

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ HARCAMALARI VE TÜRK GELİR
VERGİSİNDEKİ VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇE
GERÇEKLEŞMELERİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Burak TEPE

Danışman

Prof. Dr. Haluk EGELİ

İZMİR-2015

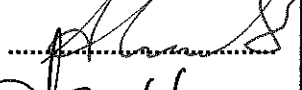
YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2012800147

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Burak TEPE
Tez Başlığı : Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi

Savunma Tarihi : 28.07.2015
Danışmanı : Prof.Dr.Haluk EGELİ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Haluk EGELİ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Ahmet ÖZEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Ali Rıza GÖKBUNAR	CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (X)

Oy Çokluğu ()

Burak TEPE tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Harcamaları Ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih/....../2015

Burak TEPE

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Vergi Harcamaları Ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi

Burak TEPE

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

İstisna, muafiyet, indirimli vergi oranları, indirim, mahsup, vergi kredileri vb. uygulamalar gibi standart vergi yapısından sapan unsurları ifade eden vergi harcamaları, dolaylı transfer harcaması olarak kabul edilmektedir. Bütçe dışında yer almaları dolayısıyla bütçe denetimine tabi olmayan vergi harcamalarının kamu mali yönetiminin saydamlığına ve hesap verebilirliğine olumsuz etkide bulunması, bu harcamaların bütçe süreçlerine dâhil edilme gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu çerçevede 1950’li yılların sonunda Federal Almanya’da daha sonra ise Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa ülkeleri olmak üzere gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerde vergi harcamalarının belirlenmesi konusunda çalışmalar başlamıştır.

Türkiye’de vergi harcamaları konusunda yapılan çalışmalar VIII. Kalkınma Planı çerçevesinde başlamıştır. İlk vergi harcaması raporu 2001 yılında yayınlanmış, ardından 2007 yılında Vergi Harcamaları Raporu adında bir çalışma daha yayınlanmıştır. Bununla birlikte 5018 sayılı kanun çerçevesinde 2006 mali yılından bu yana vergi harcaması tahminlerinin yer aldığı listeler Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa eklenmektedir.

Türkiye’de gelir vergisi kapsamındaki vergi harcaması tahminlerinin gelir vergisi tahsilât tutarları ile karşılaştırılması yanında toplam vergi harcaması tahminlerinin, merkezi yönetim bütçe giderleri ile kıyaslanması gerek gelir vergisi uygulaması gerekse bütçe dışı harcamalar niteliğindeki vergi harcamalarının boyutu hakkında önemli veriler sunmaktadır. Bununla birlikte liste halinde bütçeye eklenen vergi harcaması tahminleri dışında, vergi mevzuatında yer alan benzer düzenlemelerin listelere dâhil edilmemesi, eleştiri konusu yapılacak hususların başında gelmektedir. Bunun yanında söz konusu tahmini harcamaların gerçekleşme tutarlarına ilişkin olarak bütçe ile ilgili kurumlar tarafından her hangi bir çalışma yapılmaması eleştirilecek bir diğer husus olarak kabul edilebilir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Dolaylı Transfer Harcamaları, Muafiyet, İstisna, Mali Saydamlık, Hesap Verilebilirlik

ABSTRACT

Master's Thesis

Tax Expenditures And Evaluation of The Tax Expenditures In Turkish Income Tax In Terms of The Budget Realizations

Burak TEPE

Dokuz Eylül University

Graduate School Of Social Sciences

Department Of Finance

Finance Law Program

Tax expenditures that refer to elements deviating from the standard tax structure like applications such as exception, exemption, tax rates with discount, reduction, setoff, tax credits etc. are accepted as indirect transfer expenses. Negative effect of the tax expenditures, which are out of the budget and therefore are not subject to budget inspection, to the transparency and accountability of public financial management brought out the necessity of including these expenditures in budget processes. In this framework, practices on determining tax expenditures have started in the countries with developed economies especially in Federal Germany at the end of 1950s and in United States of America and European countries later on.

Practices on tax expenditures in Turkey have started in the framework of the 8th Development Plan. The first tax expenditures report has been published in 2001, and after that another study called Tax expenditures Report has been published in 2007. Besides, starting from the 2006 fiscal year within the law issued 5018, lists that include tax expenditures estimations have being added to the Central Administration Budget Act.

In Turkey, the comparison of tax expenditures estimations within the scope of income tax with the collected income tax amount as well as the comparison of total tax expense estimations with the central administration budget costs provides important data about both the income tax practice and the extend of tax expenditures as expenses out of budget. Besides, excluding similar regulations existing in the tax legislation of the lists except estimations of tax expenditures added to budget as in lists comes first in the topics which are to be made criticism subjects. Apart from this, any works' not being made of by corporations related to budget about realization of the mentioned estimated expenses can be accepted as another element to be criticized.

Keywords: Tax Expenditures, Indirect Transfer Expenses, Exemption, Exception, Finance Transparency, Accountability.

**VERGİ HARCAMALARI VE TÜRK GELİR VERGİSİNDEKİ VERGİ
HARCAMALARININ BÜTÇE GERÇEKLEŞMELERİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	X
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
 GİRİŞ	 1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMALARININ TEORİK ESASLARI

1.1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI	5
1.1.1. Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı	6
1.1.2. Vergi Harcaması Tanımları	8
1.1.3. Benchmark (Standart) Vergi Nedir?	13
1.1.4. Vergi Harcamasının Unsurları	16
1.2. VERGİ HARCAMASI TÜRLERİ	18
1.2.1. İstisnalar ve Muafiyetler	20
1.2.2. İndirimler	21
1.2.3. Vergi Kredileri	21
1.2.4. İndirimli Vergi Oranları	24
1.2.5. Vergi Ertelemeleri	25
1.3. KAMU HARCAMASI TÜRÜ OLARAK VERGİ HARCAMALARI	26
	vii

1.3.1. Kamu Harcamaları ile Vergi Harcamaları Arasındaki Benzerlikler	27
1.3.2. Kamu Harcamaları ile Vergi Harcamaları Arasındaki Farklılıklar	28
1.4.MALİYE POLİTİKASI ARACI OLARAK VERGİ HARCAMASI	32
1.5. NEGATİF VERGİ HARCAMASI	34

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇE TEKNİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI

2.1. BÜTÇE VE VERGİ HARCAMALARI İLİŞKİSİ	35
2.1.1. Mali Saydamlık, Hesap Verilebilirlik ve Vergi Harcamaları	36
2.1.2. Bütçeleme Tekniği Açısından Vergi Harcamaları	42
2.1.2.1. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Sınıflandırılması	44
2.1.2.2. Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Hesaplanması	45
2.1.2.3 Vergi Harcamalarının Raporlanması ve Bütçelenmesi	51
2.2. SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARINDA VERGİ HARCAMALARI	55
2.2.1. Almanya	56
2.2.2. Amerika Birleşik Devletleri	60
2.2.3. Birleşik Krallık	66
2.2.4. Kanada	69
2.2.5. Hollanda	73
2.2.6. Fransa	77
2.2.7. İspanya	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARININ KAMU HARCAMALARI VE GELİR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİ HARCAMALARI	84
3.1.1. Gelir Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları	91

3.1.1.1. İstisnalar	93
3.1.1.2. Muafiyetler	104
3.1.1.3. İndirimler	105
3.1.1.4. Mahsuplar	110
3.1.2. Kurumlar Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları	110
3.1.2.1. İstisnalar	110
3.1.2.2. Muafiyetler	114
3.1.2.3. İndirimler	117
3.1.2.4. İndirimli Vergi Oranları	118
3.1.3. Katma Değer Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları	119
3.1.4. Özel Tüketim Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları	124
3.1.5. Diğer Vergi Türlerine İlişkin Vergi Harcamaları	126
3.1.5.1. Damga Vergisi	126
3.1.5.2. Harçlar	127
3.1.5.3. Veraset ve İntikal Vergisi	128
3.2. VERGİ HARCAMALARI LİSTESİ DIŞINDA BIRAKILAN VERGİ HARCAMALARI	128
3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Diğer Vergi Harcamaları	130
3.2.2. Vergi Kanunları Dışında Yer Alan Diğer Vergi Harcamaları	136
3.2.2.1. Diğer Kanunlardan Kaynaklanan Vergi Harcamaları	136
3.2.2.2. Af Kanunları	136
3.2.2.3. Uzlaşma Uygulamaları	138
3.3. KAMU HARCAMALARI AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI	142
3.4. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI	146
SONUÇ	158
KAYNAKÇA	164

