleri						
Türkiye	İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi,	0,83	1,00	0,98	0,96	0,98	0,96

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Ücretler ve İstihdam						

Kaynak: U.S. Tax Expenditures, FY2017 (s. 23-24), FY2018 (s. 32-33), FY2019 (s. 23-24), FY2020 (s. 24-25) ve FY2021 (s. 25-26), Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, (s. 34-37), Français Les Dépenses Fiscales, 2017 (s. 65-154), 2020 (s. 44-152) ve 2021 (s. 53-173), Italiano Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali, 2017 (s. 47-51), 2018 (s. 87-92) ve 2019 (s. 103-106), Magyar Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021, Sverige Redovisning av Skatteutgifter, 2016 (s. 30-33) 2017 (s. 28-31), 2018 (s. 30-33), 2019 (s. 32-35), 2020 (s. 20-26) ve 2021 (s. 22-25), Norge Skatter, Avgifter og Toll, 2016 (s. 355), 2017 (s. 329), 2018 (s. 362), 2019 (s. 436), 2020 (s. 316) ve 2021 (s. 338), Australia Tax Expenditures Statement, 2015 (s. 17-72) ve 2020 (s. 26-93), Vergi Harcamaları Raporu, 2016 (s. 345-346), 2017 (s. 113-115) ve 2018 (s. 353), OECD, National Accounts: Gross Domestic Product, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı) ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, s. 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.4'te ABD, Kanada, Macaristan, İsveç, Norveç, Avustralya ve Türkiye'de işgücü piyasasının geliştirilmesi, istihdam ve sosyal güvenlik sistemine ilişkin vergi harcamaları tutarlarının söz konusu ülkelerin GSYH'si içerisindeki paylarına yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında en yüksek pay %1,26 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %1,04 oranı ile Kanada, %0,83 oranı ile Türkiye, %0,69 oranı ile İsveç, %0,41 oranı ile Fransa ve Norveç, %0,4 oranı ile Avustralya ve %0,2 oranı ile Macaristan takip etmektedir. 2016'da en yüksek pay %1,21 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %1 oranı ile Türkiye, %0,94 oranı ile Kanada, %0,47 oranı ile İsveç, %0,43 oranı ile Norveç, %0,36 oranı ile Avustralya, %0,31 oranı ile Fransa ve %0,26 oranı ile Macaristan takip etmektedir. 2017 yılında en yüksek pay %1,31 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,98 oranı ile Türkiye, %0,97 oranı ile Kanada, %0,47 oranı ile İsveç, %0,43 oranı ile Norveç, %0,37 oranı ile Avustralya, %0,31 oranı ile Fransa ve %0,24 oranı ile Macaristan takip etmektedir. 2018'de en yüksek pay %1,27 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,99 oranı ile Kanada, %0,96 oranı ile Türkiye, %0,83 oranı ile İtalya, %0,5 oranı ile İsveç, 0,43 oranı ile Norveç, 0,39 oranı ile Avustralya, %0,36 oranı ile Fransa ve %0,3 oranı ile Macaristan takip etmektedir. 2019'da en yüksek pay %1,44 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %1,01 oranı ile Kanada, %0,98 oranı ile Türkiye, %0,81 oranı ile İtalya, %0,49 oranı ile İsveç, %0,45 oranı ile Norveç, %0,39 oranı ile Avustralya, %0,37 oranı ile Fransa ve %0,28 oranı ile Macaristan takip etmektedir. Avustralya ve ABD'nin dahil edilmediği 2020'de en yüksek pay %1,01

oranı ile Kanada'ya aitken Kanada'yı %0,96 oranı ile Türkiye, %0,94 oranı ile İtalya, %0,51 oranı ile İsveç, %0,45 oranı ile Norveç, %0,43 oranı ile Fransa ve %0,31 oranı ile Macaristan takip etmektedir.

4.2.2. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler Açısından Değerlendirilmesi

Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları tutarlarının 2015-2020 yılları arasında ABD ve Türkiye'nin GSYH'si içerisindeki paylarını Tablo 4.5'te incelemek mümkündür.

Tablo 4.5: Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH'si İçerisindeki Payları (%)

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ABD	Bilim, Uzay ve Teknoloji Faaliyetleri	0,14	0,18	0,19	0,20	0,19	-
Kanada	Ar-Ge Faaliyetleri	0,07	0,07	0,07	0,06	0,04	0,04
Almanya	Yenilikçi Teknolojiler	0,014	0,011	0,011	0,01	0,012	0,013
Fransa	Ar-Ge Faaliyetleri	0,25	0,26	0,25	0,29	0,3	0,3
İtalya	Ar-Ge Faaliyetleri	-	-	-	0,08	0,08	0,08
Türkiye	Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri	0,07	0,08	0,09	0,09	0,10	0,10

Kaynak: U.S. Tax Expenditures, FY2017 (s. 21-25), FY2018 (s. 22-26), FY2019 (s. 21-26), FY2020 (s. 22-27) ve FY2021 (s. 22-28), Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, (s. 31), Deutsche Subventionsbericht des Bundes, 2018 (s. 83) ve 2020 (s. 63-64), Français Les Dépenses Fiscales, 2017 (s. 65-153), 2020 (s. 46-124) ve 2021 (s. 55-140), Italiano Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali, 2017 (s. 69), 2018 (s. 65-66) ve 2019 (s. 88), Vergi Harcamaları Raporu, 2016 (s. 352-354), 2017 (s. 123-125) ve 2018 (s. 360), OECD, National Accounts: Gross Domestic Product, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı) ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, s. 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.5'te ABD, Kanada ve Türkiye'de Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları tutarlarının söz konusu ülkelerin GSYH'si içerisindeki paylarına yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında en yüksek pay %0,25 oranı ile Fransa'ya aitken

Fransa'yı %0,14 oranı ile ABD, %0,07 oranı ile Kanada ve Türkiye, %0,014 oranı ile Almanya takip etmektedir. 2016'da en yüksek pay %0,26 oranı ile Fransa'ya aitken Fransa'yı %0,18 oranı ile ABD, %0,08 oranı ile Türkiye, %0,07 oranı ile Kanada ve %0,011 oranı ile Almanya takip etmektedir.

2017 yılında en yüksek pay %0,25 oranı ile Fransa'ya aitken Fransa'yı %0,19 oranı ile ABD, %0,09 oranı ile Türkiye, %0,07 oranı ile Kanada ve %0,011 oranı ile Almanya takip etmektedir. 2018'de en yüksek pay %0,29 oranı ile Fransa'ya aitken Fransa'yı %0,2 oranı ile ABD, %0,09 oranı ile Türkiye, %0,08 oranı ile İtalya, %0,06 oranı ile Kanada ve %0,01 oranı ile Almanya takip etmektedir. 2019'da en yüksek pay %0,3 oranı ile Fransa'ya aitken Fransa'yı %0,19 oranı ile ABD, %0,1 oranı ile Türkiye, %0,08 oranı ile İtalya, %0,04 oranı ile Kanada ve %0,012 oranı ile Almanya takip etmektedir. ABD'nin dahil edilmediği 2020'de en yüksek pay %0,3 oranı ile Fransa'ya aitken Fransa'yı %0,1 oranı ile Türkiye, %0,08 oranı ile İtalya, %0,04 oranı ile Kanada ve %0,013 oranı ile Almanya takip etmektedir.

4.2.3. Eğitim - Öğretim Faaliyetlerine Sağlanan Destekler Açısından Değerlendirilmesi

Eğitim-öğretim faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları tutarlarının 2015-2020 yılları arasında ABD ve Türkiye'nin GSYH'si içerisindeki paylarını Tablo 4.6'da incelemek mümkündür.

Tablo 4.6: Eğitim-Öğretim Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH'si İçerisindeki Payları (%)

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ABD	Eğitim-Öğretim Faaliyetleri	0,50	0,50	0,54	0,46	0,39	-
Kanada	Eğitim-Öğretim Faaliyetleri	0,20	0,20	0,19	0,20	0,19	0,22
Fransa	Eğitim-Öğretim Faaliyetleri	0,19	0,19	0,18	0,27	0,28	0,33
İtalya	Eğitim-Öğretim Faaliyetleri	-	-	-	0,06	0,05	0,06

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Avustralya	Eğitim-Öğretim Faaliyetleri	0,25	0,24	0,24	0,24	0,24	-
Türkiye	Eğitim-Öğretim Faaliyetleri	0,03	0,04	0,07	0,06	0,07	0,06

Kaynak: U.S. Tax Expenditures, FY2017 (s. 23-27), FY2018 (s. 24-28), FY2019 (s. 23-28), FY2020 (s. 24-31) ve FY2021 (s. 24-30), Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, (s. 33-34), Français Les Dépenses Fiscales, 2017 (s. 67-77), 2020 (s. 46) ve 2021 (s. 55), Italiano Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali, 2017 (s. 38-40), 2018 (s. 108-109) ve 2019 (s. 95-96), Australian Tax Expenditures Statement, 2015 (s. 14-111) ve 2020 (s. 23-138), Vergi Harcamaları Raporu, 2016 (s. 286-298), 2017 (s. 55-91) ve 2018 (s. 293-334), OECD, National Accounts: Gross Domestic Product, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı) ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, s. 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.6'da ABD, Kanada, Avustralya ve Türkiye'de eğitim-öğretim faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları tutarlarının söz konusu ülkelerin GSYH'si içerisindeki paylarına yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında en yüksek pay %0,5 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,25 oranı ile Avustralya, %0,2 oranı ile Kanada, %0,19 oranı ile Fransa ve %0,03 oranı ile Türkiye takip etmektedir. 2016'da en yüksek pay %0,5 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,24 oranı ile Avustralya, %0,2 oranı ile Kanada, %0,19 oranı ile Fransa ve %0,04 oranı ile Türkiye takip etmektedir.

2017 yılında en yüksek pay %0,54 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,24 oranı ile Avustralya, %0,19 oranı ile Kanada, %0,18 oranı ile Fransa, %0,07 oranı ile Türkiye takip etmektedir. 2018'de en yüksek pay %0,46 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,27 oranıyla Fransa, %0,24 oranı ile Avustralya, %0,2 oranı ile Kanada, %0,06 oranı ile İtalya ve Türkiye takip etmektedir. 2019'da en yüksek pay %0,39 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,28 oranı ile Fransa, %0,24 oranı ile Avustralya, %0,19 oranı ile Kanada, %0,07 oranı ile Türkiye ve %0,05 oranı ile İtalya takip etmektedir. ABD ve Avustralya'nın dahil edilmediği 2020'de en yüksek pay %0,33 oranı ile Fransa'ya aitken Fransa'yı %0,22 oranı ile Kanada, %0,06 oranı ile İtalya ve Türkiye takip etmektedir.

4.2.4. Sağlık Sektörüne Sağlanan Destekler Açısından Değerlendirilmesi

Sağlık sektörüne sağlanan vergi harcamaları tutarlarının 2015-2020 yılları arasında ABD, Kanada, Fransa, İtalya ve Avustralya'nın GSYH'si içerisindeki paylarını Tablo 4.7'de incelemek mümkündür.

Tablo 4.7: Sağlık Sektörüne Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH'si İçerisindeki Payları (%)

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ABD	Sağlık Sektörü	1,3	1,32	1,34	1,21	1,16	-
Kanada	Sağlık Sektörü	0,39	0,38	0,39	0,4	0,4	0,42
Fransa	Sağlık Sektörü	0,15	0,15	0,14	0,04	0,04	0,05
İtalya	Sağlık Sektörü	-	-	-	0,25	0,26	0,29
Avustralya	Sağlık Sektörü	0,55	0,51	0,51	0,52	0,48	-

Kaynak: U.S. Tax Expenditures, FY2017 (s. 27-31), FY2018 (s. 24-28), FY2019 (s. 24-28), FY2020 (s. 25-29) ve FY2021 (s. 25-31), Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, (s. 36), Français Les Dépenses Fiscales, 2017 (s. 78-166), 2020 (s. 59-167) ve 2021 (s. 71-198), Italiano Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali, 2017 (s. 34-35), 2018 (s. 70-71) ve 2019 (s. 92), Australian Tax Expenditures Statement, 2015 (s. 15-113) ve 2020 (s. 24-140), Vergi Harcamaları Raporu, 2016 (s. 289-309), 2017 (s. 55-82) ve 2018 (s. 297-324), OECD, National Accounts: Gross Domestic Product, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı) ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, s. 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.7'de ABD, Kanada, Fransa, İtalya ve Avustralya'da sağlık sektörüne yönelik vergi harcamalarının söz konusu ülkelerin GSYH'si içerisindeki paylarına yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında en yüksek pay %1,3 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,55 oranı ile Avustralya, %0,39 oranı ile Kanada ve %0,15 oranı ile Fransa takip etmektedir. 2016'da en yüksek pay %1,32 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,51 oranı ile Avustralya, %0,38 oranı ile Kanada ve %0,15 oranı ile Fransa takip etmektedir. 2017'de en yüksek pay %1,34 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,51 oranı ile Avustralya, %0,39 oranı ile Kanada ve %0,14 oranı ile Fransa takip etmektedir.

2018 yılında en yüksek pay %1,21 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,52 oranı ile Avustralya, %0,4 oranı ile Kanada, %0,25 oranı ile İtalya ve %0,04 oranı ile Fransa takip etmektedir. 2019'da en yüksek pay %1,16 oranı ile ABD'ye aitken ABD'yi %0,48 oranı ile Avustralya, %0,4 oranı ile Kanada, %0,26 oranı ile İtalya ve %0,04 oranı ile Fransa takip etmektedir. ABD ve Avustralya'nın dahil edilmediği 2020'de en yüksek pay %0,42 oranı ile Kanada'ya aitken Kanada'yı %0,29 oranı ile İtalya ve %0,05 oranı ile Fransa takip etmektedir. Türk Vergi Sisteminde ise sağlık sektörüne yönelik düzenlenen vergi harcaması niteliğindeki uygulamaları içeren kanun maddeleri aynı zamanda sosyal amaçlar da taşımaktadır. Bu sebeple bunların ayrıştırılması gerekmektedir.⁴³¹

4.2.5. Sosyal Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi

Sosyal amaçlı vergi harcamaları tutarlarının 2015-2020 yılları arasında ABD, Kanada, İtalya, Macaristan, İsveç, Norveç, Avustralya ve Türkiye'nin GSYH'si içerisindeki paylarını Tablo 4.8'de incelemek mümkündür.

Tablo 4.8: Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH'si İçerisindeki Payları (%)

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ABD	Sosyal Güvenlik Sistemi	1	1,03	1,08	0,72	0,54	-

⁴³¹ GVK 25/9 maddesinde düzenlenen yardım sandıkları tarafından hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlara ilişkin istisna, GVK 66/5 maddesinde düzenlenen ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlara ilişkin istisna, KVK 4/1-b maddesinde düzenlenen kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar, KDVK 17/4-d maddesinde düzenlenen iktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazların kiralanmasına yönelik hüküm ile Gid. VK'de düzenlenen emeklilik sözleşmeleri, hayat sigortaları ve sağlık sigortaları ile madde metninde sayılan diğer işlemlere ilişkin vergi harcaması niteliğindeki hükümler gerek sağlık sektörünü ilgilendirmekte gerekse sosyal amaçlar içermektedir. Çalışmamızda yer verildiği üzere seçilmiş OECD ülkelerinde sağlık sektörünü ilgilendiren vergi harcaması niteliğindeki uygulamalarla sosyal amaçlı uygulamaların ayrı ayrı hesaplandığı anlaşılmaktadır. Bu sebeple Türk Vergi Sisteminde çoğunluğu sağlık sektörüne yönelik olduğu belli olan; GVK md. 25/9, 66/5, KVK md. 4/1-b ve 6569 s. Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla düzenlenen Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı için kurumlar vergisi muafiyetine yönelik vergi harcamaları dikkate alındığında ülkemizde sağlık sektörüne yönelik vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payının 2015 yılında (binde) %0,65 oranında, 2016'da %0,64 oranında, 2017'de %1,25 oranında, 2018'de %1,26 oranında, 2019'da %1,31 oranında ve 2020'de %1,29 oranında olduğu hesaplanmıştır. Ancak söz konusu hesaplamaların içerisinde anılan maddelerin dışında kalan KDVK md. 17/4-d ve Gid. VK md. 29/i'nin dikkate alınmadığı hususuna işaret etmek gerekmektedir.