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AR-GE: Araştırma Geliştirme

BİST: Borsa İstanbul

BKK: Bakanlar Kurulu Kararı

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

GST: Good and Service Tax

GV: Gelir Vergisi

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

IMF: International Monetary Fund

JCT: Joint Comimittee on Taxation

KDV: Katma Değer Vergisi

KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu

KV: Kurumlar Vergisi

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

Md: Madde

MTVK: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

OECD: Organization for Economic Cooperation and Development

OTA: Department of Treasury's Office of Tax Analysis

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK: Özel Tüketim Vergisi Kanunu

PTT: Posta ve Telgraf Teşkilatı

T.C: Türkiye Cumhuriyeti

TL: Türk Lirası

TÖU: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

TSU: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

VİVK: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Belirli Ülkelere Göre Vergi Harcaması Tanımları	s.12
Tablo 2: Vergi Harcaması Kamu Harcaması Karşılaştırması	s.31
Tablo 3: Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri Karşılaştırması	s.51
Tablo 4: Vergi Harcaması Raporları Uygulama Örnekleri	s.55
Tablo 5: Almanya’da Gelir Vergisindeki Amaçlarına Göre Vergi Harcamalarının Sayısı	s.58
Tablo 6: ABD’de Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı	s.65
Tablo 7: Birleşik Krallık’ta Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı	s.68
Tablo 8: Kanada’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı	s.71
Tablo 9: Hollanda’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı	s.75
Tablo 10: İspanya’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı	s.80
Tablo 11: Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı	s.86
Tablo 12: Belirli Af Kanunları ile Elde Edilen Gelir Tutarları	s.137
Tablo 13: Yıllar İtibariyle Tutar ve Oransal Olarak Uzlaşma Sonuçları	s.140
Tablo 14: Vergi Harcaması Tahminlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerine Oranı (Bin TL)	s.143
Tablo 15: OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Kamu Harcamalarına Oranı	s.144
Tablo 16: Gelir Vergisi ve Bütçe Gelir Büyüklükleri (Bin TL)	s.147
Tablo 17: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcaması Tahminleri (TL)	s.148
Tablo 18: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Oranı	s.148
Tablo 19: Gelir Vergisi Tahsilâtı ve Vergi Harcamaları (Bin TL)	s.149
Tablo 20: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri Tahsilâtına Oranı	s.150

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Almanya’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)	s.59
Şekil 2: Almanya’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi Gelirleri içindeki payı (%)	s.60
Şekil 3: ABD’de Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)	s.65
Şekil 4: ABD’de Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi Gelirleri içindeki payı (%)	s.66
Şekil 5: Birleşik Krallık’ta Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)	s.69
Şekil 6: Birleşik Krallık’ta Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi Gelirleri içindeki payı (%)	s.69
Şekil 7: Kanada’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)	s.72
Şekil 8: Kanada’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi Gelirleri içindeki payı (%)	s.73
Şekil 9: Hollanda’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)	s.76
Şekil 10: Hollanda’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi Gelirleri içindeki payı (%)	s.76
Şekil 11: İspanya’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)	s.81
Şekil 12: İspanya’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi Geliri içindeki payı (%)	s.81

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan "vergi", devletin ekonomiye müdahale araçlarından birisi olarak da kabul edilmektedir. Devletin ekonomi içindeki rolünün ne olması gerektiği, vergi toplama gibi bir gücü elinde bulundurması nedeniyle günümüz küresel ekonomik sistem içerisinde halen tartışılan bir konudur. Gelişmekte olan ülkeler açısından; iktisadi kalkınma, büyüme ve tam istihdamın sağlanması olarak ifade edilebilecek olan temel ekonomik hedefler, devletleri sahip oldukları vergilendirme yetkisinden tavizler vermeye yönlendirmektedir. Gelişmesini tamamlamış ülkeler ise aynı amaçlar ile olmasa da toplumsal refahın devamlılığını sağlamak amacıyla vergi politikalarında değişiklikler yapabilmektedir.

Tarihsel süreç içerisinde, piyasa ekonomisinin niteliği itibariyle sunmak istemeyeceği kamusal malların sunumu ve farklı sosyal gereklilikler, devletleri harcama yapmak zorunda olan, bu harcamaları yapabilmek için de kaynak bulmak zorunda olan örgütlenmiş insan toplulukları haline getirmiştir. Borçlanma ve para basmaktan doğan gelirler dışında kamusal kaynakların arasında en büyük paya sahip olan vergiler, devletlerin fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duyduğu zorunlu gelir kaynaklarıdır.

Devlet, kendisine yüklenen fonksiyonları yerine getirirken harcama yapmak zorundadır. Bu harcamaları finanse etmek için de vergi geliri elde eder. Dolayısıyla devletler, fonksiyonlarını yerine getirirken harcama yapma ve vergi toplama gibi yöntemlere başvurmaktadırlar. Başvurulan bu yöntemler genel itibariyle devletin gerek siyasi gerek ekonomik ve gerekse sosyal alanlarda üstlendiği fonksiyonlarını yerine getirirken kullandığı politika uygulamalarından birisi olan maliye politikası araçları olarak tanımlanmaktadır.

Devletin, genel olarak ekonomiye yani kaynak tahsisine, bölüşüme ve gelir dağılımına müdahale edebilmesinin yöntemlerinden birisi olan maliye politikasının ve onu oluşturan kamu harcamaları ve vergiler gibi araçların, dönüşen ekonomik ve sosyal durumlar karşısında nitelikleri değişebilmektedir. Zira devletler, harcama politikalarını, desteklenmesi uygun görülen toplumsal kesimlere, etkinliklere veya faaliyetlere ayrıcalık tanıyacak şekilde değiştirebilmektedirler.

Benzer şekilde devletlerin, vergi sistemlerinde farklı ekonomik ve sosyal amaçlarla yer verdikleri çeşitli ayrıcalık müesseseleri ile vergi toplama yetkisini, bazı toplumsal kesimler, etkinlik veya faaliyetler açısından kullanmadıkları görülebilmektedir. Kamu harcamalarının finansmanını sağlayan vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesi anlamına gelen bu durum, ortaya “vergi harcaması” (tax expenditure) kavramının çıkmasına neden olmuştur. İlk bakışta vergi toplamak için yapılan harcamalar veya toplanan vergilerin harcanması olarak algılanabilecek olan bu kavramın, ilk kez 1960'lı yılların sonunda Amerika Birleşik Devletleri'nde kullanıldığı bilinmektedir.

Vergi harcamaları genel itibariyle; farklı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi sistemlerine eklenen ve standart vergi yapısından sapan unsurları ifade eden çeşitli istisna, muafiyet, oran indirimi ve vergi erteleme gibi uygulamalar nedeniyle toplanmasından vazgeçilen vergi gelirleri olarak tanımlanabilir.

Vergi ve harcama kavramları, yukarıda ifade edildiği üzere maliye politikalarının farklı araçlarıdır. Devlet bütçesi açısından birisi geliri diğeri ise gideri ifade eden bu iki kavramın bir arada kullanılması, vergi harcamalarının da bir tür kamu harcaması olarak kabul edilmesinden ileri gelmektedir.

Nelerin vergi harcaması olarak kabul edileceği konusundaki düşünceler ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, genel kabul gördüğü şekliyle vergi harcamalarının, standart vergi yapısı veya “benchmark” olarak nitelendirilen temel vergilendirme yapısından sapmalar olarak ifade edildiği söylenebilir.

Vergi harcamalarının belirlenebilmesi hususunda ülkeler arasında var olan ve yukarıda ifade edilen bu farklılık, bütçeleme konusunda da kendisini göstermektedir. Doğrudan yapılan kamu harcamalarının aksine fayda ve maliyetlerinin ölçülmesi zor olan vergi harcamalarının, bütçenin gider kalemleri arasında yer alması gerektiği ya da bütçeye ekli raporlar şeklinde ele alınması gibi farklı uygulama önerileri bulunmaktadır. Genel kabul gören uygulama şekli, vergi harcamalarının belirlenerek raporlanması ve bütçe ile birlikte değerlendirilmesi hususunda olmuştur. Bu çerçevede 1960'lı yılların sonunda vergi harcama raporlarının ortaya çıktığı görülmektedir. İlk kez ABD ve Almanya tarafından hazırlanan vergi harcama raporları 1990'lı yıllara gelindiğinde gelişmiş ülkelerin yanı sıra gelişmekte olan ülkelerin bir kısmında da görülmeye başlanmıştır.

Türkiye’de vergi harcamaları konusunda yapılan çalışmalar 1990’lı yılların sonunda başlamış olup, ilk vergi harcama raporu Gelirler Genel Müdürlüğü’nce 2001 yılında yayımlanmıştır. Bununla birlikte vergi harcaması kavramı mevzuatımıza ilk kez 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Daha sonra 2007 yılında T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından Vergi Harcamaları Raporu yayınlanmış ve Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan ve vergi harcaması olarak kabul edilebilecek düzenlemelerin neler olduğu belirlenmiştir. Ancak ülkemizde vergi harcamaları konusunda hali hazırda bütçeleme sürecinde yapılan tek çalışma, 2006 yılından itibaren her yıl bütçe kanununa eklenen, sonraki iki yılın tahminlerini de içerecek şekilde vergi türleri itibari ile toplam vergi harcaması tahminlerini gösteren listelerin hazırlanmasıdır. Söz konusu vergi harcaması tahminlerinin oluşturulması sırasında vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelerin hangilerinin olduğunu gösteren ve vergi kanunları bazında yapılan listenin yanı sıra, söz konusu bütçe ekinde vergi harcaması tahminlerinin nasıl yapıldığına ilişkin kısa bir açıklama da bulunmaktadır.

Türkiye’de yıllar itibariyle Bütçe Kanununa ekli vergi harcamaları listesine ve vergi harcama tahminlerine bakıldığında en yüksek tutarlı vergi harcamasının gelir vergisi ile ilgili olduğu görülmektedir. İlgili bütçe eklerinde yapılan açıklama doğrultusunda; listede belirlenen vergi harcama kalemlerinden yalnızca veri elde edilebilenlerinin dikkat alınmasıyla oluşturulduğu anlaşılan vergi harcaması tahminlerinden gelir vergisi ile ilgili olanlarının, ilgili yıllar itibariyle toplam gelir vergisi hâsılatları ile karşılaştırılması, Türk Gelir Vergisi uygulaması konusunda önemli veriler sunmaktadır. Bununla birlikte bütçenin gider kalemleri arasında yer almayan vergi harcamalarının merkezi yönetim giderlerinin yaklaşık %5,3’lük kısmına isabet ettiği görülmektedir. Bu durum yalnızca tahmini rakamlarla birlikte liste halinde bütçe kanuna eklenilmesiyle yetinilen vergi harcamalarını, esas itibariyle bir tür kamu harcaması olması nedeniyle üzerinde önemle durulması gereken bir konu haline getirmektedir.

Türk Vergi Sistemindeki vergi harcamalarının gelir vergisi özelinde yapılan değerlendirmelerini içeren bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, genel itibariyle vergi harcaması kavramının teorik yapısından söz edilmiş olup, hangi vergi düzenlemelerinin vergi harcaması olarak kabul edildiği konusuna

değinilmiştir. Bununla birlikte çalışmamızın bu ilk bölümünde, vergi harcamalarının maliye politikası ve kamu harcamaları ile olan ilişkileri üzerinde de durulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi harcamalarının bütçeleme ile olan ilişkisine değinilmiş olup, vergi harcamalarının hesaplanması, raporlanması ve bütçelenmesi hususlarına yer verilmiştir. Bahsedilen bu konular, farklı ülke uygulamaları ekseninde ele alınmış olup, vergi harcamalarının bütçe ile olan ilişkisinde ülkeler itibariyle vergi harcaması verileri çerçevesinde karşılaştırma yapma imkânı sağlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde Türk Vergi Sisteminde farklı vergi türleri itibariyle vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelerin neler olduğu konusunda kısaca bilgi verilmiştir. Ardından vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelere ilişkin yapılan değerlendirmelere ve gelir vergisi özelinde bunlar dışında vergi harcaması olarak kabul edilebilecek diğer düzenlemelerin neler olduğu konularına değinilmiştir. Türkiye’de çok yıllık bütçelemenin başladığı 2006 yılından itibaren bütçe gerçekleşme rakamları ışığında, son sekiz yılın toplam gelir vergisi tahsilâtı tutarları ile gerçekleşen gelir vergisi harcamalarının birlikte değerlendirilerek, Türkiye’de gelir vergisi uygulaması değerlendirilmiştir. Bununla birlikte vergi harcaması tahminlerinin kesinleşmiş tutarlarının nasıl hesaplanabileceği konusunda, farklı düzenlemeler çerçevesinde çeşitli öneriler sunulmuştur.

Çalışmanın bu son bölümünde ayrıca, bir tür kamu harcaması olarak kabul edilebilecek vergi harcamalarının, bütçe gerçekleştirmeleri çerçevesinde kamu harcamaları açısından değerlendirmesi yapılmıştır. Bu çerçevede 2006 mali yılından itibaren gerçekleşen kamu harcamaları rakamları ile vergi harcaması tahminleri arasında bir karşılaştırma yapılarak, vergi harcamaları ile yapılan kamu harcamalarının doğrudan kamu harcamalarına nazaran büyüklüğü tespit edilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMALARININ TEORİK ESASLARI

Devletin, sunmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağını teşkil eden vergiler, sahip olduğu egemenlik gücüne dayalı olarak cebri ve karşılıksız olarak, vergi ödemekle yükümlü olan gerçek kişi ve kurumlardan aldığı ödemeler olarak tanımlanmaktadır. Devlet tarafından kamu hizmetlerinin sunumu da genel itibariyle kamu harcaması yapılmasını ifade eder. Kısacası kamu harcamalarının yapılabilmesi için, egemen güç olan devlet tarafından, kamu hizmetlerinden yararlananlardan belirli bir külfete katlanılması istenir. Ödeyenler açısından külfet olan vergilerin, devlet açısından kamu harcamalarının finansman kaynağı ve dolayısıyla gelir niteliği taşıması, vergi harcaması kavramının kendi içerisinde bir çelişki barındırdığı izlenimini verebilmektedir.

Bununla birlikte vergi harcaması kavramının zihinlerde yarattığı ilk anlamın, vergi toplamak amacıyla yapılan harcamalar ya da toplanan vergilerin harcanması şeklinde olduğu düşünülebilir. Bir yönüyle kamu harcamalarının içinde değerlendirilebilecek olan vergi harcaması, devletin farklı amaçlarla ve farklı uygulamalarla, almaktan vazgeçtiği vergi geliri olarak tanımlanabilir.

Çalışmanın bu bölümünde maliye doktrinine 1960'lı yıllarda giren vergi harcaması kavramının, farklı tanımlarına yer verilmek suretiyle neden bu kavrama ihtiyaç duyulduğu, vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelerin unsurları, vergi harcamalarının sınıflandırılması ve çeşitli ülke uygulamaları ışığında hangi vergisel düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edildiği konularına değinilecektir. Bu bölümde ayrıca bir tür kamu harcaması olarak kabul edilen vergi harcamalarının geleneksel kamu harcamaları¹ ile olan benzerlik ve farklılıklarına yer verilecek olup, vergi politikalarının maliye politikası aracı olması nedeniyle vergi harcamalarının maliye politikası ile olan ilişkisine ve son olarak negatif vergi harcaması kavramına değinilecektir.

¹ Maliye literatüründe doğrudan kamu harcamaları olarak da adlandırılan, reel harcamalar, transfer harcamaları, cari harcamalar ve yatırım harcamaları olarak sınıflandırılabilen harcamaları tanımlamak için bu çalışmada geleneksel kamu harcamaları kavramı kullanılmıştır.

1.1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

Vergi harcaması kavramının ortaya çıkışı ve gelişim süreci ile birlikte, söz konusu bu kavrama ilişkin yapılan farklı tanımlamalara ve kavramın unsurlarına bu başlık altında yer verilecektir.

1.1.1. Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı

Vergi sisteminde yer alan bir takım düzenlemeler nedeniyle toplanmasından vazgeçilen vergi gelirlerini temsil eden ve bu yönüyle kamu harcamaları niteliğinde olan ancak devlet bütçesinde yer almayan harcamaları ifade eden vergi harcaması kavramının ilk kez 1960'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) kullanıldığı söylenebilir.

Bununla birlikte vergi harcaması kavramının kullanılmaya başlanılmasından önce, 1950'li yılların sonunda, gerek ABD'de gerekse Federal Almanya'da vergi sistemi içerisinde yer alan sübvansiyonların vergi gelirlerinde aşınmaya yol açtığı, bu sübvansiyonların kimlere hangi ölçütlere göre verildiğinin belli olmadığı ve verilen bu sübvansiyonların tutarının hesaplanamadığı tartışmaları ortaya çıkmıştır. Zira vergi harcaması kavramı daha kullanılmamışken, dünyada ilk geniş kapsamlı devlet sübvansiyonlarının bir listesi, yasal bir zorunluluk olmaksızın, 1959 yılında Federal Almanya bütçesinde yer almıştır (Pedük, 2005: 3). 1963 yılında ise ABD'de Profesör Joseph P. McKenna tarafından yazılan ve National Tax Journal dergisinde yayınlanan "Tax Loopholes: A Procedural Proposal" (Vergi Karadelikleri: Prosedürel Bir Öneri) adlı bir makale ile vergi ayrıcalıklarının bütçe harcaması olarak kayıt altına alınması amacı gerçekleştirilmeye çalışılmıştır (Uğurlu, 2013:8).