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Sosyal Hizmetler						
	Genel Amaçlı Mali Yardımlar						
	Gazi Hizmetleri						
Kanada	Sosyal Güvenlik Sistemi	2,53	2,61	2,7	2,37	2,64	2,48
	Emeklilik Gelirleri						
İtalya	Sosyal Güvenlik Sistemi	-	-	-	0,21	0,13	0,14
	Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları						
Macaristan	Bireysel Sosyal Güvenlik Katkıları	0,49	0,51	0,48	0,33	0,33	0,51
	Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları						
İsveç	Sosyal Güvenlik Sistemi	1,31	0,97	0,93	0,95	0,99	0,69
	Sosyal Transferler						
Norveç	Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları	2,87	2,3	2,41	2,26	2,12	1,95
	Düşük Gelirliler İçin Vergi İndirimleri						
Avustralya	Emeklilik Gelirleri	2,06	1,97	2,18	2,3	2,17	-
Türkiye	Sosyal Amaçlı	0,31	0,41	0,35	0,35	0,36	0,36

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Vergi Harcamaları						

Kaynak: U.S. Tax Expenditures, FY2017 (s. 28-32), FY2018 (s. 24-29), FY2019 (s. 24-29), FY2020 (s. 25-29) ve FY2021 (s. 25-32), Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, (s. 37-39), Italiano Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali, 2017 (s. 40-47), 2018 (s. 85-112) ve 2019 (s. 102-118), Magyar Föb Adó-és Járulékkedvezmények: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021, Sverige Redovisning av Skatteutgifter, 2016 (s. 32-33), 2017 (s. 30-32), 2018 (s. 32-34), 2019 (s. 34-36), 2020 (s. 23-27) ve 2021 (s. 25-28), Norge Skatter, Avgifter og Toll, 2017 (s. 329), 2018 (s. 361), 2019 (s. 435), 2020 (s. 315) ve 2021 (s. 337), Australian Tax Expenditures Statement, 2015 (s. 17-84) ve 2020 (s. 26-108), Vergi Harcamaları Raporu, 2016 (s. 286-310), 2017 (s. 55-100) ve 2018 (s. 293-342), OECD, National Accounts: Gross Domestic Product, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı) ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, s. 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.8'de ABD, Kanada, İtalya, Macaristan, İsveç, Norveç, Avustralya ve Türkiye'de sosyal amaçlı vergi harcamaları tutarlarının söz konusu ülkelerin GSYH'si içerisindeki paylarına yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında en yüksek pay %2,87 oranı ile Norveç'e aitken Norveç'i %2,53 oranı ile Kanada, %2,06 oranı ile Avustralya, %1,31 oranı ile İsveç, %1 oranı ile ABD, %0,49 oranı ile Macaristan ve %0,31 oranı ile Türkiye takip etmektedir. 2016'da en yüksek pay %2,61 oranı ile Kanada'ya aitken Kanada'yı %2,3 oranı ile Norveç, %1,97 oranı ile Avustralya, %1,03 oranı ile ABD, %0,97 oranı ile İsveç, %0,51 oranı ile Macaristan ve %0,41 oranı ile Türkiye takip etmektedir.

2017 yılında en yüksek pay %2,7 oranı ile Kanada'ya aitken Kanada'yı %2,41 oranı ile Norveç, %2,18 oranı ile Avustralya, %1,08 oranı ile ABD, %0,93 oranı ile İsveç, %0,48 oranı ile Macaristan ve %0,35 oranı ile Türkiye takip etmektedir. 2018'de en yüksek pay %2,37 oranı ile Kanada'ya aitken Kanada'yı %2,3 oranı ile Avustralya, %2,26 oranı ile Norveç, %0,95 oranı ile İsveç, %0,72 oranı ile ABD, %0,35 oranı ile Türkiye, %0,33 oranı ile Macaristan ve %0,21 oranı ile İtalya takip etmektedir.

2019 yılında en yüksek pay %2,64 oranı ile Kanada'ya aitken Kanada'yı %2,17 oranı ile Avustralya, %2,12 oranı ile Norveç, %0,99 oranı ile İsveç, %0,54 oranı ile ABD, %0,36 oranı ile Türkiye, %0,33 oranı ile Macaristan ve %0,13 oranı ile İtalya takip etmektedir. ABD ve Avustralya'nın dâhil edilmediği 2020'de ise en yüksek pay

%2,48 oranı ile Kanada'ya aitken Kanada'yı %1,95 oranı ile Norveç, %0,69 oranı ile İsveç, %0,51 oranı ile Macaristan, %0,36 oranı ile Türkiye ve %0,14 oranı ile İtalya takip etmektedir.

4.2.6. Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi Açısından Değerlendirilmesi

Yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları tutarlarının 2015-2020 yılları arasında İsveç, Norveç, Macaristan ve Türkiye'nin GSYH'si içerisindeki paylarını Tablo 4.9'da incelemek mümkündür.

Tablo 4.9: Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH'si İçerisindeki Payları (%)

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ABD	Finansal Kurumlar ve Araçlar	0,35	0,35	0,33	0,31	0,28	-
Kanada	Tasarruflar Üzerinden Alınan Vergiler	1,34	1,31	1,7	1,53	1,47	1,46
Almanya	Tasarrufların Artırılması	0,013	0,007	0,006	0,005	0,006	0,007
Macaristan	Finansal Kurumlar	-	0,01	-	0,04	0,04	0,01
İsveç	Menkul Sermaye İradı	1,06	1,1	1,29	1,01	1,35	-
Norveç	Kurumsal Gelirler ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	2,39	2,29	2,34	2,22	2,17	2,08
Avustralya	Menkul Sermaye İradı	3,70	4,25	4,16	2,95	2,75	-
Türkiye	Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve	0,60	0,53	0,55	0,55	0,57	0,56

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Finansal Piyasaların Derinleşmesi						

Kaynak: Tax Expenditures, FY2017 (s. 22-27), FY2018 (s. 23-28), FY2019 (s. 22-29), FY2020 (s. 23-29) ve FY2021 (s. 23-32), Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, (s. 38-40), Deutsche Subventionsbericht des Bundes, 2018 (s. 89) ve 2020 (s. 73), Magyar Föb Adó-és Járulékkedvezmények: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021, Sverige Redovisning av Skatteutgifter, 2016 (s. 31), 2017 (s. 29), 2018 (s. 31), 2019 (s. 33-34), 2020 (s. 22) ve 2021 (s. 24), Norge Skatter, Avgifter og Toll, 2016 (s. 347), 2017 (s. 321-322), 2018 (s. 354), 2019 (s. 428), 2020 (s. 308) ve 2021 (s. 329-330), Australian Tax Expenditures Statement, a.g.e., 2015 (s. 10-116) ve 2020 (s. 18-143), Vergi Harcamaları Raporu, 2016 (s. 354-358), 2017 (s. 125-129), ve 2018 (s. 361-363), OECD, National Accounts: Gross Domestic Product, Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı) ve Yeni Ekonomi Programı: Dengeleme-Disiplin-Değişim: 2019-2021, s. 16'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.9'da Kanada, İsveç, Norveç, Macaristan, Avustralya ve Türkiye'de yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamaları tutarlarının söz konusu ülkelerin GSYH'si içerisindeki paylarına yer verilmektedir. Buna göre Macaristan'ın dahil edilmediği 2015 yılında en yüksek pay %3,7 oranı ile Avustralya'ya aitken Avustralya'yı %2,39 oranı ile Norveç, %1,34 oranı ile Kanada, %1,06 oranı ile İsveç, %0,6 oranı ile Türkiye, %0,35 oranı ile ABD ve %0,013 oranı ile Almanya takip etmektedir.

2016 yılında en yüksek pay %4,25 oranı ile Avustralya'ya aitken Avustralya'yı %2,29 oranı ile Norveç, %1,31 oranı ile Kanada, %1,1 oranı ile İsveç, %0,53 oranı ile Türkiye, %0,35 oranı ile ABD, %0,01 oranı ile Macaristan ve %0,007 oranı ile Almanya takip etmektedir. Macaristan'ın dahil edilmediği 2017 yılında en yüksek pay %4,16 oranı ile Avustralya'ya aitken Avustralya'yı %2,34 oranı ile Norveç, %1,7 oranı ile Kanada, %1,29 oranı ile İsveç, %0,55 oranı ile Türkiye, %0,33 oranı ile ABD ve %0,006 oranı ile Almanya takip etmektedir. 2018 yılında en yüksek pay %2,95 oranı ile Avustralya'ya aitken Avustralya'yı %2,22 oranı ile Norveç, %1,53 oranı ile Kanada, %1,01 oranı ile İsveç, %0,55 oranı ile Türkiye, %0,31 oranı ile ABD ve %0,04 oranı ile Macaristan takip etmektedir.

2019 yılında en yüksek pay %2,75 oranı ile Avustralya'ya aitken Avustralya'yı %2,17 oranı ile Norveç, %1,47 oranı ile Kanada, %1,35 oranı ile İsveç, %0,57 oranı ile Türkiye, %0,28 oranı ile ABD, %0,04 oranı ile Macaristan ve %0,005

oranı ile Almanya takip etmektedir. ABD, Avustralya ve İsveç'in dahil edilmediği 2020 yılında en yüksek pay %2,08 oranı ile Norveç'e aitken Norveç'i %1,46 oranı ile Kanada, %0,56 oranı ile Türkiye, %0,01 oranı ile Macaristan ve %0,007 oranı ile Almanya takip etmektedir.

4.2.7. Çevre Koruma Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi

Çevre koruma faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları tutarlarının 2015-2020 yılları arasında ABD, Norveç, Macaristan ve Letonya'nın GSYH'si içerisindeki paylarını Tablo 4.10'da incelemek mümkündür.

Tablo 4.10: Çevre Koruma Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları Tutarlarının Seçilmiş OECD Ülkelerinin GSYH'si İçerisindeki Payları (%)

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ABD	Doğal Kaynakların ve Çevrenin Korunması						
	Yenilenebilir Enerji ve Ağaçlandırma Faaliyetleri	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	-
Kanada	Çevre Koruma Faaliyetleri	0,012	0,012	0,008	0,003	0,003	0,004
Almanya	Yenilenebilir Enerjinin Rasyonel Kullanımı	0,02	0,024	0,025	0,023	0,045	0,075
Fransa	Ekoloji ve Sürdürülebilir Kalkınma Faaliyetleri	0,09	0,15	0,17	0,21	0,23	0,24
İtalya	Enerji Kaynaklarının Çeşitlendirilmesi	-	-	-	0,049	0,048	0,045
Macaristan	Çevrenin Korunması	0,002	0,001	0,003	0,003	0,002	0,002
Letonya	Doğal Kaynakların Korunması	0,7	0,7	0,75	0,72	0,79	-
Norveç	Çevre Koruma Faaliyetleri ile	0,68	0,7	0,72	0,74	0,87	0,86

Ülke	Vergi Harcaması	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Enerji Verimliliğinin Geliştirilmesi						
	Elektrikli Araçlar						

Kaynak: U.S. Tax Expenditures, FY2017 (s. 21-30), FY2018 (s. 22-31), FY2019 (s. 22-30), FY2020 (s. 22-30) ve FY2021 (s. 22-35), Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, (s. 35), Deutsche Subventionsbericht des Bundes, 2018 (s. 82-83) ve 2020 (s. 62-63), Français Les Dépenses Fiscales, 2017 (s. 68-176), 2020 (s. 47-179) ve 2021 (s. 56-209), Italiano Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali, 2017 (s. 18-21), 2018 (s. 53-56) ve 2019 (s. 79-80), Magyar Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021, Latvija Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas, 2019 (s. 91), 2020 (s. 102) ve 2021 (s. 113), Norge Skatter, Avgifter og Toll, 2016 (s. 353), 2017 (s. 327), 2018 (s. 359), 2019 (s. 433), 2020 (s. 313) ve 2021 (s. 335), OECD, National Accounts: Gross Domestic Product'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 4.10'da ABD, Kanada, Macaristan, Letonya ve Norveç'te çevre koruma faaliyetlerine yönelik vergi harcamaları tutarlarının söz konusu ülkelerin GSYH'si içerisindeki paylarına yer verilmektedir. Buna göre 2015 yılında en yüksek pay %0,7 oranı ile Letonya'ya aitken Letonya'yı %0,68 oranı ile Norveç, %0,09 oranı ile Fransa, %0,02 oranı ile ABD ve Almanya, %0,012 oranı ile Kanada ve %0,002 oranı ile Macaristan takip etmektedir. 2016 yılında en yüksek pay %0,7 oranı ile Letonya ve Norveç'e aitken bu iki ülkeyi %0,15 oranı ile Fransa, %0,024 oranı ile Almanya, %0,02 oranı ile ABD, %0,012 oranı ile Kanada ve %0,001 oranı ile Macaristan takip etmektedir. 2017 yılında en yüksek pay %0,75 oranı ile Letonya'ya aitken Letonya'yı %0,72 oranı ile Norveç, %0,17 oranı ile Fransa, %0,025 oranı ile Almanya, %0,02 oranı ile ABD, %0,008 oranı ile Kanada ve %0,003 oranı ile Macaristan takip etmektedir.

2018 yılında en yüksek pay %0,74 oranı ile Norveç'e aitken Norveç'i %0,72 oranı ile Letonya, %0,21 oranı ile Fransa, %0,049 oranı ile İtalya, %0,023 oranı ile Almanya, %0,02 oranı ile ABD, %0,003 oranı ile Kanada ve Macaristan takip etmektedir. 2019 yılında en yüksek pay %0,87 oranı ile Norveç'e aitken Norveç'i %0,79 oranı ile Letonya, %0,23 oranı ile Fransa, %0,048 oranı ile İtalya, %0,045 oranı ile Almanya, %0,02 oranı ile ABD, %0,003 oranı ile Kanada ve %0,002 oranı ile Macaristan takip etmektedir. ABD ve Letonya'nın dahil edilmediği 2020 yılında en yüksek pay %0,86 oranı ile Norveç'e aitken Norveç'i %0,24 oranı ile Fransa, %0,075

oranı ile Almanya, %0,045 oranı ile İtalya, %0,004 oranı ile Kanada ve %0,002 oranı ile Macaristan takip etmektedir.

4.3. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Raporlanmasında Yeni Yaklaşımlar

Bu bölümde Türkiye ekonomisinin genel durumu dikkate alınarak, Türkiye’nin ekonomik, mali ve sosyal ihtiyaçları gözetilmek suretiyle vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların tamamlayıcı ve ikame olma durumlarına göre değerlendirme yapılacaktır. Böylece T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayınlanan vergi harcamaları raporlarında saptanan olumsuzluklar ile beraber seçilmiş ülke örneklerindeki iyi uygulamalar ifade edilerek Türkiye’ye yönelik vergi harcamaları raporu önerisinin sunumuna gayret edilecektir.

4.3.1. Seçilmiş OECD Ülkeleri Bağlamında Türkiye’de Yayınlanan Vergi Harcamaları Raporlarına Yönelik Eleştiriler

Seçilmiş OECD ülkeleri dikkate alındığında söz konusu ülkelerin iki yılda bir veya her yıl vergi harcamaları raporu yayınlamasına karşılık Türkiye’de 2018 yılından sonra herhangi bir rapor yayınlanmamıştır. Diğer yandan bahsi geçen ülkelere Kanada, Almanya, Fransa, İtalya, İsveç ve Avustralya detaylı biçimde rapor yayınlarken ABD, Danimarka, Norveç, Macaristan ve Letonya’yla beraber Türkiye basit nitelikte rapor yayınlamaktadır.