Ardından 1969 yılında ABD'de 1968 mali yılı için Hazine Bakanlığı yıllık raporu içinde ülkedeki ilk vergi harcaması bütçesi (raporu) yayınlanmıştır (Küçük, 2013:46).

Vergi harcamaları ile bütçe ilişkisi konusunda önemli belgeler olarak kabul edilen ve "Vergi Harcama Raporları" olarak adlandırılan bu uygulamaları, 1978 yılında İspanya, 1979 yılında İngiltere ve Kanada, 1980 yılında Fransa, 1997 yılında ise Hollanda gibi ülkeler takip etmiştir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7).

Vergi harcamaları kavramını ilk kullanan kişi 1961-1969 yılları arasında Keneddy ve Johnson'ın başkanlık dönemlerinde ABD Hazine Bakanlığı'nda vergi politikasından sorumlu Bakan Yardımcılığı görevini yürüten Stanley S. Surrey

olmuştur (Pedük, 2005:2). S. Surrey'in vergi harcaması olarak adlandırdığı bu harcamaların, toplam kamu harcamaları içerisinde öncelikli önem arz ettiğine ilişkin uyarıları ile ortaya çıkmıştır (McBride, 2013:1).

Surrey bu kavramı, doğrudan devlet harcamaları dışında ekonomiyi etkileyebilecek nitelikte olan ve "Internal Revenue Code" olarak tanımlanan genel kabul görmüş gelir yapısından kasıtlı sapmaları tanımlamak için kullanmıştır (Munson, 2011:1).

Vergi harcamalarının incelenmesine ve tespitine yönelik olarak başlatılan ilk çalışmaların temel hedefi söz konusu harcamalarının bir tür kamu harcaması niteliğinde olmalarından ileri gelmektedir. Zira kavramı ilk kullanan kişi olarak kabul edilen Stanley S. Surrey'nin Kasım 1967'de yapmış olduğu "ABD Gelir Üzerinden Alınan Vergi Sistemi-Tam Hesap Gereksinimi" başlıklı konuşmasında; çeşitli istisna, muafiyet, matrah ve vergiden indirimler aracılığıyla vergi sisteminin, piyasa ekonomisini kamu harcamalarına benzer şekilde etkilediği, bu durumun da vergileme alanında tanımlanmamış bir harcama sistemi ürettiği, federal harcamaların kontrol edilmesi, azaltılması için Kongre görüşmelerinde ve kamuoyunda bu vergi harcamalarından bahsedilmediği, eğer bu vergi miktarları bütçenin harcama tarafında yer alırsa, kendiliğinden özenli bir inceleme altına alınabileceği belirtilmiştir (Pedük, 2006:19).

Yukarıda yer verilen konuşmadan, kavramın ortaya çıkmasına dayanak teşkil eden temel düşüncenin, bu harcamaların, vergi sistemi aracılığıyla piyasa ekonomisine müdahale aracı olarak kullanılması, üstelik bu müdahalenin, sonuçlarının ve etkilerinin tespitini güçleştirecek bir biçimde yapılmasının eleştirilmesi olduğu görülmektedir. Daha açık bir ifadeyle çeşitli ekonomik birim ve faaliyetleri, gerek özendirmek gerekse engellemek maksadıyla, vergi sistemlerine eklenilen bir takım düzenlemeler vasıtasıyla, bir yandan ekonomik işleyişe müdahale edilmekte bir yandan da vazgeçilen gelir nedeniyle, bütçelerde görülmeyen bir harcama kalemi yaratılmaktadır. Bu durum bir yandan ekonomik karar alıcıların rasyonel karar almalarını engellemekte, diğer yandan da devlet mali yapısı açısından hesap verilebilirliği zedelemekte ve devleti yönetenlere keyfi hareket edebilecekleri bir alan yaratmaktadır.

Bütün bu durumlar nedeniyle ortaya çıkan tablonun bir eleştirisini getiren S.Surrey, “Tam Hesap” kavramı altında, vergi harcaması adını verdiği düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin tespit edilmesini, kamu harcaması niteliğinde olan bu harcamaların bütçe içerisinde varsayımsal rakamlar olarak yer alması gerektiğini vurgulamaktadır (Pedük, 2006:20).

1.1.2. Vergi Harcaması Tanımları

Vergi harcaması kavramının ortaya çıkmasının ardından, kavrama ilişkin farklı vergi sistemleri itibariyle farklı tanımlamalar yapılmıştır. En genel itibariyle çeşitli nedenlerle vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesi sonucunu doğuran bir takım düzenlemeleri kapsayan vergi harcamaları kavramı, hangi düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edilmesi gerektiği hususunda yaşanan farklılıklar nedeniyle farklı tanımlanabilmektedir.

Kavramı ilk kullanan kişi olarak kabul edilen S.Surrey vergi harcamalarını, vergi yasalarında yürürlükte bulunan çeşitli özel muafiyetler, kesintiler ve kredilere ilişkin hükümler vasıtasıyla üretilen ve piyasa ekonomisini etkileyen bir harcama sistemini tanımlamak için kullanmıştır (Surrey ve Hellmuth,1969:530).

Zaman içerisinde vergi harcamalarının ülke vergi sistemleri itibariyle üzerinde önemle durulması gereken konular arasında değerlendirilmesiyle birlikte, konu ile ilgilenenler tarafından farklı tanımlamalar da yapılmıştır. Aşağıda gerek yabancı literatürde gerekse yerli literatürde bulunan vergi harcaması tanımlarından örneklerle yer verilmiştir.

Dirk-Jan Kraan’a göre vergi harcaması kavramı, “*doğrudan kamu harcamalarından farklı olarak, referans vergi sisteminden ayrık bir şekilde vergi yükümlülüklerinin azaltılması ile sağlanan kamu kaynaklarının transferi*” olarak tanımlanabilir (Kraan, 2004:130).

Anderson’a göre ise “*standart bir vergi sistemi ile ilgili olarak vergi harcamaları, mükelleflerin nispeten küçük bir kısmı için, vergi yasalarında yer alan gelir azaltıcı ya da erteleyici kural ve uygulamalardır*” (OECD, 2010:12).

Bir tür kamu harcaması olmasına rağmen, bütçelerin gider tarafında yer almaması bu nedenle de denetlenmeyen alanlar yaratmasının eleştirilmesi neticesinde ortaya çıkan vergi harcamaları kavramı, Uluslararası Para Fonu’nun (International Monetary Fund-IMF) hazırladığı, Mali Saydamlık Rehberi’nde (Manual Fiscal

Transparency) de kendisine yer bulmuştur. Söz konusu rehberde vergi harcamalarının, vergi yasalarında bulunan belirli hükümlerin sonucu olarak yaşanan gelir kaybını ifade ettiği belirtilmektedir. Bahsi geçen bu hükümlerin ise vergi muafiyetlerini, toplam gelirden yapılacak indirimleri, vergi borcundan yapılacak mahsupları, vergi oran indirimlerini ve vergi ertelemelerini içerdiği ifade edilmiştir (IMF, 2007:65).

Vergi harcamalarını kamu harcamaları ile olan ilişkisine atıf yaparak tanımlayan Dirk Wolfson'a göre ise vergi harcaması, *“gelir vergisinde vergi sisteminin alışılmış unsurlarından ve oran yapısından sapan özel sektörü etkilemek (doğrudan harcamalar yoluyla da başarılabilir) için kullanılan tedbirleri temsil etmektedir”* (Ferhatoglu, 2001:6).

OECD tarafından yapılan tanımlamaya göre ise vergi harcamaları, *“normal veya referans vergi yapısından ayrılan hususların neden olduğu kamusal gelir kayıplarıdır”* (Kaplan, 2012:123).

Bir diğer tanım ise William McBride tarafından yapılmıştır. McBride’a göre vergi harcamaları kavramı, *“vergi ayrıcalıkları, sübvansiyonlar, istisna ve muafiyetler gibi normal vergi sisteminden sapmaları temsil etmektedir”* (McBride, 2013:2).

Türkiye’de vergi harcamaları kavramına yönelik olarak yapılan tanımlamalardan bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

Resmi olarak vergi harcaması kavramına yönelik ilk belirlemelerin VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planının hazırlık sürecinde planın hazırlanmasına ışık tutmak amacıyla oluşturulan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda yapıldığı söylenebilir. Söz konusu raporda vergi harcamaları bütçe kapsamı dışında kalan dolaylı kamusal harcama alanlarından birisi olarak değerlendirilmiştir. Bu çerçevede vergi harcamalarının; *“devletin ekonomik veya sosyal gerekçelerle çeşitli kesim ve gruplara diğerlerine göre bir vergi avantajı sağlaması şeklinde özetlenebilecek, çok yaygın bir politika aracı”* olarak kullanıldığı belirtilmiştir (DPT, 2000:43).

Bu gelişmeyi takiben 2001 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan Vergi Harcamaları isimli çalışmada vergi harcamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu çalışmanın ön söz kısmında vergi harcamaları hakkında kısa bir bilgi verilmiş olup, bu bölümde; vergi harcamalarının *“vergi sisteminde istisna, muafiyet, vergi erteleme, düşük vergi oranı şeklinde ortaya çıkıp*

vergi kaybına yol açan uygulamalar” olduğu bu yönüyle de vergi harcaması kavramının bir harcama türü olduğu belirtilmiştir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1).

Türkiye’de vergi harcamalarının yer aldığı ilk yasal düzenleme ise 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer almıştır. Söz konusu kanunda tam olarak vergi harcaması kavramının tanımına yer verilmese de kanunun 15’inci maddesinde *“vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin”* merkezi yönetim bütçe kanununda yer alacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede Türk vergi mevzuatında yer alan hükümler nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerine ilişkin tahmini rakamlar ilk kez 2006 yılı bütçesine eklenen “Vergi Harcama Listesi” adı altında belirlenmiştir. Söz konusu listeye ilişkin açıklamada ise vergi harcaması kavramının en genel anlamda *“standart vergi sisteminden”* sapmalar olarak tanımlanabileceği ifade edilmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı 2006).

Yine T.C Maliye Bakanlığı’nca yapılan bir diğer çalışma ise 2007 yılında Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü’nce yayımlanan Vergi Harcamaları Raporu olmuştur. Söz konusu raporda vergi harcaması; *“belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya erteleme şeklindeki kamu harcaması”* olarak tanımlanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:5).

Yerli literatürde vergi harcamasına yönelik olarak yapılan tanımlamalara bakılacak olunursa; Kamil Tüğen tarafından *“devletin çeşitli amaçlarını gerçekleştirmek üzere vergilerde muafiyet, istisna ve indirimler uygulamakta olduğu, bu şekilde bazı gelirlerinden vazgeçtiği, vazgeçilen bu geliri ifade etmek üzere de vergi harcamaları kavramının kullanıldığı”* belirtilmiştir (Tüğen, 2012:255).

Abdurrahman Akdoğan ise vergi harcamasını, *“bir vergi konulması ve uygulaması için gerekli temel bir düzenleme olmayan, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, yönetimi kolaylaştırmak ve benzeri nedenlerle tanınan muafiyet, istisna ve indirimlerin yol açtığı kayıp”* olarak tanımlamıştır. Bununla birlikte Akdoğan vergi harcaması kavramının vergi indirimleri, ayrıcalıkları ve öncelikleri nedeniyle toplanamayan kamu gelirlerini belirtmek için de kullanılabileceğini ifade etmiştir (Akdoğan, 2009:179).

Erkan Karaarslan’a göre ise vergi harcaması, *“aslında vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik ve sosyal sebeplerle vergi istisnaları ve benzer uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirleridir”* (Karaarslan, 2013:1).

Kavram ile ilgili olarak yapılan bir diğer tanım vergi harcamasını; *“devletin, ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla tahsil edeceği vergilerden, kısmen veya tamamen, geçici ya da sürekli olarak feragat etmesidir”* şeklinde tanımlamaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012:341). Konu ile ilgili olarak ayrıntılı çalışmalar yapan Türkbek Pedük’e göre ise vergi harcamaları; *“mali nitelik taşımayan, ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlar için her mükellefe uygulanmayan sadece bazı özel şartlara haiz mükellef ve faaliyetleri desteklemek ve teşvik etmek gayesiyle, vergi sisteminin işleyişi bakımından olmazsa olmaz unsurlarını düzenleyen standart vergi yapısı hükümlerinden sapma gösteren, olmamaları halinde verginin varlığı ve uygulanmasını engellemeyen ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri ile gerçekleştirilen vergi desteği şeklindeki kamu harcamalarıdır”* (Pedük, 2006:29).

Vergi harcamalarını devlet sübvansiyonu özelliğini ön plana çıkartarak tanımlayan Emrah Ferhatoğlu’na göre, *“özel girişimi belirli amaçlar doğrultusunda teşvik etmek için normatif vergi yapısı dışında kalan önlemlere vergi sistemi içerisinde yer verilmesi”* vergi harcamalarını ortaya çıkarmaktadır (Ferhatoğlu, 2005:79).

Ferhatoğlu’na benzer şekilde Bahattin Kulu da vergi harcamalarının teşvik politika araçlarından birisi olması nedeniyle kavramı; *“teşvik ve sosyal amaçlar nedeniyle vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet, indirim, vergi erteleme gibi unsurların belli bir dönemdeki kamu gelirlerine olan net etkisi”* olarak tanımlamıştır (Kulu, 2000:24).

Genel itibarıyla vergi harcaması kavramına yönelik olarak bir diğer tanımlama ise şu şekilde yapılabilir. Vergi harcaması; gerek siyasi gerekse sosyal, ekonomik veya mali bir takım amaçlarla, herhangi bir vergi sistemini oluşturan tüm yasal düzenlemelerde yer alan çeşitli hükümlere dayalı olarak, uygulandığında vergi gelirlerinde aşınmaya yol açan, uygulanmadığında ise vergi gelirlerinde artışa neden olabilecek, istisna, muafiyet, oran indirimleri, vergi ertelemeleri, mahsuplar ile vergi afları ve uzlaşma uygulamaları gibi *“Standart Vergi Sistemi”* olarak adlandırılan vergi yapısından ayrılan uygulamalardır.

Aşağıdaki tabloda ise vergi harcaması kavramına ilişkin olarak ülkelerin yasal düzenlemelerinde yapmış oldukları tanımlamalar yer almaktadır.

Tablo 1: Belirli Ükelere Göre Vergi Harcaması Tanımları

Vergi Harcaması Tanımlarına Ait Ülke Örnekleri	
Avusturya	Kamu menfaati için gösterdikleri özel faaliyetleri nedeniyle diğer birimlerin yararına, istisnalardan dolayı kaybedilmiş kamu gelirleridir.
Kanada	Vergi sisteminin yalnızca en temel yapısal elementleri standart vergi yapısının parçası olarak düşünülebilir. Buradan hareketle, vergi harcamaları standart vergi yapısından sapmalardır.
Fransa	Herhangi bir yasal veya yönetsel ölçü, uygulandığında devlet gelirlerinde bir kayba neden oluyorsa vergi harcaması olarak adlandırılabilir.
Almanya	Vergi harcamaları vergi hükümlerinin esas kavramlarından özel sapmalar olarak tanımlanan vergi teşvikleridir.
İspanya	Vergi teşvikleri veya vergi sübvansiyonlarını ifade eden normal vergi yapısından sapmalardır.
ABD	Vergi harcamaları, özel durumlarda vergi mükelleflerine yardım etmek veya vergi mükelleflerinin belirli davranışlarını teşvik etmek için tasarlanan özel vergi indirimini kabul eden federal vergi hükümlerinden kaynaklanan gelir kaybıdır. Bu hükümler vergi sistemi yoluyla kanalize edilen harcama programları olarak görülebilir.
Hollanda	Hukuka dayanan ve esas vergi sistemiyle uyumlu olmayan vergi geliri kayıpları, vergi harcaması olarak ifade edilir.
Finlandiya	Daha basit ve net bir tanım ortaya koyarak, vergi harcamalarını “standart vergi yapısından belirli bir takım amaçları gerçekleştirmek için yapılan ayrılmalardır” şeklinde tanımlar.
Türkiye	Vergi harcamaları, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcamalarıdır.

Kaynak: Uğurlu 2013:7

1.1.3. Benchmark (Standart) Vergi Nedir?

Vergi harcamasına yönelik olarak yapılan çalışmalarda sıkça kullanılan ve gerek kavramın ortaya çıktığı ABD’de gerekse gittikçe önem kazanmasıyla farklı ülke vergi sistemlerince tanımlanmaya çalışılan bir kavram olan “benchmark” kavramı, en temel anlamda standart, referans, kriter veya ölçüt vergi yapısı olarak Türkçeye çevrilebilir.²

Surrey tarafından yapılan tanımlamada Haig-Simons yaklaşımı temel alınarak vergi yapısından sapmalar anında vergi harcamalarının ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 81). Vergi harcamalarının belirlenmesinde temel alınan Haig-Simons yaklaşımında kullanılan kavramlardan birisi olan ve vergi harcamalarının belirlenmesinde dikkate alınan “kapsamlı gelir vergisi” kavramı belirli bir dönemde (örneğin bir yıl) tüketimde ve net servette gerçekleşen değişikliğin toplamı olarak tanımlanmaktadır (Gönül, 2007:82).