Türkiye’de 2018 yılında yayınlanan raporda diğerlerinden farklı olarak vergi matrahı, vergi harcamasının türüne göre ve fonksiyonel sınıflandırma yöntemlerinin yanı sıra oldukça sınırlı da olsa sektörel sınıflandırma yöntemine de yer verilmiştir. Seçilmiş ülke örnekleri dikkate alındığında iyi uygulama niteliğindeki ülkelere dahi sektörel sınıflandırmaya yer verilmemektedir. Hatta vergi harcamalarının raporlanmasında başı çeken ülkelere olan ABD’de sadece gelir vergisi ile kurumlar vergisine yönelik vergi harcamalarına yer verildiği anlaşılmaktadır.

Diğer yandan Türkiye’de 2016 yılından itibaren yayınlanan vergi harcamaları raporlarının OECD ve Avrupa ülkeleri uygulamaları dikkate alınarak metodolojisinin yenilendiğinden söz edilmektedir. Bu hususta bahsi geçen raporlarda yenilenen metodolojinin teknik ayrıntılarına yer verilmemiş olması önemli bir eksikliktir. Halbuki iyi uygulama niteliğindeki örneklerden Kanada⁴³², Almanya⁴³³, Fransa⁴³⁴, İsveç⁴³⁵, Norveç⁴³⁶ ve Avustralya⁴³⁷ yayınladıkları raporlarda kullandıkları metodolojiyi ayrıntılı şekilde açıklamaktadır. İlaveten Avustralya vergi harcamaları raporunda vergi harcamaları tutarları vazgeçilen gelir ve kazanılan gelir yöntemlerine göre ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Söz konusu yöntemler arasındaki tutar farkının sebeplerine de yer verilmektedir. Ayrıca her bir vergi harcaması niteliğindeki uygulamanın hangi tarihte yürürlüğe girdiği, süreklilik arz edip etmediği, yasal dayanağı ve hangi tür vergi harcaması olduğuna ilişkin özet bilgilere de yer verilmektedir. Bu bağlamda ilgili vergi harcaması niteliğindeki uygulamanın toplam vergi harcamaları içerisindeki payı dikkate alınarak oluşturulacak basit bir raporun; metodolojisine yer verilerek sistematik ve düzenli şekilde yayınlanması sürdürülebilirlik ve şeffaflık açısından büyük önem arz etmektedir.

ABD, Kanada, İtalya, Danimarka ve Avustralya’da gerek vergi harcaması gerekse benchmark tanımları yapılmaktadır. Fransa, İsveç ve Norveç’te vergi harcamaları tanımlanırken normatif vergi yapısının vergi tabanına göre farklılaşabileceği açıklanmaktadır. Diğer ülkelerden Almanya ve Letonya’da sadece vergi harcamaları tanımlanırken Macaristan’da ne vergi harcaması ne de benchmark tanımı yapılmaktadır. Türkiye’de ise 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayınlanan vergi harcamaları raporları incelendiğinde bunlarda vergi harcaması tanımına yer verilirken benchmark tanımlarının yapılmadığı anlaşılmaktadır. Hâlbuki vergi harcamaları benchmark olarak adlandırılan normatif vergi yapısında meydana gelen

⁴³² Canadian Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations: 2021, a.g.e., s. 15.

⁴³³ Deutsche Subventionsbericht des Bundes, 2015-2018, a.g.e., s. 77-87.

⁴³⁴ Français Les Dépenses Fiscales: 2021, a.g.e., s. 38.

⁴³⁵ Sverige Redovisning av Skatteutgifter: 2021, a.g.e., s. 9-11.

⁴³⁶ Norge Skatter, Avgifter og Toll: 2021, a.g.e., s. 68-70.

⁴³⁷ Australian Tax Expenditures Statement: 2020, a.g.e., s. 165-168.

sapmalardan oluşmaktadır. Dolayısıyla öncelikle benchmark tanımlanması yararlı olabilmektedir.

Vergi harcamaları raporlarının geçmiş dönemlere yönelik hesap verebilirlik sağlama özelliğinden yararlanılması gerekmektedir. Aksi takdirde yayınlanan raporlar birer veri yığınının öteye gidemeyecektir. Özellikle (t) dönemde iken (t-1), (t-2) ve hatta (t-3) dönemlere ait verilerin karşılaştırılabilmesi şeffaflık gereğidir. Bunun yanı sıra vergi harcamalarının geleceğe yönelik tahminde bulunma işlevinden de söz etmek elzemdir. Türkiye’de (t-3) ve (t+3) dönemlerini kapsayacak şekilde hazırlanacak vergi harcamaları raporları, ekonomi yönetiminin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini belirlemesine katkı sağlayabilecektir. Bu bağlamda belirli yıllarda oldukça detaylı hazırlanıp ilerleyen yıllarda es geçilen bir raporlama geleneğinin sürdürülebilirlik ve şeffaflık anlayışına aykırı olduğunu ifade etmek mümkündür.

4.3.2. Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcaması Niteliğindeki Uygulamaların İkame veya Tamamlayıcı Olma Özellikleri

Vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar arasında ikame veya tamamlayıcı olma özelliği bulunabilmektedir. Bir diğer olasılık ise vergi harcamalarının birbirinden bağımsız şekilde uygulanabilmesidir. Bu durumda etkin bir politika demeti sunabilmek amacıyla belirlenen hedefler bağlamında hangi uygulamanın diğer uygulamayla nasıl bir etkileşiminin olduğunu ifade etmek elzemdir. Ayrıca vergi politikası uygulamalarının harcama politikası başta olmak üzere iktisat politikası araçlarıyla desteklenmesi hedeflere ulaşmada kolaylık sağlayabilecektir. Türkiye’de vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırılması bağlamında vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların ikame veya tamamlayıcı olma durumlarına Tablo 4.11’de yer verilmektedir.⁴³⁸

⁴³⁸ İ: İkame, T: Tamamlayıcı, E: Etkisiz.

Tablo 4.11: Türkiye’de Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırılması Bağlamında Vergi Harcaması Niteliğindeki Uygulamaların İkame veya Tamamlayıcı Olma Durumu

	İş Dün. Gel. Yat. Art.	İşgücü Piy. Gel., Ücretler, İstihdam	Eğitim, Kültür, Spor, Sanat	Sağlık ve Sosyal Amaçlar	Ar-Ge, Yenilik, Tasarım	Y.İçi Tasarrufların Artırılması ve Fin. Piy. Derinleşmesi	Altyapı, Enerji, Ulaştırma	Tarım Sektörü
İş Dün. Gel. Yat. Art.		T	T	T	T	İ	T	T
İşgücü Piy. Gel., Ücretler, İstihdam	T		T	T	T	İ	T	T
Eğitim, Kültür Spor, Sanat	T	T		T	T	İ	T	T
Sağlık ve Sosyal Amaçlar	T	T	T		T	İ	T	T
Ar-Ge, Yenilik, Tasarım	T	T	T	T		İ	T	T
Y.İçi Tasarruf. Artırılması ve Fin. Piy. Derinleşmesi	İ	İ	İ	İ	İ		İ	İ
Altyapı, Enerji, Ulaştırma	T	T	T	T	T	İ		T
Tarım Sektörü	T	T	T	T	T	İ	T	

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 4.11’de Türkiye’de vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırılması bağlamında vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların ikame veya tamamlayıcı olma durumlarına yer verilmektedir. Türkiye’de 2016 yılından itibaren yayınlanan vergi harcamaları raporlarında fonksiyonel sınıflandırma; iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam, eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetleri, sağlık ve sosyal amaçlar, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların

derinleşmesi, altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımları ile tarım sektörüne yönelik vergisel avantajlar kapsamında yapılmaktadır.

Buna göre Türkiye’de iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar ile işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam, eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar ile sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları, Ar-Ge, yenilik ve tasarım, altyapı, enerji ve ulaştırma yatırımlarına yönelik vergi harcamalarının ve tarım sektörüne tanınan vergisel avantajların birbirini tamamlama özelliğine sahip olabileceği ileri sürülebilmektedir.

Bir başka ifade ile Türkiye’de başta eğitim ve sağlık sektörlerine yönelik teşvikler beraberinde yeni çalışma alanlarının meydana getirilmesine ortam hazırlayabilmektedir. Eğitim-öğretim faaliyetlerinin; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerine yönelik doğrudan katkısı bulunabilmektedir. Bunların yanı sıra özellikle Covid-19 Küresel Salgını sürecinde sağlık sektörünün üretim ve istihdam üzerindeki önemini artırdığından söz edilebilmektedir. Bu bağlamda salgınının giderilmesine yönelik aşılama faaliyetlerini başarıyla sürdüren ülkelerin diğer ülkelere kıyasla avantaj sağlayabileceğini ifade etmek mümkündür. Böylece sayılan alanlarla beraber altyapı, enerji, ulaştırma faaliyetlerine ve tarım sektörüne yönelik uygulanacak vergi harcamaları yatırım artışına sebep olabileceği gibi istihdama da katkı sağlayabilecek niteliktedir. Diğer yandan yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmaya tabi diğer tüm vergi harcamaları ile ikame olma durumu varsayılabilir.

4.3.3. Türkiye’ye Yönelik Vergi Harcamaları Listesi ve Vergi Harcamaları Raporu Önerileri

Türkiye’ye yönelik önerilen vergi harcamaları raporunun ikili bir ayrıma tabi tutulması mümkündür. Seçilmiş OECD ülke uygulamaları incelendiğinde vergi harcamalarının raporlanmasında en önemli hususların şeffaflık ve tutarlılık olduğunu ifade etmek mümkündür. Bunlara ulaşmanın başlıca yolları arasında vergi harcamalarının uluslararası metodolojik kurallar çerçevesinde istikrarlı olarak

raporlanıp kamuoyuyla paylaşılmasıdır. Türkiye’de 2016 yılından itibaren yayınlanan raporların OECD ve iyi ülke uygulamalarındaki standartlara uygun olduğuna yönelik beyanlar mevcuttur.⁴³⁹ Ancak literatürde bu iddiaları destekleyecek araştırmalara rastlanmamaktadır. Ayrıca raporlarda kullanılan metodolojiye yer verilmemesi temel eleştiri noktasıdır. Türkiye’de vergi harcamaları verilerinin yayınlanması 5018 sayılı Kanunla zorunluluk haline getirilmiştir. Bu kapsamda Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu eklerinde yayınlanan vergi harcamaları listesinde sadece kanun türüne göre tutar bilgisine yer verilmektedir. Vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların daha etkin ve verimli şekilde oluşturulabilmesi için bunların tamamlayıcı ve ikame özelliklerinin dikkate alınması elzemdir. Bunun içinse vergi harcaması kalemlerinin fonksiyonel sınıflandırma esasına göre listelenmesi yarar sağlayabilecek niteliktedir.

Vergi harcamaları raporunun yayınlanması herhangi bir yasal müeyyideye bağlanmadığından vergi harcamaları ile ilgili ayrıntılı bilgilere düzenli aralıklarla ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bu durum uluslararası kıyaslamaların önünde engel teşkil edebildiği gibi Türkiye’de dönemler arasında mukayese yapma imkânını da zorlaştırabilmektedir. Ayrıca vergi harcamalarının raporlanması geçmiş dönemin hesabının denetlenmesine katkı sunabildiği gibi ileriye yönelik vergisel planlama imkânı da sağlayabilmektedir. Bu sebeple Türkiye’de vergi harcamalarının raporlanmasının yasal müeyyidelere bağlanması gerektiği açıkça ortadadır. Ancak bu durum gelişigüzel raporların yayınlanmasına sebebiyet vermemelidir. Zira OECD ülkelerinin çoğu vergi harcamaları raporu yayınlarken bunların pek azı iyi ülke uygulaması niteliğindedir.

Söz konusu olumsuz ihtimallerin giderilmesine yönelik olarak vergi harcamaları verilerinin ikili yapı dâhilinde yayınlanması önerilebilmektedir. Buna göre Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu eklerinde yer verilen vergi harcamaları listesinin daha ayrıntılı düzenlenmesi mümkündür. Her yıl yayınlanacak mezkûr listenin yanı sıra seçilmiş OECD ülkelerinden Danimarka’da olduğu gibi üç yılda bir veya Almanya’da olduğu gibi iki yılda bir rapor yayınlama yolunu tercih etmek mümkündür.

⁴³⁹ Vergi Harcamaları Raporu: 2018, a.g.e., s. 2.

Teknik ayrıntıların yanı sıra esas üzerinde durulması gereken hususun vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların özü olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda vergi harcamalarının büyümeye katkısının istihdam artışını kolaylaştırmak olduğuna işaret edilebilmektedir. Literatürde asgari ücretli çalışanların vergi yükünü sıfırlayacak veya en alt düzeye indirilmesini sağlayacak önlemler önerilebilmektedir. Bu hususta 25 Aralık 2021 tarihli ve 31700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7349 sayılı Kanun gereğince GVK’nın 32’nci maddesinde yer verilen asgari geçim indirimi müessesesi mülga edilmiştir. Bunun yerine GVK’nın 23/18’inci maddesine eklenen hüküm ile hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutara isabet eden ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğu belirtmiştir.

Bu durum genel itibariyle, ücret geliri elde eden mükelleflerin lehine gibi gözükmektedir. Ancak kanun maddesinin evli, eşi çalışmayan, çocuğu olan veya olmayan mükellefler ile evli, eşi çalışan ve çocuğu olan mükellefler dikkate alınmaksızın, ayırma ilkesine aykırılık teşkil edecek biçimde düzenlendiğini ifade etmek mümkündür. Çeşitli gerekçelerle toplumun temelini oluşturan aile yapısının güçlendirilmesinin yanı sıra aktif-pasif oranının iyileştirilmesi bağlamında evliliği ve çocuk sahibi olmayı teşvik edici hükümet politikalarının, vergi mevzuatında gerçekleştirilen söz konusu düzenlemelerle çeliştiği hususuna işaret edilebilmektedir.

Diğer yandan toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme kapsamında değerlendirilebilen uygulamaların kadınların işgücüne katılımını artırabileceğinden söz etmek mümkündür. Bunlar arasında çocuk vergi kredisi ve çalışan vergi kredisi vb. müesseseler bulunmaktadır. Türkiye’de de uygulanabilecek bu tür düzenlemelerin yanı sıra özellikle kız çocuklarının okutulması, çeşitli spor branşları ile sanat dallarına yönlendirilmesi amacıyla mevzuatta istisna, muafiyet veya vergi indirimlerine yer verilebilmektedir. Tüm bunların bütüncül bir yapı çerçevesinde değerlendirilmesi önerilebilmektedir.

Bu kapsamda Ek-1’de her yıl yayınlanabilecek ve nispeten özet biçiminde olan vergi harcamaları listesi ile Ek-2’de iki-üç yıllık periyotta yayınlanabilecek vergi harcamaları rapor önerisi sunulmaktadır.

SONUÇ

Vergi harcamaları belirli bir mükellef grubu için vergi yükümlülüğünü azaltan, bunun sonucunda dar bir vergi tabanı ve daha yüksek marjinal vergi oranı ile sonuçlanan uygulamaları ifade etmektedir. Mali hükümler içerisinde yer verilen vergi harcamaları, vergilemenin sınırlarını belirlemenin ötesinde bir anlam taşıyabilmektedir. Literatürde vergi harcamalarının, geleneksel kamu harcamalarının yerine geçebileceğini savunan görüşlerin yanı sıra bunları reddederek kamu kesimine ait olan tüm gelirlerin devletin tasarrufuna kaydedilmesi gerektiğini belirten görüşlere de rastlamak mümkündür. Bu bağlamda ulusal güvenlik, adalet hizmetleri, diplomatik hizmetler, deniz feneri, sokak aydınlatma hizmeti vb. saf kamusal malların kamu kesimi tarafından sunumu beklenebilmektedir. Ayrıca eğitim, sağlık, toplu taşıma hizmetleri vb. saf olmayan bazı kamusal malların sunumunda daha geniş kitlelere ulaşmak bir zorunluluk hâlini alabilmektedir. Bu durum vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların tümüyle kamu harcamalarının yerini almasını engelleyebilmektedir. Zira vergi harcamalarından yararlanacak kesim, belirli düzeyde gelire veya malvarlığına sahip, satın alma gücü bulunan mükelleflerden oluşmaktadır. Kamu harcamaları ise yararlanıcı sayısının sosyal devlet ilkesi gözetilerek daha esnek şekilde belirlenebildiği uygulamaları içermektedir.