Haig-Simons yaklaşımı olarak adlandırılan bu yaklaşımın, devletin sosyal ya da ekonomik hedefleri ile idari uygulamalarda kolaylık sağlama amacı gibi gerekçeler nedeni ile tam olarak uygulanamaması, standart vergi yapısının da tanımlanmasını gerekli kılmıştır. Buna göre, Haig-Simons yaklaşımının çeşitli gerekçelerle yalınlaştırılmış şekli olan standart vergi yapısından sapmalar vergi harcamalarını ifade etmektedir (Ferhatoğlu, 2005:81). “Benchmark”tan yani standart vergi yapısından sapmalar olarak tanımlanan vergi harcamalarının neler olduğuna değinmeden önce standart olarak kabul edilen vergi yapısının neyi ifade ettiğini açıklamak yerinde olacaktır.

Nelerin vergi harcaması olarak kabul edilmesi gerektiğinin belirlenmesi hususunda temel dayanak noktası olarak kabul edilen “benchmark”, standart vergi uygulamalarını ifade etmektedir. Bu çerçevede standart vergi yapısı kapsamına, vergi sisteminin oran yapısının, muhasebe kurallarının, zorunlu ödemelerin indirim konusu yapılabilmesine ilişkin hükümlerin, idari uygulama kolaylığına ilişkin hükümlerin ve uluslararası mali zorunluluklarla ilgili hükümlerin girdiği kabul edilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:6).

² Söz konusu kavrama ilişkin olarak bu çalışmada genel kabul gördüğü şekliyle standart vergi yapısı kavramı benimsenmiştir.

Daha açık bir ifadeyle vergi sistemini oluşturan temel unsurları (konu, matrah, oran, mükellef, hesaplama vb) temsil eden “benchmark”, aynı zamanda yasal düzenlemeler içerisinde bulunan ve farklı ekonomik, sosyal veya mali amaçlar çerçevesinde zorunlu olarak başvurulmuş bir takım destek mekanizmalarını da ifade etmektedir. Bu yönüyle vergi harcaması tanımları ile benzerlik gösterdiği düşünülse de benchmark olarak kabul edilen düzenlemelerin vergi harcamasından önemli farklılıkları bulunmaktadır. Zira bu farklılıklardan en önemlisi vergi harcaması olarak kabul edilen uygulamaların doğuracağı sonuçlar bakımından hedefinde vergi yükümlülerinin hepsi değil belirli bir kısmı bulunmaktayken, standart vergi yapısının unsuru olarak kabul edilen düzenlemelerin ise bütün yükümlüler açısından geçerli olmasıdır.

McDaniel and Surrey, her hangi bir vergi sisteminin standart yapısının belirlenebilmesi için aşağıdaki soruların yöneltilerek cevaplarına göre hangi düzenlemelerin standart vergi yapısını oluşturduğu hangi düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edilebileceğine ilişkin bir model geliştirmişlerdir. Bu sorular: (Swift, 2006:20).

- Belirlenmesi istenen vergisel düzenleme verginin temel yapısı itibarıyla vergi tabanının belirlenebilmesi için gerekli bir hüküm müdür?
- Söz konusu hüküm genel uygulanabilir oran yapısının bir parçası mıdır?
- Söz konusu hüküm vergi yükümlülerinin belirlenebilmesi için gerekli midir?
- Söz konusu hüküm belirli bir zaman diliminde vergi yükümlülüğünün oluşturulması için gerekli midir?
- Söz konusu hüküm, uluslararası işlemlerde vergi uygulanabilmesi için gerekli midir?
- Son olarak söz konusu hüküm verginin uygulanabilmesi için zorunlu bir hüküm müdür?

Vergi harcamalarının belirlenmesi için ülkelerin vergi mevzuatında yer alan standart bazı uygulamaların neler olduğunun ortaya konulması gerekmektedir. Ancak bu belirlemenin nasıl yapılacağına ilişkin üzerinde görüş birliğine varılan bir yöntem bulunmamaktadır. Çünkü ülkelerin sahip oldukları farklı ekonomik, mali ve sosyal yapılar, uyguladıkları vergi politikalarını değiştirmektedir.

Vergi harcaması konusunda yapılan çalışmalar, temel olarak bir vergi sisteminin iki bileşenden meydana geldiği varsayımından hareket etmektedir. Bunlardan birincisi yukarıda da ifade edilmeye çalışılan vergi sisteminin standart yapısını oluşturan unsurlardır. İkincisi ise devletin farklı amaçlarla uyguladığı, standart vergi yapısından sapan özel hükümler olarak ifade edilebilir. Söz konusu bu özel düzenlemeler yatırımları, tasarrufları, üretimi, ihracatı veya belirli sosyal gruplara ya da emeklilere transferler gibi belirli bir ekonomik aktiviteyi özendirmek için kullanılır (Ferhatoğlu, 2001:7-8).

Vergi sisteminin ikinci bileşeni olarak tanımlanan ve standart vergi yapısından sapan özel hükümler yukarıda ifade edildiği üzere genel itibariyle belirli yükümlülere ayrıcalık tanınması sonucunu doğurmaktadır. Ancak her hangi bir vergi sistemi içerisindeki tüm ayrıcalık unsurları, söz konusu bu ikinci tarafta yani standart vergi yapısından sapmaların yer aldığı tarafta bulunmamaktadır. Bunun doğal sonucu olarak tüm ayrıcalık unsurlarının vergi harcaması olarak tanımlanması imkânsız hale gelmektedir. Zira bunlardan bazıları birçok ülkede genel kabul gördüğü üzere savunma ve askeri amaçlı vergi istisnalarında olduğu gibi vergi sisteminin yapısal unsurları olarak dşnlmekte ve “benchmark” olarak kabul edilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:5).

En yalın haliyle “benchmark” kavramının neyi ifade ettiği, bu kavramın karşılığı olarak kullanılan standart vergi yapısı içerisinde bulunan ve ayrıcalık unsurları olarak kabul edilebilecek düzenlemeler ile bu yapıdan sapmalar olarak ifade edilen ve vergi harcaması olarak adlandırılan düzenlemelerin karşılaştırılması ile açıklanabilir. Her hangi bir düzenlemenin vergi harcaması olarak kabul edilebilmesi için, söz konusu düzenleme neticesinde alınmasından vazgeçilen bir vergi geliri olmalıdır. Daha açık ifadeyle vergi harcaması olarak kabul edilen bir düzenlemeye vergi sistemi içerisinde yer verilmemesi durumunda vergi gelirlerinde bir artış yaşanıyorsa bu düzenleme standart vergi yapısından sapmadır ve vergi harcaması olarak adlandırılır. Tam tersi durumda ise yani ayrıcalık unsuru olarak kabul edilebilecek bir düzenlemenin ortadan kaldırılması durumunda vergi gelirlerinde herhangi bir artış yaşanmıyorsa bu düzenleme standart vergi yapısının bir unsuru olarak kabul edilir.

Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun³ 9'uncu maddesinde düzenlenen esnaf muaflığı ile aslında ticari kazanç elde eden bu nedenle de vergilendirilmesi gereken bazı kişilerin, belirli şartları sağlamaları koşuluyla elde ettikleri kazanç gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nda böyle bir hüküm bulunmaması durumunda bu kişilerin de vergilendirilmesi sonucu vergi gelirlerinde bir artış sağlanacaktır. Dolayısıyla söz konusu bu düzenlemenin bir vergi harcaması olduğu kabul edilebilir. Buna karşılık aynı kanunun 25'inci maddesinde ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar da gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu düzenlemede yer alan tazminat ve yardımlar gelirin unsurlarına girmediği gibi gelir vergisi dışında her hangi bir verginin konusuna da girmemektedir. Zira bu tür ödemeler yükümlülerin her hangi bir zararlarının karşılanması olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla gerek gelirin unsurları arasında değerlendirilmemesi gerekse uğranılan zararın karşılığı olarak verilmesi dolayısıyla bu hüküm çerçevesinde elde edilen menfaatlerin vergilendirilmemesi gerektiğinden, bu uygulama bir "benchmark" olarak kabul edilebilir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:13).

1.1.4. Vergi Harcamasının Unsurları

Standart vergi yapısından sapmalar olarak nitelenen ve vergi harcaması olarak adlandırılan düzenlemelerin birtakım özelliklere sahip olduğu söylenebilir. Bu özelliklerden bazıları vergi harcamalarının gerek geleneksel kamu harcamalarından gerekse "benchmark" olarak kabul edilen uygulamalardan farklılıklarını da ortaya koyan unsurlar olarak kabul edilmektedir.