Kaynakların etkin kullanımı bağlamında verimli olmayan vergi harcamalarının elimine edilmesi önerilebilmektedir. Zira vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar sebebiyle kamu kesimine aktarılması gereken vergi gelirlerinden vazgeçilmektedir. Bu durum vergi tabanının daralmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına yol açabilmektedir. Üstelik belirli alanlara yönelik vergi harcamaları sebebiyle vergi gelirlerinden doğan azalışı telafi etmek için çoğu zaman diğer kategorilerdeki vergiler artırılabilir. Böylece dikey vergi adaleti olumsuz yönde etkilenebilmektedir. Benzer şekilde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanamayacağı anlaşılan alanlarda, rasyonel olmayan gerekçeler ileri sürerek, ödenek tahsisinde ısrarcı davranmak kamu harcamalarının artmasına yol açabilmektedir. Dolayısıyla kaynakların vergi harcamaları aracılığıyla özel sektör

tarafından kullanımı veya kamu harcamaları yoluyla kamu kesimi tarafından değerlendirilmesi hususunda objektif davranmak elzemdir. Bu bağlamda dar bir mali alana sahip, borç kompozisyonu etkin olmayan bir ülkede, bütçe dengesinin olumsuz yönde etkilenmesi sonucunda mali disiplinden taviz verilmesi kaçınılmazdır. Ayrıca özellikle ekonomik ve sosyal amaçlı vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara yönelme ihtimali de zayıflayabilmektedir. Üstelik artan kamu kesimi borçlanma gereği, zaman içerisinde finansal piyasa araçlarına yönelik vergi harcamalarının çoğalmasına zemin hazırlayabilmektedir. Bu durum ilerleyen süreçte gelir dağılımı üzerinde olumsuz sonuçlara yol açabilecek niteliktedir.

Çalışmada konu edilen ve vergi harcaması olarak ifade edilen istisna, muafiyet, indirim, vergi erteleme, terkin, hızlandırılmış amortisman, vergi kredisi, indirimli vergi oranı, vergi tatili, mahsup ve iade işlemleri, uzlaşma ve cezada indirim müessesesi ile vergi afları gerek kapsam gerekse işleyiş bakımından birbirlerinden farklı kavramlardır. Bunlar ekonomik faaliyetleri artırmak, gelir dağılımını düzenlemek, Ar-Ge, eğitim-öğretim, spor, kültür ve sanat faaliyetlerini teşvik etmek, sağlık sektörünü, çeşitli sosyal amaçlı faaliyetleri ve çevrenin korunmasına ilişkin projeleri desteklemek maksadıyla kullanılabilmektedir. Bu amaçların bir kısmı birbirini tamamlarken bir kısmı da birbirinin ikamesi niteliğindedir. Bu bağlamda iş dünyasının geliştirilmesi, yatırımların artırılması ve yeni istihdam olanaklarının oluşturulmasına yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamaları önemsemeden sosyal amaçlı vergi harcamalarına öncelik tanımanın gerçekçi bir yaklaşım olmayabileceğini ileri sürmek mümkündür. Örneğin bir ülkede üretim ve istihdam artışı olmaksızın sadece sosyal yardımlarla insanları mutlu etmek mümkün değildir. Diğer yandan eğitim-öğretim, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri ile iş ve istihdam olanaklarının artırılmasının birbiriyle yakından ilişkili olduğu ileri sürülebilmektedir. Bu bağlamda bunların bütün olarak değerlendirilmesinde ve özellikle stratejik sektörlerle yönelik ortak teşvik politikasının uygulanmasında yarar bulunabilmektedir.

Vergi harcamaları rapor hâlinde kamuoyunun bilgisine sunulmadıkça bunların denetlenmesi güçleşebilmektedir. Tarihsel süreç dikkate alındığında vergi harcamalarının listelenmesi ve/veya raporlanması 1959'da o zamanki adıyla Almanya Federal Cumhuriyeti'nde, 1967'de ABD'de, 1978'de İspanya'da, 1979'da İngiltere'de

ve Kanada’da, 1980’de Fransa’da, 1997’de Hollanda’da başlamıştır. Günümüzde otuz sekiz OECD ülkesinin otuz üçünde vergi harcamaları raporu yayınlanmaktadır. AB üyesi olup OECD üyesi olmayan ülkeler ile beraber G-20 ülkeleri de dâhil edildiğinde bu sayı artmaktadır. Türkiye’de ise ilk olarak 2001 yılında yayımlanan vergi harcamaları listesinde herhangi bir sayısal tahmine yer verilmeksizin mevzuattaki vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar sıralanmıştır. Veri içeren ilk rapor 2007 yılında yayınlanırken 2016, 2017 ve 2018 yıllarında ardı ardına yayınlanan raporlardan sonra herhangi bir rapor yayınlanmamıştır. Zira mevzuatta vergi harcamaları raporunun yayınlanmasına ilişkin herhangi bir bağlayıcı hüküm bulunmamaktadır. Diğer yandan 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun gereği, merkezi yönetim bütçe kanunu ve eklerinde; GVK, KVK, KDVK, ÖTVK ve diğer kanunlarda düzenlenen vergi harcamalarına ilişkin tutar bilgisine düzenli olarak yer verilmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2006’da %1,08 oranında iken 2007’de %1,35 seviyesine yükselmiştir. 2007 yılında, hükümeti oluşturan iktidar partisi hakkındaki parti kapatma davasına ilişkin süreçlerin akabinde gerçekleştirilen erken genel seçime yönelik popülist sayılabilen genişletici maliye politikası araçlarının uygulanması vergi harcamalarının siyasi etkilerine örnek oluşturabilecek niteliktedir. Türkiye’de toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2008 yılında %1,24 oranında hesaplanmaktadır. 2009’da ise söz konusu oran %1,46 seviyesine yükselmiştir. Bu artışta 2008 Küresel Finans Krizi’nin olumsuz etkilerini gidermek amacıyla uygulandığı ileri sürülebilen genişletici maliye politikasının izlerini gözlemlemek mümkündür. Alınan önlemler Türkiye ekonomisinin daralmasını önleyememiş olsa da krizin derinleşmesini engellediği savunulabilmektedir. Bu hususta ayrıca bankacılık sektörünün sağlamlığı ve sahip olunan mali alanın etkin kullanımı da önemli bir rol oynamıştır. Ekonominin toparlanmaya başladığı ertesi yıl toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payının da %1,23 oranına gerilediği hususuna işaret edilebilmektedir. Bu durum mali disipline verilen önemi ifade edebilmektedir.

Türkiye’de vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2014 yılında %1,16 oranına kadar gerilemiştir. AB ile tam üyelik müzakerelerine 2005 yılında başlayan Türkiye’nin gerek AB müzakerelerinin etkisiyle gerekse 2008-2014 yılları arasındaki

küresel likidite bolluğundan yararlanarak Küresel Finans Krizi'nden hızlı bir şekilde çıktığı savunulabilmektedir. Türkiye'de bazı kesimlerin, çeşitli amaçlarla katıldığı veya desteklediği, ayrıca kamu görevi icra etmesine rağmen ilerleyen yıllarda anlaşıldığı üzere, farklı niyetlerle hareket edebilme potansiyeli bulunabilen bazı kamu görevlilerinin davranışlarının da körüklediği iddia edilebilen toplumsal olayların yaşandığı 2013 yılına kadar olan süreçte, güçlü bir desteğe sahip olduğu gözlenen siyasi iktidarın özellikle yargı, eğitim ve vergi alanlarındaki yapısal reformları olması gerektiği gibi gerçekleştiremediği ileri sürülebilmektedir.

Çalışmada yer verildiği üzere; yargı alanında, toplum nezdinde mahkemelerin bağımsızlığına ilişkin genel kanının kuvvetlendirilmesi bağlamında hukuk yargılaması ve idari yargılama usullerinin sadeleştirilmesi, soruşturma, kovuşturma ve yargılama süreleri için makul bir hedef belirlenip bunların uygulanıp uygulanmadığına yönelik denetimlerin artırılması, tutuksuz yargılamanın asıl yöntem olarak benimsenmesi, uyuşmazlıkların çözümünde alternatif yöntemler arasında yer alan arabuluculuk ve uzlaştırma müesseselerinin etkinliğinin artırılması vb. öneriler sunulabilmektedir. Eğitim alanında ise Türkiye'de sosyal amaçlı vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı seçilmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında son sırada yer almaktadır. Söz konusu oranlar 2015'te %0,03 ve 2019'da %0,07 olarak hesaplanmaktadır. Bu konuda en yüksek vergi harcaması 2015'te %0,5 ve 2019'da %0,39 oranları ile ABD'dedir. Ancak bahsi geçen oranların Fransa'da 2015 yılında %0,19 ve 2019'da %0,28 seviyelerinde olduğu anlaşılmaktadır. Eğitim hizmetlerinin kamu kesiminin yanı sıra özel sektör tarafından da sunumunda vergisel teşvikler sağlanabilmektedir. Ancak eğitim sektöründe kamu sunumunun ağırlıklı olduğu ülkelerde kamu harcamalarının yüksek, vergi harcamalarının ise düşük olması olasıdır. Ülkeler arasında kıyaslama yapılırken bu hususa da dikkat etmek gerekmektedir.

Türkiye'de 2015-2021 yılları arasında eğitim, kültür, spor ve sanat faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve geliştirilmesine yönelik vergi harcamaları 2015 yılında 100 endeks değerinde iken 2021 yılında 782,91 endeks değerine ulaşarak fonksiyonel ayrıma göre belirlenen diğer vergi harcamaları ile kıyaslandığında ilk sırada yer almaktadır. Ayrıca çalışmada da yer verildiği üzere söz konusu vergi harcamaları tutarları içerisinde ağırlıklı pay eğitim sektörüne aittir. Diğer yandan

toplam vergi harcamalarının, 2015 yılında 100 endeks değerinde iken 2021 yılında 279,79 endeks değerine ulaştığına işaret etmek mümkündür. 2015-2021 yılları arasındaki eğitim sektörüne yönelik vergi harcaması tutar artışlarının, özellikle üniversiteye giriş sınavına hazırlıkta rağbet gören özel dershanelerin ve öğrenci etüt merkezlerinin, 2018-2019 eğitim-öğretim döneminin sonuna kadar olan süreçte, özel okullara dönüştürülmesi amacıyla sağlanan vergisel teşviklerden kaynaklandığını ileri sürmek mümkündür. Ancak ilgili kanun gereğince özel okula dönüştürülen birimlerin, eskiden bu yana var olan özel okulların seviyesine ulaşp ulaşamadığı tartışmalıdır. Bu bağlamda çeşitli gerekçelerle özel dershane ve öğrenci etüt merkezlerinin özel okula dönüştürülmesi amacıyla vazgeçilen vergi gelirlerini, yine eğitim sektörüyle ilgili olarak ancak geleneksel eğitim-öğretim müfredatının dışındaki alanlarda değerlendirmenin daha rasyonel olabileceğini iddia etmek mümkündür. İlerleyen dönemler için özellikle 12-18 yaş grubundaki öğrencileri kapsayacak biçimde yazılım, robotik kodlama, yenilikçi tasarım vb. eğitim programları önerilebilmektedir. Böylece öğrencilerin özellikle lise yıllarında meslek sahibi olarak yetiştirilebilmesinin önü açılacaktır. Zira Covid-19 Küresel Salgını süresince günlük yaşamımıza dâhil olan öğretim metotları, alışlagelmiş üniversite öğreniminin gerek içerik gerekse süre bağlamında sorgulanmasına sebebiyet verebilmektedir.

Türkiye’de vergi alanında önerilebilecek reformlar arasında öncelikle genel bütçe vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergi payının artırılıp dolaylı vergi payının ise azaltılması hususu bulunmaktadır. Bir diğer önemli konu ise vergi tabanının genişletilmesi gerekliliğidir. Çalışmada 2006-2022 yılları dikkate alındığında toplam vergi harcamaları içerisinde, dolaysız vergilerden GVK’nın payı 2006’da %62,76 ve KVK’nın payı %29,48 iken söz konusu oranların 2022’de sırasıyla %39,13 ve %20,61 seviyesine gerileyeceği tahmin edilmektedir. Dolaylı vergilerden KDV’nin payı ise 2006’da %5,08 ve ÖTV’nin payı %2,68 iken bahsi geçen oranların 2022’de sırasıyla %25,27 ve %11,57 seviyesine yükseleceği tahmin edilmektedir. Konu hakkında belirtilmesi gereken bir başka husus da söz konusu dönüşümün, Türkiye’de genel seçimlerin tekrarlandığı 2015 yılından itibaren başlamış olmasıdır. İlaveten toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı 2014’te %1,16 iken 2015 yılında %3,39 oranına yükselmiştir. Bu durum istisna, muafiyet, indirim vb. uygulamaların

harcamalar üzerinden alınan vergilerde daha popülist bir biçimde uygulanabildiğine işaret eder niteliktedir. Ayrıca üzerinde tartışılması gereken bir başka konu da dolaylı vergilere yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların görece fazla olmasıdır. Bu bağlamda bunların sayısının azaltılması ve kanuni oranın %10 olarak belirlendiği KDV’de, %18 olan genel oranın %10 seviyesine düşürülmesi önerilebilmektedir. İlaveten genel bütçe vergi gelirleri de gözetilmek suretiyle %8 oranına tabi mal ve hizmetlerin gözden geçirilerek bir kısmının %10 oranına yükseltilmesi önerilebilmektedir. %1 oranına tabi mal ve hizmetler üzerinden alınan KDV’de ise söz konusu oranın devamı savunulabilmektedir. ÖTVK’nın da verginin, literatürde ifade edilen esas amacı gözetilerek, yeniden düzenlenmesi tartışılabilir.

Dolaylı vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı göz önüne alındığında bunların yapılabilmesi için dolaysız vergilerin payının artırılması, kamu gelirlerinin azalmasını önleyebilecek niteliktedir. Verginin tabana yayılabilmesi amacıyla da uyumlu olarak, Türk Vergi Sisteminde vergi dışı bırakılan kesimin vergilendirilmesi önerilebilmektedir. Bu bağlamda özellikle şirket ortaklarının yasal veya yasal olmayan yollarla kazanç aktarımı yapabilmesi önlenmelidir. Bunun da en maliyetsiz ve kısa yolunun, her bir ortağın kendisi adına gelir vergisi beyannamesi vermek suretiyle giderlerini kazancından indirebilmesi imkânının tanınması olduğu ileri sürülebilmektedir. Böylece ortakların şirkete ait muhasebe kayıtları üzerinden yapabilecekleri gerçek dışı gider beyanlarının da önüne geçilebilecektir. Verginin tabana yayılabilmesi amacıyla yapılabilecek bir diğer reformun, tarım sektöründe başta kooperatifleşme olmak üzere ortaklıkların kurulumuna ağırlık verilmesi olduğu ileri sürülebilmektedir. Bu düzenlemeler Türkiye’de tarım arazilerinin miras vb. yollarla bölünüp veriminin azalmasına engel olabileceği gibi kırsal nüfus yoğunluğunun korunmasına da katkı sağlayabilecektir. Ayrıca günümüzde etkilerini hissetmeye başladığımız iklim değişikliği ile beraber sağlıklı tarım ürünlerine ulaşmanın gelecekte daha da güçleşecek olması tarım sektörünün stratejik önemini çoğaltmaktadır. Dolayısıyla tarıma yönelik vergisel kolaylıkların modern tarım yöntemleri, damla sulama, değişen iklim koşullarına uygun ürünlerin üretimi ile beraber kooperatifleşmenin tesisine yönelimi önerilebilmektedir.

Bu bağlamda Türkiye’de 2015 yılında genel seçimlerin yenilenmesi kararıyla beraber genişletici maliye politikasına ağırlık verildiğini gözlemlemek mümkündür. Ayrıca 15 Temmuz 2016 tarihindeki darbe teşebbüsü sonrasında oluşan ekonomik istikrarsızlığın, söz konusu genişletici maliye politikasının devamını zorunlu kıldığı ileri sürülebilmektedir. Bu kapsamda 2016’da vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı %3,79 oranına yükselmiş olup 2015-2016 yılları arasında vergi harcamalarının ekonomik ve siyasi amaçlarının birbirine eklemelendiğini iddia etmek mümkündür. Çünkü Türkiye’de 2017’de artan terör eylemleri, 2018’de ulusal savunma kapsamında gerçekleştirilen sınır ötesi askeri operasyonlar, özellikle ABD ve bazı AB ülkeleriyle yaşanan çıkar çatışmaları sebebiyle oluşan siyasi gerginlikler döviz fiyatlarında volatiliteye neden olmuştur. Bu süreçte zarar gören makro ekonomik dengelerle beraber 2019 yılında toplam vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı %4,14 oranına kadar yükselmiştir. 2015-2020 yıllarına ilişkin Türkiye’de uygulanan para ve maliye politikaları bağlamında genel bir değerlendirme yapıldığında; sıkı para politikasıyla enflasyon kontrol altına alınmaya, genişletici maliye politikasıyla da ekonomik büyüme desteklenmeye çalışılmıştır. Söz konusu politikanın, Türkiye’de etkileri 2020 yılının mart ayından itibaren hissedilmeye başlanan Covid-19 Küresel Salgınına kadar olan süreçte uygulanabildiğini ifade etmek mümkündür. Diğer yandan salgın sürecinin Türkiye ekonomisine verdiği zararı giderebilmek amacıyla sıkı para politikasından taviz verilmek zorunda kalındığı ileri sürülebilmektedir. Özellikle 2020 yılı içerisinde kararlaştırılan ve belirli bir süreyi kapsayacak biçimde, kamu bankaları aracılığıyla uygulanan düşük faizli kredi kampanyaları para politikasının gevşetilmesi adımları olarak değerlendirilebilmektedir. Zira 2021 yılının son çeyreğinden itibaren TCMB’nin, politika faizi olan bir hafta vadeli repo ihale faiz oranını azaltma sürecine dâhil olmasıyla beraber iktisat politikasında bir paradigma değişiminden söz etmek mümkündür. İlaveten 2022 yılının başından itibaren geçerli olmak üzere özellikle KDV ve ÖTV oranlarında yapılan artışlar maliye politikasında bir nebze sıkılaştırma yönelimine işaret edebilmektedir.

Çalışmada seçilmiş OECD ülkeleri kapsamında Türkiye’nin yanı sıra; ABD, Kanada, Avustralya, Almanya, Fransa, İtalya, Danimarka, İsveç, Norveç, Macaristan ve Letonya’ya yer verilmiştir. Bu bağlamda sayılan ülkelerin tümü düzenli aralıklarla

vergi harcamaları raporu yayınlamaktadır. Söz konusu ülkelerden Kanada, Avustralya, Almanya, Fransa, İtalya ve İsveç'in yayınladıkları raporlar detaylı biçimde hazırlanırken ABD, Danimarka, Norveç, Macaristan, Letonya ve Türkiye basit nitelikli rapor yayınlamaktadır. Anılan ülkelerin tümünde vergi harcamaları verilerinin yayınlanması zorunlu iken Kanada ve Danimarka haricindeki ülkelerde söz konusu veriler bütçe ekine eklenmektedir. Vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payına göre seçilmiş OECD ülkelerinden ortalama olarak sırasıyla Kanada, Letonya, Avustralya, ABD, Norveç, İsveç ve Fransa'nın gerisinde bulunan Türkiye; İtalya, Macaristan, Danimarka ve Almanya'nın önünde yer almaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payına göre seçilmiş OECD ülkelerinden ortalama olarak sırasıyla Kanada, Avustralya, ABD ve Letonya'nın gerisinde bulunan Türkiye; Norveç, İsveç, Fransa, İtalya, Macaristan, Danimarka ve Almanya'nın önünde yer almaktadır. Vergi harcamalarının kamu harcamaları içerisindeki payına göre seçilmiş OECD ülkelerinden ortalama olarak sırasıyla Kanada, Avustralya, ABD, Letonya, Norveç ve İsveç'in gerisinde bulunan Türkiye; Fransa, İtalya, Macaristan, Danimarka ve Almanya'nın önünde yer almaktadır.

Seçilmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında Türkiye'de özellikle istihdam olanaklarının geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payının nispeten yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu oranlar 2015'te %0,83 ve 2019'da %0,98 dolaylarındadır. Bu konuda en yüksek vergi harcamaları 2015'te %1,26 ve 2019'da %1,44 oranları ile ABD'dedir. En düşük vergi harcamaları ise 2015'te %0,2 ve 2019'da %0,28 oranları ile Macaristan'dadır. Ancak Türkiye'de 15-64 yaş grubundaki nüfusta işsizlik oranı 2015 yılında %10,5 ve genç işsizlik oranı %18,5 seviyesinde iken 2019'da söz konusu oranlar sırasıyla %14 ve %25,4 seviyesindedir. Bu durum Türkiye'de istihdam olanaklarının geliştirilmesine yönelik vergi harcamalarının işsizlik oranını azaltmaya yetmediğine işaret edebilmektedir. İstihdam artışına yönelik olarak toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme kapsamında kadınların işgücüne katılımını destekleyebilecek uygulamalara yer verilmesi önerilebilmektedir. Bu bağlamda çocuk vergi kredisi ve çalışan vergi kredisi benzeri uygulamaların yaygınlaştırılması ile anaokulu ve kreş düzeyinde eğitim veren kurumlara yönelik vergi teşviklerinin artırılması önerilebilmektedir. Ayrıca

yükseköğrenim kredi şartlarının bu hassasiyetle belirlenmesi tartışılabilir. Bu hususta kamu harcamalarının daha etkin şekilde uygulanabileceği ileri sürülebilmektedir. Diğer yandan vergi mevzuatında özellikle kız çocuklarının okutulması, çeşitli spor branşları ile sanat dallarına yönlendirilmesine yönelik vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara yer vermek mümkündür. İlaveten mikro kredi kapsamında ticari faaliyette bulunan işletmelere yönelik çeşitli vergisel teşvikler de önerilebilmektedir.

Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı seçilmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında görece iyi seviyede sayılabilmektedir. Söz konusu oranlar 2015’te %0,03 ve 2019’da %0,07 dolaylarındadır. Bu konuda en yüksek vergi harcamaları 2015’te %0,25 ve 2019’da %0,3 oranları ile Fransa’dadır. En düşük vergi harcamaları ise 2015’te %0,014 ve 2019’da %0,012 oranları ile Almanya’dadır. Türkiye’de, Türk Patent ve Marka Kurumu’na yapılan toplam patent başvurusu dikkate alındığında 2019 yılında 2015’e kıyasla %42,68 oranında bir artış sağlandığını ifade etmek mümkündür. Bu hususta katma değeri yüksek projelerin desteklenmesi önerilebilmektedir. Türkiye’de yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı seçilmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında orta sıralarda yer almaktadır. Söz konusu oranlar 2015’te %0,6 ve 2019’da %0,57 olarak hesaplanmaktadır. Bu konuda en yüksek vergi harcamaları 2015’te %3,7 ve 2019’da %2,75 oranları ile Avustralya’dadır. En düşük vergi harcamaları ise 2015’te %0,013 ve 2019’da %0,006 oranları ile Almanya’dadır. Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde ülkelerin sermayeye duyduğu ihtiyacın miktarı kadar ülke vatandaşlarının finansal yatırım araçlarına yönelimi ve çeşitli lobi faaliyetleri de etken olabilmektedir. Bu bağlamda özellikle dış kaynak ihtiyacı olan Türkiye’nin yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik vergi harcamalarında seçilmiş OECD ülkelerine nazaran orta sıralarda yer alması düşündürücü bir sonuç olarak değerlendirilebilmektedir. Dolayısıyla kamu kesiminin borçlanmasına kıyasla yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik olarak uygulanabilecek vergi harcamalarına ağırlık verilmesinin daha etkin olabileceği ileri sürülebilmektedir.

Diğer yandan ortaya çıktığı zaman diliminden bu yana, kısa denilebilecek bir süre zarfında dünya geneline yayılan Covid-19 Küresel Salgını boyunca sağlık sektörüne yönelik yatırımların ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmıştır. Türk Vergi Sisteminde sağlık sektörüne yönelik düzenlenen vergi harcaması niteliğindeki uygulamaları içeren kanun maddeleri aynı zamanda sosyal amaçlar da içerdiğinden dolayı bunların ayrıştırılması gerekmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de sağlık sektörüne yönelik vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payının seçilmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında son sırada yer aldığını ifade etmek mümkündür. Söz konusu oranlar 2015’te (binde) %0,65 ve 2019’da %1,31 dolaylarında hesaplanmaktadır. Bu konuda en yüksek vergi harcamaları 2015’te %1,3 ve 2019’da %1,16 oranları ile ABD’dedir. Ancak bahsi geçen oranların Fransa’da 2015 yılında %0,15 ve 2019’da %0,04 seviyelerinde olduğu anlaşılmaktadır. Sağlık hizmetlerinin de tıpkı eğitimde olduğu gibi özel sektör tarafından sunumunda vergisel teşvikler kullanılabilir. Ancak bu konuda da kamu sunumunun ağırlıklı olduğu ülkelerde kamu harcamalarının yüksek, vergi harcamalarının ise düşük olması olasıdır. İlaven günümüzde ulus devletler, etkileri küresel boyutlara varabilen bir iklim değişikliği sorunu ile karşı karşıyadır. Birleşmiş Milletler tarafından küresel kamusal mal olarak ifade edilen çevresel sürdürülebilirlik, çeşitli teşvik programları vasıtasıyla sübvans edilmesi gereken ve birçok sektörü kapsayan bir alanı işaret edebilmektedir. Ayrıca ilerleyen yıllarda, iyi tarım uygulamaları çerçevesinde sağlıklı gıdaya ulaşım gayesiyle, tarımsal üretime sağlanan destekler ile sağlık sektörü arasındaki bağın kuvvetlenmesi muhtemeldir.

Türkiye’de sosyal amaçlı vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı seçilmiş OECD ülkeleri ile kıyaslandığında son sırada yer almaktadır. Söz konusu oranlar 2015’te %0,31 ve 2019’da %0,36 olarak hesaplanmaktadır. Bu konuda en yüksek vergi harcamaları 2015’te %2,87 ve 2019’da %2,12 oranları ile Norveç’tedir. İlaven 2015’te %2,53 ve 2019’da %2,64 oranları ile Kanada’ya da yer vermek gerekmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de engellilik indirimine ve korumalı işyeri indirimine yönelik teşviklere ağırlık verilmesi ve bunların çeşitlendirilmesi, engelli istihdamının artırılmasına katkı sağlayabilecektir. Diğer yandan özellikle son on yıl içerisinde Türkiye’de sıklıkla uygulanan ve vergi harcaması niteliğinde

değerlendirilen vergi afları vergi denetiminin ve cezalarının etkinliğini azaltabilmektedir. Bu hususta her yıl mükellefler nezdinde oluşan yeni af beklentisi, mükelleflerin kazanç ve iratlarını tam olarak beyan etmemelerini, ödeme yapmaktan kaçınmalarını ve hatta sahte belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, taklit belge gibi vergi mevzuatınca kabul edilmeyen belgeleri tanzim edip kullanmalarını teşvik edebilmektedir. Bu durum dürüst mükelleflerin ve kamuoyunun vicdanını yaralayabilmekte, adaleti ve güveni zedeleyebilmektedir. Ayrıca meydana getirdiği sonuçlar itibariyle mükellefler arasında haksız rekabete yol açabilirken orta ve uzun vadede vergi hasılatının azalmasına da sebebiyet verebilmektedir. Dolayısıyla bu tür düzenlemelere sıklıkla başvurulmaması önerilebilmektedir.

Vergi harcamalarının etkin ve verimli şekilde kullanılabilmesi belirli şartlara bağlıdır. Öncelikle yapılan düzenlemelerin birbiriyle tamamlayıcı veya ikame olma durumları titizlikle incelenmelidir. Ardından yapılması planlanan düzenlemelerde paydaşların görüşlerinin alınması yararlı olabilmektedir. Ayrıca çeşitli çıkar gruplarının etkisinde kalınmaması gerekmektedir. Bu hususta politika yapıcılarının mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine bağlılığı önem arz etmektedir. Çünkü dünya genelinde vergi harcamaları konusunda kesin hesap kanununa benzer cezai sonuçlar doğuran denetim mekanizmaları bulunmadığından bunların nitelik ve nicelik itibariyle denetlenmesi çoğu zaman parlamento düzeyine yükselememektedir. Üstelik OECD içerisinde yıllardır rapor yayınlamayan ülkeler bulunmaktadır. Türkiye’de ise veri içeren ilk vergi harcamaları raporu 2007’de yayınlanırken 2016, 2017 ve 2018 yıllarında ardı ardına yayınlanan raporlardan sonra herhangi bir rapor yayınlanmamıştır. Dolayısıyla Türkiye’de vergi harcamalarının raporlanmasının düzensiz periyoda sahip olduğunu belirtmek mümkündür. Vergi harcamalarının raporlanmasında; detaylı, anlaşılması uzmanlık gerektiren ve düzensiz aralıklarla yayınlanacak raporlar yerine sade, kamuoyu tarafından kolay anlaşılabilir ve periyodik olarak yayınlanacak raporlar daha etkin olabilmektedir. Bu bağlamda Ek-1’de yer verildiği üzere her yıl yayınlanabilecek ve nispeten özet biçiminde olan vergi harcamaları listesi ile Ek-2’de yer verildiği üzere iki-üç yıllık periyotta yayınlanabilecek detaylı vergi harcamaları rapor önerisi sunulmaktadır.

KAYNAKÇA

- 1982 T.C. Anayasası: 9 Kasım 1982 tarihli ve 25088 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2709 Kanun numaralı 1982 T.C. Anayasası.
- 193 Sayılı Kanun: 6 Ocak 1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 213 Sayılı Kanun: 10 Ocak 1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 2872 Sayılı Kanun: 11 Ağustos 1983 tarihli ve 18132 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2872 sayılı Çevre Kanunu.
- 3065 Sayılı Kanun: 2 Kasım 1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 4760 Sayılı Kanun: 12 Haziran 2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.
- 5018 Sayılı Kanun: 24 Aralık 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
- 5520 Sayılı Kanun: 21 Haziran 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 5746 Sayılı Kanun: 12 Mart 2008 tarihli ve 26814 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.
- 6802 Sayılı Kanun: 23 Temmuz 1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu.
- 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi: 10 Temmuz 2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.
- Acemoglu, Daron, Simon Johnson, James Robinson ve Yungyong Thaicharoen: “Institutional Causes, Macroeconomic Symptoms: Volatility, Crises and Growth”, **Journal of Monetary Economics**, V: 50, 2003, s. 49-123.
- Achy, Lahcen: “Financial Liberalization, Savings, Investment and Growth in MENA Countries”, **Middle East Economics**, V: 6, Ed.: Simon Neaime ve Nora Ann Colton, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 2005, s. 67-94.

- Acinöroğlu, Serkan: “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, C: 1, S: 2, 2009, s. 147-169.
- Adal, Erhan: **Hukukun Temel İlkeleri El Kitabı**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2004.
- Ağcakaya, Serpil ve Onur Eroğlu: “Avrupa Birliği’nin Balkan Ülkeleri Vergi Sistemleri Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi”, **Süleyman Demirel İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C: 20, S: 4, 2015, s. 123-140.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Aktan, Coşkun Can: **Anayasal İktisat**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2002.
- Aktan, Coşkun Can: **Mali Ayrımcılık: Keyfi Devlet, Vergi Ayrıcalıkları ve Vergi Ayrımcılığı**, Ankara, Seçkin, 2019.
- Aktan, Coşkun Can: “Türkiye’de Üretim ve İstihdama Yönelik Ulusal Rekabet Gücü Politikası”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, C: 2, No: 2, 2010, s. 166-197, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ebd/issue/4856/333394>, 1 Eylül 2020.
- Aktan, Coşkun Can: “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ed.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Yaşar Vural, Ankara, Seçkin, 2006, s. 189-221.
- Aktan, Coşkun Can: **Vergileme: Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, Ankara, Seçkin, 2018.
- Albayrak, Özlem, Serdal Bahçe ve Abuzer Pınar: “Türkiye’de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları İçin Mikrosimülasyon Analizi: 2003-2013”, **Ankara SBF Dergisi**, C: 71, No: 1, 2016, s. 249-278.
- Altshuler, Rosanne ve Robert Dietz: “Reconsidering Tax Expenditure Estimation”, **National Tax Journal**, V: 64 No: 2, 2011, s. 459-489.
- Altuntepe, Nihat ve Tuğba Güner: “Türkiye’de İstihdam-Büyüme İlişkisinin Analizi (1988-2011)”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, C: 5, S: 1, 2013, s. 73-84.

- Anderson, Barry: “Tax Expenditures in OECD Countries”, **5th Annual Meeting of OECD-Asia SBO**, Bangkok, 10-11 January, 2008, s. 1-22, (Çevrimiçi) www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf, 2 Ekim 2019.
- Aren, Sadun: **Ekonomi Dersleri**, 4. bs., Ankara, İmge Yayınevi, 2014.
- Armağan, Ramazan ve Murat İçmen: “Gelişmiş Ülke Örnekleri Bağlamında Gelir Vergisi Uygulamaları ve Vergi Adaleti İlişkisi”, **Vergi Raporu**, S: 218, Kasım 2017, s. 9-35.
- Armağan, Ramazan ve Süleyman Dikmen: “İskandinav Ülkeleri Vergi Sistemleri ve Gelirlerinin Karşılaştırmalı Bir Analizi”, **Afyon Kocatepe İİBF Dergisi**, C: 17, S: 2, Aralık 2015, s. 67-81.
- Armağan, Ramazan, Süleyman Dikmen ve İclal Dağlıoğlu Şanlı: “2000 Yılı Sonrası Norveç Vergi Sistemi ve Vergi Gelirlerinin Analizi”, **Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan**, Ed.: Adnan Gerçek ve Fatih Saraçoğlu, Ankara, Gazi Kitabevi, 2015, s. 145-164.
- Arzova, Sabri Burak, Ahmet Atakişi ve Utku Ekmekçi: **Endekslerle Türkiye Ekonomisi**, 2. bs., İstanbul, Remzi Kitabevi, 2020.
- Ataç, Beyhan: **Maliye Politikası**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009.
- Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala: **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2015**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom40/12284/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.
- Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala: **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2016**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom40/17578/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.
- Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala: **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2017**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom40/10377/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.
- Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala: **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2018**, (Çevrimiçi) <https://www.parlament.hu/irom40/15381/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.

- Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala: **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2019,** (Çevrimiçi)
<https://www.parlament.hu/irom41/00503/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.
- Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala: **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2020,** (Çevrimiçi)
<https://www.parlament.hu/irom41/06322/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.
- Az Országgyűlés és az Országgyűlés Hivatala: **Főbb Adó-és Járulékkedvezmények: 2021,** (Çevrimiçi)
<https://www.parlament.hu/irom41/10710/adatok/altindmell/adokedvezmenyek.pdf>, 7 Mayıs 2021.
- Bali, Bülent Besim ve Mustafa Çelen: **Kurala Bağlı Maliye Politikaları ve Avrupa Birliği Uygulaması**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2007.
- Balkaya Akça, F. Nilgün: **Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.
- Balseven, Hale: “İngiltere’de Refah Reformlarının Ekonomi Politikası”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, S: 18, 2009, s. 1-29.
- Bankman, Joseph: “The Tax Shelter Problem”, **National Tax Journal**, V: 57, No: 4, 2004, s. 925-936.
- Batirel, Ömer Faruk: “Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasal Uygunluk”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S: 24, 2013/2, s. 13-20.
- Batirel, Ömer Faruk: “Büyüme Dostu Vergileme ve Türkiye Uygulaması”, **Journal of Life Economics**, V: 2, I: 4, 2015, s. 1-8.
- Bayraç, H. Naci ve Melih Çildir: “AB Yenilenebilir Enerji Politikalarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi”, **Uluslararası İktisat ve İşletme Dergisi**, Özel Sayı, 2017, s. 201-212.
- Benker, Karen M.: “Tax Expenditure Reporting: Closing the Loophole in State Budget Oversight”, **National Tax Journal**, V: 39, I: 4, 1986, s. 403-417.
- Bezdek, Roger H. ve Ernest M. Zampelli: “State and Local Government Tax Expenditures Relating to the Federal Government”, **National Tax Journal**, V: 39, No:4, 1986, s. 533-538.

- Bittker, Boris I.: “Accounting for Federal Tax Subsidies in the National Budget”, **National Tax Journal**, V: 22, I: 2, 1969, s. 244-261.
- Bouterige, Yannick, Emile Caldeira, Bertrand Laporte ve Celine de Quatrebarbes: **Tax Expenditure Assessment: From Principles to Practice**, Methodological Guide, Ferdi, France, 2018, ss. 1-67.
- Break, George F.: “The Tax Expenditure Budget-The Need for a Fuller Accounting”, **National Tax Journal**, V: 38, I: 3, s. 261-265.
- Buchanan, James M.: **The New Palgrave: A Dictionary of Economics**, 1987.
- Burton, Mark ve Kerrie Sadiq: **The Tax Expenditure Management: A Critical Assesment**, England, Cambridge University Press, 2013.
- Carlson, Richard Henry: “A Brief History of Preperty Tax”, **Fair&Equitable**, February 2005, s. 3-9.
- Cohen, Wesley M. ve Danial A. Levinthal: “Innovation and Learning: The Two Face of R&D”, **The Economic Journal**, V: 99, No: 397, 1989, s. 569-596.
- Collier, Paul A. ve Robert G. Luther: “The Use of Tax Regulations as Covert Political Policy Variables: A Case Study of Tax Expenditures During the Thatcher Years”, **Financial Accountability&Management**, V: 19, I: 2, 2003, s. 159-184.
- Çelebi, Ahmet Kemal ve Hamza Kahriman: “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”, **Maliye Dergisi**, S: 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 33-63.
- Çiçek, Uğur ve Kübra Uğur: “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi”, **International Journal of Economics & Administrative Sciences Studies**, V: 4, I: 8, 2018, s. 353-364.
- Daly, Michael: “The Role of Tax Expenditure Reporting in a Global Economy”, **The World Economy**, V: 18, I: 1, January 1995, s. 87-112.
- Danmark Skatteministeriet: **Oversigt Over Samtlige Skatteudgifter: 2017-2020**, s. 1-6, <https://www.skm.dk/media/7148/skatteudgifter-samlet-liste.pdf>, 11 Mayıs 2021.

- Danmark
Skatteministeriet: **Skatteudgifter**, (Çevrimiçi)
<https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/#/?page=1>, 10 Mayıs 2021.
- Davie, Bruce F.: “Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System”, **National Tax Journal**, V: 47, No: 1, 1994, s. 39-62.
- Değirmenci, Tunahan ve Veysel İnan: “Çevre Koruma Harcamalarının Çevre Kirliliği Üzerindeki Etkisi: Seçilmiş OECD Ülkeleri Analizi”, **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, S: 21 (2), 2019, s. 232-250.
- Demircan Siverekli, Esra: “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, S: 21, Temmuz-Aralık 2003, s. 97-116.
- Deutschland
Bundesministerium der Finanzen: **Subventionsbericht des Bundes: 2015-2017**, (Çevrimiçi)
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Subventionspolitik/2017-08-23-subventionsbericht-26-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=1, 3 Mayıs 2021.
- Deutschland
Bundesministerium der Finanzen: **Subventionsbericht des Bundes: 2017-2020**, (Çevrimiçi)
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2020-03-01-Subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=16, 3 Mayıs 2021.
- Economic Recovery Plan for Australia: **Historical Australian Government Data**, Table 6: Australian Government General Government Sector Revenue, Expenses, Net Operating Balance, Net Capital Investment and Fiscal Balance, s. 11-16, (Çevrimiçi)
https://budget.gov.au/2020-21/content/bp1/download/bp1_bs11_w.pdf, 17 Mayıs 2021.
- Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş: “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, S: 164, Ocak-Haziran 2013, s. 99-119.
- Eğilmez, Mahfi: “Önce Doğru Teşhis”, **Kendime Yazılar**, (Çevrimiçi)
<https://www.mahfiegilmez.com/2019/06/once-dogru-teshis.html?m=1>, 17 Mart 2021.

- Eğilmez, Mahfi ve Ercan Kumcu: **Ekonomi Politikası: Teori ve Türkiye Uygulaması**, 12. bs. , İstanbul, Remzi Kitabevi, 2008.
- Elksnina-Zascirinska, Zlata: “Latvia”, **PWC, Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes**, 2018/19, s. 1-2836, (Çevrimiçi) <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2018-19-2.pdf>, 8 Mayıs 2021.
- Erdoğan, M. Mustafa: “Sosyal Harcamaların Kapsamı ve Türkiye’de Sosyal Bütçe”, **Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2013, s. 53-95.
- Eriçok, Recep Emre: “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021”, **İstanbul İktisat Dergisi**, C: 69, S: 2, 2019, s. 321-355.
- European Union: **Countries**, (Çevrimiçi) http://www.europa.eu/european-union/about-eu/countries_en#tab-0-0, 1 Mart 2021.
- Eurostat: **Government Expenditure**, (Çevrimiçi) https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/GOV_10_A_MAIN_custom_823507/default/table?lang=en, 3 Mayıs 2021.
- Feldstein, Martin: “A Contribution to the Theory of Tax Expenditures: The case of Charitable Giving”, **The Economics of Taxation**, Ed. H. J. Aaron ve M. J. Boskin, The Brookings Institution, Washington, D. C., 1980, s. 99-122.
- Ferhatoglu, Emrah: **Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.
- Ferhatoglu, Emrah: “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C: 6, S: 2, Aralık 2005, s. 77-93.
- France Ministère de L’économie, Des Finances et de la Relance: **Les Dépenses Fiscales: 2017**, s. 1-249, (Çevrimiçi) <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance-publique/files/farandole/ressources/2017/pap/pdf/VMT1-2017.pdf>, 3 Mayıs 2021.

France Ministère de L'économie, Des Finances et de la Relance: **Les Dépenses Fiscales: 2020**, s. 1-185, (Çevrimiçi) <https://www.budget.gouv.fr/documentation/file-download/3524>, 3 Mayıs 2021.

France Ministère de L'économie, Des Finances et de la Relance: **Les Dépenses Fiscales: 2021**, s. 1-252, (Çevrimiçi) <https://www.budget.gouv.fr/documentation/file-download/6838>, 3 Mayıs 2021.

Giray, Filiz: “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C: 21, S: 1, 2002, s. 27-52.

Government of Canada: **Infographic for Government of Canada**, (Çevrimiçi) <https://www.tbs-sct.gc.ca/ems-sgd/edb-bdd/index-eng.html#orgs/gov/gov/infograph/financial>, 26 Nisan 2021.

Government of Canada: **Report on Federal Tax Expenditures**, (Çevrimiçi) <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures.html>, 26 Nisan 2021.

Gözen, Serhat ve Taha Artuç: “Alman Vergi Sistemi”, **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 65-91.

Guicciardini, Francesco: “Artan Oranlı Toprak Vergisi Üzerine İki Görüş”, Çev.: Bilsay Kuruç, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C: 19, S: 2, 1964, s. 31-44.

Günaydın, İhsan: “Vergi-Harcama Tartışması: Türkiye Örneği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, C: 5, S: 2, 2004, s. 163-181.

Günaydın, İhsan ve Barış Yıldız: “Vergi Politikası ile Yoksulluk Azaltılabilir Mi?”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, C: 5, S: 9, 2016, s. 90-104.

Günlük Şenesen, Gülay: “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Kapsam, Örnekler ve Türkiye İçin Öneriler”, **Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar**, Ed.: Figen Altuğ, Ahmet Kesik ve Murat Şeker, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 97-128.

Haldun, İbn-i: **Mukaddime**, Çev.: Halil Kendir, İstanbul, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, C: 1, 2017.

- Hallerberg, Mark: “Tax Expenditures in Germany”, **International Budget Partnership**, May 2014, s. 1-10, (Çevrimiçi) <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Hidden-Corners-Germany.pdf>, 2 Ekim 2019.
- Harris, Jeffrey E. ve Sam A. Hicks: “Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation”, **Public Budgeting&Finance**, V: 12, I: 3, 1992, s. 32-49.
- Hashimzade, Nigar, Chris Heady, Gareth Myles, Lynnr Oats, Kimberley Scharf ve Hana Yousefi: “The Definition, Measurement and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs”, **Tax Administration Research Centre**, National Audit Office, June 2014, s. 1-72, (Çevrimiçi) <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2014/03/TARC-Tax-Expenditures-and-tax-reliefs-technical-paper.pdf>, 2 Ekim 2019.
- Heady, Christopher ve Mario Mansour: “Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies”, **How to Notes**, IMF, Fiscal Affairs Department, 2019, s. 1-15, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/HowToNotes/HTNEA2019002.ashx>, 2 Ekim 2019.
- Heller, Peter: “Understanding Fiscal Space”, **IMF Policy Discussion Paper**, V: 5, No: 4, 2005, s. 1-18, (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2005/pdp04.pdf>, 20 Nisan 2020.
- Heller, Peter: “Back to Basics, Fiscal Space: What it is and How to Get it”, **Finance and Development**, V: 42, No: 2, 2005, s. 1-5, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2005/06/basics.htm>, 20 Nisan 2020.
- Hellmuth, William F.: “Erosion of the Federal Corporation Income Tax Base”, Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the National Tax Association, **National Tax Association**, V: 48, 1955, s. 315-350.
- Hildred, William M. ve James V. Pinto: “Estimates of Passive Tax Expenditures”, **Journal of Economic Issues**, V: 23, No: 1, 1984, s. 93-106.
- Hildred, William M. ve James V. Pinto: “Passive Tax Expenditures: Estimates of States’ Revenue Loses Attributable to Federal Tax Expenditures”, **Journal of Economic Issues**, V: 20, No: 4, 1986, s. 941-952.

- Hobbes, Thomas: **Leviathan**, Çev.: Semih Lim, 6. bs. , İstanbul, Yapı Kredi Yayınları, No: 319, Kazım Taşkent Klasik Yapıtlar Dizisi, No: 9, 2007.
- Hocaoğlu, Celal: “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S: 5, 2015, s. 491-515.
- Hockley, C. Graham: **Fiscal Policy An Introduction**, London, Routledge and Kegan Paul Limited, 1992.
- Horpedahl, Jeremy ve Brandon Pizzola: “A Trillion Little Subsidies: The Economic Impact of Tax Expenditures in the Federal Income Tax Code”, **Mercatus Center Research Papers**, George Mason University, 2012, s. 1-36, (Çevrimiçi) <https://www.mercatus.org/publications/government-spending/trillion-little-subsidies-economic-impact-tax-expenditures-federal>, 13 Ocak 2020.
- Ibele, Mark A. ve Jon David Vasché: “Tax Expenditure Reporting in California: Lessons and Opportunities”, **Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, V: 92, 1999, s. 401-410.
- IMF: “Fiscal Transparency Evaluation: Republic of Lithuania”, **IMF Country Report**, No: 19/122, Washington D.C., 2019, s. 1-61, (Çevrimiçi) <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/CR/2019/1LTUEA2019001.ashx>, 20 Nisan 2021.
- IMF: “Manual on Fiscal Transparency”, **Public Availability of Information**, (Çevrimiçi) www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/sec02a.htm, 13 Ekim 2019.
- Institute on Taxation and Economic Policy: **State by State Tax Expenditure Reports**, (Çevrimiçi) <https://itep.org/state-by-state-tax-expenditure-reports/>, 23 Nisan 2021.
- Italia Ministero dell’Economia e delle Finanze: **Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2017**, s. 1-94, (Çevrimiçi) https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2018/Rapporto_annuale_sulle_spese_fiscali.pdf, 3 Mayıs 2021.

- Italia Ministero dell'Economia e delle Finanze: **Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2018**, s. 1-197, (Çevrimiçi) https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2019/Rapporto_Spese_fiscali_2018.pdf, 3 Mayıs 2021.
- Italia Ministero dell'Economia e delle Finanze: **Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2019**, s. 1-239, (Çevrimiçi) https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2019/Rapporto_spese_fiscali_2019_definitivo.pdf, 3 Mayıs 2021.
- Italia Ministero dell'Economia e delle Finanze: **Commissione per la Redazione del Rapporto Annuale sulle Spese Fiscali: 2020**, (Çevrimiçi) <https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2021/Rapporto-spesse-fiscali-nov-2020.pdf>, 3 Mayıs 2021.
- İrey Zoba, Sevim, Erdiñ Karakullukçu ve Uğur Şevik: “Mikro Veri Kullanarak Popölasyon Sentezleme”, **Xth International Statistic Days Conference**, Giresun, 2016, s. 1-19, (Çevrimiçi) www.researchgate.net/publication/319122644_Mikro_Veri_Kullanarak_Populasyon_Sentezleme, 4 Mart 2020.
- Jacobsen, Michael Riis, Andrea Gebauer, Kirsti Mellbye, Fransiska Pukander, Seppo Kari, Soren Olsen ve Lars Lindvall: “Tax Expenditures in the Nordic Countries: A Report from a Nordic Working Group”, Presented at the Nordic Tax Economist Meeting in Oslo, June 2009, s. 1-59, (Çevrimiçi) <http://ft.dk/samling/20091/almdel/sau/spm/106/svar/716635/847543.pdf>, 2 Ekim 2019.
- James, Simon ve Christopher Nobes: **The Economics of Taxation**, Trowbridge Wiltshire, Prentice Hall International (UK) Limited, 1992.
- Kapani, Münci: **Kamu Hürriyetleri**, 6. bs. , Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Faköltesi Yayınları, No: 453, 1981.
- Karadağ, Mesut ve Eyüp Demir: “Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Ekonomik Büyümeye ve Gelirin Yeniden Dağılımına Etkileri”, **Vergi Dünyası**, S: 471, Kasım 2020, s. 147-153.
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi**, C: 16, Ö. S.: 2014, 2015, s. 3637-3739.

- Karaş, Göksel: “İtalyan Vergi Sistemi”, **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 319-338.
- Kassim, Lanre ve Mario Mansour: “Tax Expenditures Reporting in Developing Countries: An Evaluation”, **Revue d’économie du Développement**, V: 26, I: 2, 2018, s. 113-167.
- Kayaer, Mesut: “Bir Çevre Koruma Aracı Olarak Çevresel Vergilerin, Sübvansiyonların ve Teşviklerin ve Dış Yardımların Kullanılması”, **Azerbaycan’ın Vergi Jurnalı**, S: 2, 2013, s. 129-142.
- Kayalıdere, Gül ve Pelin Mastar Özcan: “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2012, C: 17, S: 1, s. 341-366.
- Keynes, John Maynard: **Genel Teori: İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi**, Çev.: Uğur Selçuk Akalın, 2. bs. , İstanbul, Kalkedon Yayınları, 2010.
- King, Ronald F.: “Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on the Political Economy of the Federal Revenue Code”, **Public Budgeting&Finance**, Spring, 1984, s. 14-31.
- Kirmanoğlu, Hülya: **Kamu Kesimi Ekonomisi**, İstanbul, Beta, 2007.
- Kirmanoğlu, Hülya, Binhan E. Yılmaz ve Nazan Susam: “Maliye Teorisi’nin Çıkmazı: Küresel Kamusal Mallar (Kalkınma Yardımları İçinde Küresel Kamusal Malların Finansmanı)”, **Maliye Dergisi**, S: 150, Ocak-Haziran 2006, s. 25-52.
- Kolçak, Menşure: “Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, **Azerbaycan’ın Vergi Jurnalı**, 3(117), 2014, s. 57-72.
- Kraan, Dirk-Jan: “Off-budget and Tax Expenditures”, **OECD Journal on Budgeting**, V: 4, I: 1, 2004, s. 121-141.
- Kulu, Bahattin: “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri”, **Vergi Dünyası**, S: 228, Ağustos 2000, s. 24-29.
- Latvija Finanšu Ministrija: **Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu Summas: 2019**, s. 90-114, (Çevrimiçi) <https://www.fm.gov.lv/lv/media/2020/download>, 9 Mayıs 2021.

- Latvija Finanšu **Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu**
Ministrija: **Summas: 2020, 102-122, (Çevrimiçi)**
<https://www.fm.gov.lv/lv/media/2109/download>, 9
Mayıs 2021.
- Latvija Finanšu **Nodokļu Atvieglojumu (Atlaižu) un Nodokļu Parādu**
Ministrija: **Summas: 2021, 112-134, (Çevrimiçi)**
<https://www.fm.gov.lv/lv/media/2937/download>, 9
Mayıs 2021.
- Listokin, Yair: “A Note on Tax Expenditures and Business Cycle Fluctuations”, **Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, V: 102, November 12-14, 2009, s. 195-202.
- Listokin, Yair: “Equity, Efficiency and Stability: The Importance of Macroeconomics for Evaluating Income Tax Policy”, **Yale Journal on Regulation**, V: 29, I: 1, 2012, s. 45-89.
- Magyarország Kormánya: **Törvényjavaslat Magyarország: 2021, s. 1-320, (Çevrimiçi)**
<https://www.parlament.hu/irom41/10710/10710.pdf>, 7
Mayıs 2021.
- Maktouf, Lotfi ve Stanley S. Surrey: “Tax Expenditures: Analyses in Less Developed Countries”, **Taxation in Developing Countries**, Ed.: Richard M. Bird ve Oliver Oldman, Baltimore, John Hopkins University Press, 1990, s. 203-209.
- McKenna, Joseph P.: “Tax Loopholes: A Procedural Proposal”, **National Tax Journal**, V: 16, No: 1, 1963, s. 63-67.
- McLoughlin, Kevin ve Stuart B. Proudfoot: “Giving by Not Taking: A Primer on Tax Expenditures”, **Canadian Public Policy – Analyse de Politiques**, V: 7, No: 2, s. 328-337.
- Nalbant Efe, Gözde ve Müge Yetkin Ataer: “Ülke Gruplarının Vergi Yapıları Arasındaki Farklılıklar ve Nedenleri”, **Political Economy of Taxation**, Ed.: Murat Aydın ve S. Sami Tan, Ijopce Publication, London&İstanbul, No: 23, 2016, s. 109-125.
- Norge Regjeringa: **Proposisjonar til Stortinget, (Çevrimiçi)**
<https://www.regjeringen.no/no/dokument/prop/id1753/?page=2>, 11 Mayıs 2021.

- Norge Regjeringa: “Skatter, Avgifter og Toll: 2016”, **Proposisjon til Stortinget**, s. 1-381, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/81bf9767b33046209fcc8a86bd6eabf7/no/pdfs/prp201520160001ls0dddpdfs.pdf>, 11 Mayıs 2021.
- Norge Regjeringa: “Skatter, Avgifter og Toll: 2017”, **Proposisjon til Stortinget**, s. 1-354, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/83f4ddc3a3e54345aa45c5cd17e4e12c/no/pdfs/prp201620170001ls0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.
- Norge Regjeringa: “Skatter, Avgifter og Toll: 2018”, **Proposisjon til Stortinget**, s. 1-386, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/60ae6d000b81421983b31bfc834fc9b7/no/pdfs/prp201720180001ls0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.
- Norge Regjeringa: “Skatter, Avgifter og Toll: 2019”, **Proposisjon til Stortinget**, s. 1-464, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/e9b5f59363e0431c93e2785cb82e9bde/no/pdfs/prp201820190001ls0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.
- Norge Regjeringa: “Skatter, Avgifter og Toll: 2020”, **Proposisjon til Stortinget**, s. 1-342, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/6967214730d34b9190923f58f748a2fb/no/pdfs/prp201920200001ls0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.
- Norge Regjeringa: “Skatter, Avgifter og Toll: 2021”, **Proposisjon til Stortinget**, s. 1-365, (Çevrimiçi) <https://www.regjeringen.no/contentassets/d2e227f7a0e842e2946a8f8f95cb65db/no/pdfs/prp202020210001ls0dddpdfs.pdf>, 15 Mayıs 2021.
- OECD: **Glossary of Tax Terms**, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>, 19 Eylül 2019.
- OECD: **Member Countries**, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/about/members-and-partners>, 29 Nisan 2021.
- OECD: **Statistics**, (Çevrimiçi) <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVSWE>, 23 Nisan 2021.

- O'Hare, John, Mary Schmitt ve Judy Xanthopoulos: "Measuring the Benefit of Federal Tax Expenditures Used by Small Business", Quantria Strategies, LLC, **SBA: Small Business Administration, Office of Advocacy**, November 2013, s. 1-56.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 11. bs., 2016.
- Önder, Rıdvan ve Mehmet Küçükkaya: "Özel Bir Amortisman Uygulama Yöntemi", **Mali Çözüm**, İSMMO Yayınları, S: 152, 2019, s. 77-90.
- Öz, Ersin: "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, C: 17, S: 1, 2002, s. 11-33.
- Özker, A. Niyazi: "Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği", **E-Akademi: Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, S: 7, Eylül 2002, (Çevrimiçi) www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm, 10 Kasım 2019.
- Pechman, Joseph A.: **Federal Tax Policy: Studies of Government Finance**, Washington D.C., The Brookings Institution Press, 1983.
- Pedük, Türkben: **Vergi Harcamaları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Pressman, Steven: "Tax Expenditures for Child Exemptions: A Poor Policy to Aid America's Children", **Journal of Economic Issues**, V: 27, No: 3, September, 1993, s. 699-719.
- Polska Portal Podatkowy: **Preferencje Podatkowe w Polsce**, (Çevrimiçi) <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/podatki-w-polsce/preferencje-podatkowe-w-polsce>, 21 Nisan 2021.
- Poterba, James: "Economic Analysis of Tax Expenditures", **National Tax Journal**, V: 64, I: 2, 2011, s. 451-457.
- Redonda, Agustin: "Tax Expenditures and Sustainability: An Overview", **Discussion Note**, Council on Economic Policies, November 2016, s. 1-60.
- Redonda, Agustin ve Tom Neubig: "Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies", **Discussion Note**, Council on Economic Policies, November 2018, s. 1-21.

- Ricardo, David: **Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri**, Çev.: Barış Zeren, 3. bs., İstanbul, Hasan Ali Yücel Klasikleri Dizisi, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2015.
- Sağdıç, Ersin Nail ve Fazlı Yıldız: “Amerikan Vergi Sistemi”, **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 19-64.
- Sandalcı, İnci: “Fransız Vergi Sistemi”, **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 163-182.
- Saraç, Özgür: “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, **Maliye Dergisi**, S: 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 252-277.
- Saraçoğlu, Fatih ve Öner Gümüş: “Vergi Teşviklerinden Kaynaklanan Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Kongresi (USAK’17)**, 20-22 Nisan 2017, İstanbul, s. 1362-1373.
- Schick, Allen: “Controlling Nonconventional Expenditure: Tax Expenditures and Loans”, **Public Budgeting&Finance**, V: 6, I: 1, 1986, s. 3-19.
- Schick, Allen: “Pathways to Improving Budget Implementation”, **Budget Management and Financial Accountability Course**, The World Bank, March 1, 2004, ss. 1-12, (Çevrimiçi)
<http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/BudgetManagFinAccCourse04/Pathways.ppt>, 29 Ekim 2019.
- Schnitzer, Martin ve Yung Ping Chen: **Public Finance and Public Policy Issues**, USA, Intext Educational Publishers, 1972.
- Shoup, Carl S.: “Surrey’s Pathways to Tax Reform – A Review Article”, **The Journal of Finance**, V: 30, No: 5, 1975, s. 1329-1343.
- Sökmen Gürçam, Özlem: “İskandinav Ülkelerde Vergi Sistemleri: Danimarka, İsveç ve Norveç”, **Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri**, Ed.: Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 2020, s. 277-318.
- Stiglitz, Joseph E.: **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev.: Ömer Faruk Batırel, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549/396, 1994.

- Stiglitz, Joseph E. ve Michael J. Boskin: “Some Lessons from the New Public Finance”, **The American Economic Review**, Papers and Proceedings, V: 67, No: 1, February 1977, s. 295-301.
- Surrey, Stanley S.: **Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures**, Cambridge, Harvard University Press, 1973.
- Surrey, Stanley S. ve Paul. R. McDaniel: “Tax Expenditures Concept and the Budget Reform Act of 1974”, **Boston College Law Review**, V: 22, No: 5, 1976, s. 679-725.
- Surrey, Stanley S. ve Paul R. McDaniel: **Tax Expenditures**, USA, Harvard University Press, 1985.
- Surrey, Stanley S. ve William F. Hellmuth: “The Tax Expenditures Budget-Response to Professor Bittker”, **National Tax Journal**, V: 22, No: 4, 1969, s. 528-537.
- Sverige Regeringskansliet: **Redovisning av Skatteutgifter**, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/skrivelse/2020/04/skr.-20192098/>, 10 Mayıs 2021.
- Sverige Regeringskansliet: **Redovisning av Skatteutgifter: 2016**, s. 1-65 (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/496f5e/contentassets/a03cbc52a400ea408c518a9c05f73/redovisning-av-skatteutgifter-2016-skr.-20151698>, 13 Mayıs 2021.
- Sverige Regeringskansliet: **Redovisning av Skatteutgifter: 2017**, 1-61, (Çevrimiçi), <https://www.regeringen.se/49740c/contentassets/1482224ef16c43458b785f2dbcdcbcf40/redovisning-av-skatteutgifter-2017-skr.-20161798>, 13 Mayıs 2021.
- Sverige Regeringskansliet: **Redovisning av Skatteutgifter: 2018**, s. 1-65, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/49740b/contentassets/66939197fc974981aa3feeac7b79afeb/redovisning-av-skatteutgifter-2018-skr.-20171898.pdf>, 13 Mayıs 2021.
- Sverige Regeringskansliet: **Redovisning av Skatteutgifter: 2019**, s. 1-65, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/4a6f59/contentassets/d1bb13b74b164d898721ed1814332fc6/redovisning-av-skatteutgifter-2019-skr.-20181998.pdf>, 13 Mayıs 2021.

- Sverige
Regeringskansliet: **Redovisning av Skatteutgifter: 2020**, s. 1-61, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/4a7256/contentassets/3da4557ae5eb4cc9b630f563645ea1b4/redovisning-av-skatteutgifter-2020-skr.-20192098.pdf.pdf.pdf>, 13 Mayıs 2021.
- Sverige
Regeringskansliet: **Redovisning av Skatteutgifter: 2021**, s. 1-61, (Çevrimiçi) <https://www.regeringen.se/4967d4/contentassets/13928df0644a43049e5f39126e0c78cc/redovisning-av-skatteutgifter-2021-skr.-20202198.pdf>, 13 Mayıs 2021.
- Swift, Zhicheng Li: “Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets”, **World Bank Policy Research Working Paper Series**, Washington D.C., 2006, s. 1-123, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1596/1813-9450-3927>, 23 Nisan 2020.
- Swift, Zhicheng Li, Hana Polackova Brixi ve Christian Valenduc: “The Expenditures: General Concept, Measurement and Overview of Country Practices”, **Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies**, Ed.: Hana Polackova Brixi, Christian Valenduc ve Zhicheng Li, The World Bank, Washington D.C., 2004, s. 1-18.
- Şeren Kurular, Gamze Yıldız: “Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçe Politikalarının Feminist Kökenleri”, **Fe Dergi 10**, No:1, 2018, s. 94-108, (Çevrimiçi) http://cins.ankara.edu.tr/19_8.pdf, 6 Eylül 2020.
- T.C. Adalet Bakanlığı: **Yargı Reformu Stratejisi**, Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) <https://hhgm.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/haber2>, 17 Mart 2021.
- T.C. Başbakanlık: **Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 2001-2005**, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2000, s. 1-243.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı: **Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları**, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, (Çevrimiçi) <https://www.sbb.gov.tr/yillar-bazinda-genel-devlet-istatistikleri/>, 5 Nisan 2021.

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: **AB Tanımlı Genel Yönetim Borç Stoku İstatistikleri**, (Çevrimiçi) <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansman-istatistikleri>, 6 Nisan 2021.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: **Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri**, Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) <https://hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri>, 22 Aralık 2020.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: **Tarihçe**, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) <https://hmb.gov.tr/bumko-tarihce>, 4 Ocak 2021.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: **Tarihçe**, Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma, (Çevrimiçi) <https://hmb.gov.tr/kontrol-bumko-tarihce>, 6 Ekim 2020.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: **Vergi Harcamaları Raporu: 2018**, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, s. 1-384, (Çevrimiçi) [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar - Raporu-2018.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar-Raporu-2018.pdf), 12 Kasım 2019.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı: **Yeni Ekonomi Programı: Dengelenme-Disiplin-Değişim: 2019-2021**, s. 1-34, (Çevrimiçi) <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/10/Yeni-Ekonomi-Programi-2019-2021.pdf>, 4 Mart 2021.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Ar-Ge ve Yenilik Ekosisteminin Güçlendirilmesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1-85.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Eğitim Sisteminde Kalitenin Artırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, 1-67.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Enerji Arz Güvenliği ve Verimliliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1-66.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, İş ve Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1-65.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, İşgücü Piyasası ve Genç İstihdamı Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2018, s. 1-105.

- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Sağlık Endüstrilerinde Dönüşüm Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1-133.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Sağlık Hizmet Kalitesi ve Mali Sürdürülebilirlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1-76.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Tarım ve Gıdada Rekabetçi Üretim Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018, s. 1-307.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı: **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2018 s. 1-101.
- T.C. Maliye Bakanlığı: **Vergi Harcamaları Raporu: 2007**, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s. 1-30, (Çevrimiçi) https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2007-.pdf, 2 Ekim 2019.
- T.C. Maliye Bakanlığı: **Vergi Harcamaları Raporu: 2016**, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s. 1-377, (Çevrimiçi) https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2016-.pdf, 2 Ekim 2019.
- T.C. Maliye Bakanlığı: **Vergi Harcamaları Raporu: 2017**, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, s. 1-138, (Çevrimiçi) https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2017-.pdf, 2 Ekim 2019.
- T.C. Resmî Gazete: “21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 1’inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Genel Tebliğ”, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180611-6.htm>, 13 Nisan 2021.
- T.C. Resmî Gazete: “3471 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı”, (Çevrimiçi) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/02/20210202-8.pdf>, 13 Nisan 2021.
- T.C. Resmî Gazete: **2005 Mali Yılı Bütçe Uygulama Talimatı**, Sıra No: 3, (Çevrimiçi) www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050119-19.htm, 6 Ekim 2020.

- Tekin, Ahmet ve Yaşar Akdağ: “Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda’nın Vergi Harcamaları Gelişimi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C: 15, S: 2, 2013, s. 277-292.
- The Treasury of Australian Government: **Publications**, (Çevrimiçi) <https://treasury.gov.au/publication>, 17 Mayıs 2021.
- The Treasury of Australian Government: **Tax Expenditures Statement: 2015**, (Çevrimiçi) https://treasury.gov.au/sites/default/files/2019-03/2015_TES.pdf, 17 Mayıs 2021.
- The Treasury of Australian Government: **Tax Expenditures Statement: 2020**, (Çevrimiçi) https://treasury.gov.au/sites/default/files/2021-01/145906_2020-tbvs.pdf, 17 Mayıs 2021.
- Tokman, Marcelo R., Jorge Rodriguez C., Cristobal Marshall S.: “Las Excepciones Tributarias Como Herramienta de Política Publica”, **Estudios Públicos**, No: 102, 2006, s. 69-112.
- Türk Dil Kurumu: **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) <http://sozluk.gov.tr>, 2 Ekim 2019.
- Türk Patent ve Marka Kurumu: **Yıllık İstatistikler**, (Çevrimiçi) <https://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/statistics/>, 2 Nisan 2021.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi: **TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) <http://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/sorgu>, 5 Ocak 2021.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası: **Reel Kesim Güven Endeksi**, (Çevrimiçi) <https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/dashboard/4977>, 18 Mart 2021.
- Türkiye İstatistik Kurumu: **15-64 Yaş Grubundaki Nüfusun İşgücü Durumu ve Genç Nüfusta (15-24 Yaş) İşsizlik Oranı**, İstatistik Veri Portalı (Çevrimiçi) <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Istihdam,-Issizlik-ve-Ucret-108>, 27 Mart 2021.
- Türkiye İstatistik Kurumu: **Bitkisel Üretim İstatistikleri**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi) <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Uretim-Istatistikleri-2020-33737>, 25 Mart 2021.

- Türkiye Kurumu: İstatistik **Ekonomik Güven Endeksi**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi)
<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ekonomik-Guven-Endeksi-Ocak-2015-18803>, 12 Mart 2020.
- Türkiye Kurumu: İstatistik **Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi)
<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Gelir-ve-Yasam-Kosullari-Arastirmasi-2019-33820>, 11 Nisan 2021.
- Türkiye Kurumu: İstatistik **Harcama Yöntemi ile GSYH (2009 Bazlı)**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi)
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Ulusal-Hesaplar-113>, 4 Mart 2021.
- Türkiye Kurumu: İstatistik **Hayvansal Üretim İstatistikleri**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi)
<https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Tarim-111>, 25 Mart 2021.
- Türkiye İstatistik Kurumu: **Tüketici Fiyat Endeksi**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi)
<http://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Enflasyon-ve-Fiyat-106>, 7 Ocak 2021.
- Türkiye Kurumu: İstatistik **Tüketici Güven Endeksi**, İstatistik Veri Portalı, (Çevrimiçi)
<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Tuketici-Guven-Endeksi-Aralik-2015-18850>, 22 Mart 2021.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği: **Mesleklerin Gruplandırılması Rehberi**, s. 1-374, (Çevrimiçi)
<https://www.atso.org.tr/yukleme/dosya/3d950ae79d170ab32e8c73b59f1bc5f0.pdf>, 29 Ekim 2020.
- Uemura, Toshiyuki: “An Estimation of Tax Expenditures in Japanese Income Tax from the Viewpoint of the Fiscal Transparency”, **Government Auditing Review**, V: 16, 2009, s. 3-17.
- United Nations Development Agency: “Sustainable Development Goals”, **UNDP**, (Çevrimiçi)
<https://www.undp.org/content/undp/en/home/sustainable-development-goals.html>, 19 Eylül 2020.
- United Nations Development Programme: **Human Development Report: 2015**, (Çevrimiçi)
http://hdr.undp.org/sites/default/files/2015_human_development_report.pdf, 1 Nisan 2021.

United Nations Development Programme:	Nations	Human Development Report: 2016, (Çevrimiçi) http://hdr.undp.org/sites/default/files/HDR2016_EN_Overview_Web_0.pdf , 1 Nisan 2021.
United Nations Development Programme:	Nations	Human Development Indices and Indicators: 2018, (Çevrimiçi) http://hdr.undp.org/sites/default/files/2018_human_development_statistical_update.pdf , 1 Nisan 2021.
United Nations Development Programme:	Nations	Human Development Report: 2019, (Çevrimiçi) http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2019.pdf , 1 Nisan 2021.
United Nations Development Programme:	Nations	Human Development Report: 2020, (Çevrimiçi) http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2020.pdf , s. 1-396, 1 Nisan 2021.
U.S. Bureau of Economic Analysis:	of	Government Current Receipts and Expenditures, (Çevrimiçi) https://apps.bea.gov/iTable/iTable.cfm?reqid=19&step=3&isuri=1&1921=survey&1903=86 , 23 Nisan 2021.
U.S. Department of The Treasury:		Tax Expenditures, (Çevrimiçi) https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures , 23 Nisan 2021.
U.S. Department of The Treasury:		Tax Expenditures: FY2017, s. 1-36, (Çevrimiçi) https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Tax-Expenditures-FY2017.pdf , 23 Nisan 2021.
U.S. Department of The Treasury:		Tax Expenditures: FY2018, s. 1-37, (Çevrimiçi) https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-FY2018_0.pdf , 23 Nisan 2021.
U.S. Department of The Treasury:		Tax Expenditures: FY2019, s. 1-37, (Çevrimiçi) https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-FY2019.pdf , 23 Nisan 2021.
U.S. Department of The Treasury:		Tax Expenditures: FY2020, s. 1-36, (Çevrimiçi) https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-FY2020.pdf , 23 Nisan 2021.
U.S. Department of The Treasury:		Tax Expenditures: FY2021, s. 1-45, (Çevrimiçi) https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-2021.pdf , 23 Nisan 2021.

- Wagner, Adolph: “Three Extracts on Public Finance”, **Classics in the Theory of Public Finance**, Ed. Richard A. Musgrave ve Alan T. Peacock, New York, St. Martin’s Press, s. 1-15.
- Wallerstein, Immanuel: **Liberalizmden Sonra**, Çev.: Erol Öz, İstanbul, Metis Kitabevi, 1998.
- Yavuz, Erdem: “Türk Vergi Sistemindeki Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları”, **Kamu Politikalarına Sosyal Bakış: Farklı Disiplinler, Ortak Anlayış**, Ed.: Gamze Yıldız Şeren Kurular, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s. 129-153.
- Yayman, Derya: “Avustralya Vergi Sisteminin Sosyoekonomik Analizi”, **Journal of Social and Humanities Sciences Research**, V: 7, I: 52, 2020, s. 819-836.
- Yılmaz, Binhan E.: **Maliye**, İstanbul, Der Yayınları, 2. bs., 2016.
- Yılmaz, Binhan E. ve Sevinç Yaraşır: “Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Tasarruf-Yatırım Açıkları ve Dış Kaynak İhtiyacı”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C: 27, S: 2, 2009, s. 97-128.
- Yılmaz, Binhan E.: **Türkiye’nin Değişmeyen Kaderi (Osmanlı’dan Günümüze 1854-2013): Borç Çıkmazı**, Derin Yayınları, 3. bs., İstanbul, 2015.

EKLER

EK 1: Türkiye'ye Yönelik Vergi Harcamaları Liste Önerisi

EK 2: Türkiye'ye Yönelik Vergi Harcamaları Rapor Önerisi



EK-1: Türkiye'ye Yönelik Vergi Harcamaları Liste Önerisi

a) Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcaması Tahmin Tutarları (Milyon TL)

Düzenlemenin Yeri	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi
Gelir Vergisi Kanunu							
Kurumlar Vergisi Kanunu							
Katma Değer Vergisi Kanunu							
Özel Tüketim Vergisi Kanunu							
Diğer Kanunlar							
TOPLAM							

b) Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırma Esasına Göre Tahmin Tutarları (Milyon TL)

Vergi Harcamasının Niteliği	Düzenlemenin Yeri	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi
İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları	Gelir Vergisi Kanunu							
	Kurumlar Vergisi Kanunu							
	Katma Değer Vergisi Kanunu							
	Özel Tüketim Vergisi Kanunu							
	Diğer Kanunlar							
İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücret ve İstihdam Şartlarının İyileştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları	Gelir Vergisi Kanunu							

Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları	Gelir Vergisi Kanunu							
	Kurumlar Vergisi Kanunu							
	Katma Değer Vergisi Kanunu							
	Diğer Kanunlar							
Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları	Gelir Vergisi Kanunu							
	Kurumlar Vergisi Kanunu							
	Katma Değer Vergisi Kanunu							
	Özel Tüketim Vergisi Kanunu							
	Diğer Kanunlar							
Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları	Gelir Vergisi Kanunu							
	Kurumlar Vergisi Kanunu							
	Katma Değer Vergisi Kanunu							
Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları	Gelir Vergisi Kanunu							
	Kurumlar Vergisi Kanunu							
	Katma Değer Vergisi Kanunu							
	Diğer Kanunlar							

Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları	Kurumlar Vergisi Kanunu							
	Katma Değer Vergisi Kanunu							
	Özel Tüketim Vergisi Kanunu							
	Diğer Kanunlar							
Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar	Gelir Vergisi Kanunu							
	Katma Değer Vergisi Kanunu							
	Diğer Kanunlar							

EK-2: Türkiye’ye Yönelik Vergi Harcamaları Rapor Önerisi

a) Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcaması Tahmin Tutarları (Milyon TL)

1. Gelir Vergisi Kanunu										Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Madde No	Açıklama	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1													
2. Kurumlar Vergisi Kanunu													
1													
3. Katma Değer Vergisi Kanunu													
1													
4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu													
1													
5. Diğer Kanunlar													
1													

b) Vergi Harcaması Kalemlerinin Fonksiyonel Sınıflandırma Esasına Göre Tahmin Tutarları (Milyon TL)

Vergi Harcamasının Niteliği: (Fonksiyonel Sınıflandırılan Kalem)													
1. İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları			(Milyon TL)							Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Düzenlemenin Yeri	Fonksiyonel Sınıflandırma	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1	Gelir Vergisi Kanunu Md. 9	İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılmasına Yönelik Vergi Harcamaları											
2. İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücret ve İstihdam Şartlarının İyileştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları			(Milyon TL)							Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Düzenlemenin Yeri	Fonksiyonel Sınıflandırma	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1	Gelir Vergisi Kanunu Md. 23/8	İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücret ve İstihdam Şartlarının İyileştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları											

Vergi Harcamasının Niteliği: (Fonksiyonel Sınıflandırılan Kalem)													
3. Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları			(Milyon TL)							Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Düzenlemenin Yeri	Fonksiyonel Sınıflandırma	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1	Gelir Vergisi Kanunu Md. 20	Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat Faaliyetlerinin Yaygınlaştırılması ve Geliştirilmesine Yönelik Vergi Harcamaları											
4. Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları			(Milyon TL)							Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Düzenlemenin Yeri	Fonksiyonel Sınıflandırma	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1	Gelir Vergisi Kanunu Md. 21	Sağlık ve Sosyal Amaçlı Vergi Harcamaları											

Vergi Harcamasının Niteliği: (Fonksiyonel Sınıflandırılan Kalem)													
5. Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları			(Milyon TL)							Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Düzenlemenin Yeri	Fonksiyonel Sınıflandırma	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1	Gelir Vergisi Kanunu Md. 89/9	Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları											
6. Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları			(Milyon TL)							Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Düzenlemenin Yeri	Fonksiyonel Sınıflandırma	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1	Gelir Vergisi Kanunu Geç. Md. 67	Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesine Yönelik Vergi Harcamaları											

Vergi Harcamasının Niteliği: (Fonksiyonel Sınıflandırılan Kalem)													
7. Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları			(Milyon TL)							Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Düzenlemenin Yeri	Fonksiyonel Sınıflandırma	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1	Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 4/1-n	Altyapı, Enerji ve Ulaştırma Faaliyetlerine Yönelik Vergi Harcamaları											
8. Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar			(Milyon TL)							Tahmin Kalitesi	Toplam Vergi Harcamaları İçerisindeki Payı (%)	Yürürlük Tarihi	Yürürlükten Kalkacağı Tarih
Sıra No	Düzenlemenin Yeri	Fonksiyonel Sınıflandırma	(t-3) Dönemi	(t-2) Dönemi	(t-1) Dönemi	(t) Dönemi	(t+1) Dönemi	(t+2) Dönemi	(t+3) Dönemi				
1	Gelir Vergisi Kanunu Md. 86/1-a	Tarıma Yönelik Vergisel Kolaylıklar											

ÖZGEÇMİŞ

Özel Cihangir Lisesi, Türkçe-Matematik Bölümü'nden 2004 yılında mezun oldu. Lisans öğrenimini Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nde 2008 yılında, yüksek lisans öğrenimini Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali İktisat Bilim Dalı'nda 2013 yılında tamamladı. Aynı sene içerisinde İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Doktora Programı'na kabul edildi.

İş hayatına 2011 yılında Gelir İdaresi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nda Gelir Uzman Yardımcısı olarak başladı. 2014-2020 yılları arasında Vergi Denetim Kurulu, Şanlıurfa Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanıyla çalıştı. 2020 yılından itibaren Vergi Denetim Kurulu, İstanbul Vergi Kaçakçılığı-2 Denetim Daire Başkanlığı'nda görev yapmaktadır.