Vergi harcaması temel olarak iki unsuru barındırmaktadır. Bu unsurlardan birincisi kavramın tanımlanması sırasında da bahsedilen bir kamu harcaması olması nedeniyle gelir azaltıcı bir nitelik taşıması, diğeri ise belirli kişilere ayrıcalık tanınması amacıyla uygulanan düzenlemeler olması nedeniyle ekonomik, mali ve/veya sosyal amaçlar çerçevesinde uygulanmasıdır. Bu iki temel unsurun dışında vergi harcamalarını standart vergi yapısından ayıran bir takım özelliklerinin vergi harcamasının unsurlarını oluşturduğu ifade edilebilir. Bunlar;

- Standart vergi yapısından sapan düzenlemelerin belirli sektör, faaliyet ve mükellefe fayda sağlaması (Ferhatoğlu,2001:9),

³ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

- Alternatif başka araçlarla (doğrudan sübvansiyonlar) başarılabilecek belli amaca hizmet etmesi (Ferhatoğlu, 2001:9),
- Vergi harcaması olarak kabul edilebilecek olan düzenlemenin ortadan kaldırılmasının yasal açıdan mümkün olması (Ferhatoğlu, 2001:9),
- Vergi harcamasına konu edilen verginin yeterince geniş kapsamlı olması, zira ayrıcalığın değerinin ölçülebilmesi için uygun bir benchmark tespiti gerekmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:2),
- Vergi sisteminde vergi harcamasının sağladığı yararı büyük ölçüde ortadan kaldıracak başka bir hükmün bulunmaması (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:2) şeklinde sıralanabilir.

Vergisel düzenlemelerden hangilerinin standart vergi yapısından sapmalar dolayısıyla da vergi harcaması olarak kabul edilmesi gerektiği, vergi harcamasının taşınması gereken unsurlardan yola çıkılarak belirlenebilir. Örneğin vergi harcaması olarak kabul edilecek bir düzenlemenin, devlet gelirlerinde bir azalmaya neden olması, bu düzenlemenin ortadan kaldırılması neticesinde devlet gelirlerinde bir artış yaşanacak olması, söz konusu bu düzenlemelerin belirli amaçlarla uygulanması ve son olarak bütün vergi mükellefleri yerine yalnızca hedeflenen amaçlar doğrultusunda belirlenmiş belirli kişi sektör veya faaliyete ilişkin bulunması gibi. Bu açıdan bakıldığında nelerin vergi harcaması olarak belirlenebilmesi oldukça kolay görünmesine rağmen, bu belirlemenin yapılabilmesindeki zorluk standart vergi yapısının ne olduğuna ilişkin soruya verilecek cevabın üzerinde fikir birliğine varılamamasından kaynaklanmaktadır. Zira bir ülkenin vergi harcaması olarak kabul ettiği bir hükmü başka bir ülke “benchmark” olarak kabul edebilmektedir. Bununla birlikte kimi zaman bazı hükümler “benchmark” ile vergi harcaması arasındaki ince çizgi üzerinde de duruyor olabilir. Ancak buna rağmen bazı hükümlerin vergi harcaması veya “benchmark” olarak tasnifinde kesin bir ayrıma gidilebilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:6).

İkisi arasında yapılan bu kesin ayrım ise vergi harcamasının taşınması gereken esas unsurlardan birisi olan devlet gelirlerinde azaltıcı etkisinin, bu etkiyi doğuran düzenlemenin ortadan kaldırıldığı durumda devlet gelirlerinde artış yaşanması özelliğinden kaynaklanmaktadır.

1.2. VERGİ HARCAMASI TÜRLERİ

Çeşitli amaçlarla vergi sistemi içerisinde yer alan ve temelde farklı ayrıcalıklar sağlaması nedeniyle devlet gelirlerinde azalmaya yol açan uygulamaların hepsinin vergi harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. İmtiyaz unsuru taşımasına rağmen vergi sisteminin standart yapısından ileri gelen bir takım düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edilmemesi gerektiğinden çalışmanın önceki başlıklarında bahsedilmiştir.

Bu çerçevede vergi sisteminin standart yapısı dışında vergi harcaması olarak kabul edilebilecek düzenlemelerin uygulama çeşitlerinin neler olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi harcaması kavramına ilişkin yapılan farklı tanımlamaların çoğunda değinilen istisna, muafiyet, indirimler, mahsuplar vb. bir takım vergisel kavramların, aslında vergi harcaması türlerinin en bilinenleri belki de ortak kabul görenleri olduğu söylenebilir. Temel bir sınıflandırmayı da sağlayan bu vergi harcaması türleri gerek uluslararası çalışmalarda gerek yerli kaynaklarda sıkça kullanılan kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi harcamalarının aşağıdaki 5 temel uygulamadan oluştuğı ifade edilmektedir (Gönül, 2002-a:79):

- 1- **İstisnalar ve Muafiyetler:** Kişilerin veya üzerinden vergi alınması gerek unsurların vergi dışında bırakılması.
- 2- **İndirimler:** Vergilendirilebilir gelire ulaşmak için brüt gelirden indirilebilir tutar.
- 3- **Vergi Kredileri:** Hesaplanan vergiden indirilebilir tutar.
- 4- **İndirimli Vergi Oranları:** Bir grup mükellefe veya faaliyet koluna uygulanan düşürülmüş vergi oranı.
- 5- **Vergi Ertelemeleri:** Verginin ödenmesinin ertelenmesi şeklinde ortaya çıkan vergi rahatlaması uygulamalarıdır.

Vergi harcamasının en bilinen örnekleri olarak belirtilen bu uygulamaların bir kısmı gelir, servet veya harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından uygulama alanı bulsalar da vergi harcaması olarak tanımlanan bu düzenlemelerin genelde gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin oldukları görülmektedir.

Söz konusu bu durumun önemli bir nedeni, vergi harcaması kavramının ortaya çıktığı ABD’de, bu kavramın gerçek kişilerin ve kurumların gelirleri üzerinden alınan federal “gelir” vergilerine ilişkin olarak kullanılması olarak düşünülebilir (Gönül 2002-a:80).

Zira vergi harcaması kavramının ortaya çıkış nedeni, daha sonra Surrey tarafından “vergi harcaması” olarak tanımlanacak olan ve McKenna tarafından “kara delik” olarak adlandırılan vergi ayrıcalıklarının, ABD Federal Bütçesinde bütçe harcaması olarak dikkate alınmasının gerekliliği üzerine yapılan çalışmalardır (Pedük, 2006:20).

Vergi harcamalarının bu en bilinen beş uygulama türü dışında aşağıda belirtilen uygulamalar da bulunmaktadır. Bunlar (Saraç, 2010:265);

1- Vergi İadeleri: Tahsil edilen verginin ilgili mükellefe geri ödenmesini sağlayan kanuni tasarruf olarak tanımlanabilir.

2- Terkin Müessesesi: Bazı vergilerin tahsilâtında iktisadilik sağlayan kanuni tasarruf, ortadan kaldırma olarak tanımlanabilir.

Bununla birlikte yukarıda belirtilenlere benzer nitelikte ve ayrıcalık niteliğindeki tüm düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü ayrıcalık sağlayan bazı vergisel düzenlemeler, vergi sisteminin yapısal özelliği olarak nitelendirilmektedir⁴ (Kayalidere ve Özcan, 2012:344). Söz konusu unsurlara örnek olarak artan oranlı gelir vergisi tarifeleri, normal amortisman uygulamaları, vergilendirilebilir kazancın belirlenebilmesi için yapılan ve kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan genel giderler gösterilebilir.

Ancak vergi harcaması olarak kabul edilen veya edilmeyen vergisel düzenlemelerin neler olduğu konusunda ülke vergi sistemleri arasında her hangi bir uygulama birliği bulunmamaktadır. Söz konusu bu durum da öncelikle standart vergi yapısının ülkeden ülkeye farklılık göstermesinden daha sonra ise ülkelerin farklı ekonomik, sosyal ve mali gelişmişliklerinden ileri gelmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde yukarıda belirtilen vergi harcaması türlerine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

⁴ Yani standart vergi yapısının unsuru olarak kabul edilmektedir.

1.2.1. İstisnalar ve Muafiyetler

Vergi harcamalarının en bilineni olan ve en yaygın uygulama alanı bulan istisna ve muafiyetler, verginin alınmasından kişi ve konu bakımından vazgeçildiği durumları ifade etmektedir. Zira istisna; üzerinden vergi alınması gereken bir konunun vergi dışında bırakılması olarak tanımlanırken, muafiyet ise vergilendirilmesi gereken bir kişiden vergi alınmaması durumunu ifade etmektedir.

İstisnalar vergi sistemi içerisinde mükellefler açısından nesnel bir ayrıcalık sağlarken, muafiyetlerin ise belirli mükelleflere uygulanması nedeniyle öznel nitelikte olduğu kabul edilmektedir.

Vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulması olarak da tanımlanabilecek (McDonald, 2010:6) istisnalara örnek olarak Türk Vergi Sisteminden; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 18'inci maddesinde düzenlenen serbest meslek kazanç istisnası, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 11'inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası gösterilebilir. Gelir Vergisi Kanunu'nda verginin konusu elde etmeye bağlanmış olup, kanunun 18'inci maddesinde belirtilen eserlerin sahibi veya kanuni mirasçılarının elde edecekleri kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı ve elde edilen kazançların vergiden müstesna tutulacağı ifade edilmiştir. Bir harcama vergisi olan Katma Değer Vergisi'nde ise verginin konusu Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler, mal ve hizmet ithalatı ve kanunun 1'inci maddesinde sayılan diğer teslim ve hizmetler olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi ile ilgili olarak düzenlenen istisna hükmü de verginin konusu ile ilgili olup genel olarak ihracat teslimlerine ve yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlere tanınmıştır.⁵

Ayrıcalık niteliğinde olan fakat istisnalardan farklı olarak bizzat mükellef veya mükellef gruplarına ilişkin olarak uygulanan muafiyetlere örnek olarak ise GVK'nin 66'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının (5) numaralı beninde düzenlenen serbest meslek erbabı muafiyeti ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendinden düzenlenen kooperatif muafiyetinden bahsedilebilir.

⁵ Gerek GVK'nin 18'inci maddesinde gerekse KDVK'nin 11'inci maddesinde düzenlenen istisna hükümlerinin kapsamı ilgili maddeleri ile birlikte yukarıda yer verilen açıklamalardan daha geniş olup, çalışmanın bu bölümünde yalnızca örnek olarak kullanılmaları amacıyla söz konusu hükümler genel itibarıyla açıklanmıştır.

Muafiyet hükümleri vergi ödemekle yükümlü olanlara tanınan bir ayrıcalık türü olduğundan, yapılan bir takım işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin olan Katma Değer ve Özel Tüketim Vergileri gibi harcama vergilerinde muafiyet düzenlemeleri yer almamaktadır.

1.2.2. İndirimler

Her hangi bir vergi sistemini oluşturan vergi düzenlemelerinde yer alan bir diğer vergi harcaması türü olarak, yükümlüler tarafından ödenecek vergi miktarına ulaşabilmek için üzerinden vergi alınacak değerın tutarından yapılan bir takım indirimlerden söz edilebilir. Gelir ve/veya servet vergilerinde karşılaşılan çeşitli indirim mekanizmaları, yükümlülerin doğru miktarda vergi ödemelerini sağlamaları yanında farklı teşvik amaçları taşıyan uygulamalar olarak da kullanılabilir.

İndirim mekanizmasının temel amacı yükümlülerin vergilendirilmesi gereken mali güçlerine ulaşmada nesnel bir ölçüt belirlenmesini sağlamaktır. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde tüm ticari kazanç elde eden mükelleflerin vergilendirilecek safi gelirlerine ulaşılabilmesi için, kazançları üzerinden indirebilecekleri giderler düzenlenmiştir. Söz konusu bu gider indiriminin vergi harcaması olarak kabul edilmemesi gerekir. Daha önce de ifade edildiği üzere söz konusu bu tür gider indirimleri vergi sisteminin yapısal unsurları olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte farklı durumda olan mükelleflere farklı uygulamaların sağlanması gerektiği hallerde, durumlarına uygun yani onların öznel durumlarını dikkate alan indirim mekanizmaları da oluşturulabilmektedir. Bu duruma örnek olarak da yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesi gösterilebilir. Bu tür indirim uygulamaları ise vergi harcaması olarak kabul edilmelidir. Çünkü belirli bir sosyal amaç taşımakta olan bu indirim müessesesi, devletin bir mükellef grubunu koruma gayesiyle hareket ettiğini göstermektedir.

1.2.3. Vergi Kredileri

Bir vergi yükümlüsünün toplam vergi borcu toplamından düşülecek toplam tutarlar olarak tanımlanan vergi kredilerinin esas itibarıyla Türk Vergi Sistemindeki karşılığı vergi mevzuatında yer alan mahsup düzenlemeleridir.

Daha önce ödemesi yapılmış bir vergi tutarının, daha sonra ödenmesi gereken vergi tutarından indirilmesi olarak tanımlanan, (McDonald, 2010:12) mahsup uygulamaları, kimi zaman vergi iadesi şeklinde ortaya çıkan bir diğer vergi harcaması

türü ile de birlikte anılmaktadır. Zira mahsup edilemeyen kısmın yükümlülere iade edilmesi vergi iadesi olarak kabul edilmektedir.

Mahsup uygulamaları, çifte vergilendirmenin engellenmesi amacıyla kullanıldığı zaman bir vergi harcaması olarak kabul edilebilir. Çifte vergilendirme farklı ülke vergilendirme yetkilerinin çatıştığı durumları tanımlamak için kullanılan bir kavramdır. Aynı konu üzerinden aynı dönemde birden fazla vergi alınması durumunda çifte vergilendirmeden bahsedilir. Söz konusu böyle durumlarda, yükümlülerin bir ülkede ödediği vergiyi bir diğer ülkede aynı konu üzerinden ödeyeceği vergiden mahsup etmesi, mahsup imkânı tanıyan ülke vergi sistemi açısından bir vergi harcaması olarak kabul edilebilir.

Bunun dışındaki mahsup uygulamalarında ise vergi harcaması olduğundan söz edilemeyebilir. Zira mahsup uygulamasının esası daha önce ödenen bir verginin ödenmesi gereken bir vergiden indirilmesine dayanmaktadır. Söz konusu bu indirimin nedeni de aynı vergilendirme döneminde aynı vergi konusu üzerinden çeşitli nedenlerle vergi ödenmesidir. Türk Vergi Sisteminde bu uygulamaya örnek olarak gelir ve kurumlar vergilerindeki geçici vergi uygulaması ve yurt içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergiden indirilmesi uygulaması gösterilebilir. Bu örnek uygulamalarda hesaplanan vergiden indirilen vergi devlet açısından zaten tahsil edilmiş olduğundan ve aynı konu üzerinden aynı vergilendirme döneminde birden fazla vergi istenmesi veya alınması verginin mükerrerliğine yol açacağından, bu mahsup nedeniyle devlet açısından herhangi bir gelir kaybından söz edilemeyecektir. Dolayısıyla mahsup işleminde -şayet çifte vergilendirme yapılmayacaksa- devlet açısından tahsilinden vazgeçilen herhangi bir kamu geliri bulunmadığından, vergi harcaması olduğunun söylenmesi oldukça güç olmaktadır (Saraç, 2010:267).

Yukarıda açıklanan nedenlerle bir vergi harcaması türü olarak kabul edilen vergi kredilerinin Türk Vergi Sistemindeki mahsup uygulamalarından ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Özellikle ABD ve Birleşik Krallık 'ta uygulamalarına rastlanılan vergi kredileri, istisna ve muafiyetlerin aksine doğrudan vergiyi azaltması nedeniyle oldukça önem verilen konular arasında yer almaktadır. Söz konusu iki devlet tarafından

genellikle sosyal amaçlarla kullanılan vergi kredisi uygulamaları, vergi iadesi uygulamalarının yerine kullanılmaktadır.

Birleşik Krallık ‘ta “Child Tax Credit” (Çocuk Vergi Kredisi) ve “Working Tax Credit” (Çalışan Vergi Kredisi) olarak iki farklı uygulama türü⁶ olan vergi kredilerinin ABD’de gerek federal düzeyde gerekse eyaletlerde farklı sosyal amaçlarla uygulandığı bilinmektedir.

Birleşik Krallık’ta yalnızca gerçek kişilerden alınan gelir vergisi açısından uygulanan vergi kredileri, ABD’de ise bireysel ve kurumsal olmak üzere gelir vergilerini oluşturan bireysel gelir vergisi ve kurumlar vergisi ayırımına paralel şekilde düzenlenmiştir.⁷ Federal düzeyde uygulanan bireysel vergi kredileri aile, eğitim, sağlık, konut edindirme ve tasarruf başlıkları altında sosyal amaçlar taşıırken, kurumsal olarak uygulanan vergi kredileri ise araştırma kredileri, alternatif motorlu araçlar kredisi, elektrik sürüş imkânı verilen araçlara ilişkin krediler vb. olmak üzere farklı üretim alanlarına yönelik olarak ekonomik teşvik amacı taşımaktadır.

Vergi kredisi olarak adlandırılan ve vergi harcaması türleri arasında sayılan uygulamaların Türk Vergi Sistemi’nde bir örneği bulunmamaktadır. Bununla birlikte 12 Haziran 2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’ne sunulan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı’nın 83’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında aşağıda belirtilen düzenlemeye yer verilmiştir. (Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 2013)

*“Ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisine tabi olan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibariyle yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, talepleri halinde, faaliyete başladıkları vergilendirme döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançlarının asgari ücretin yıllık tutarına isabet eden kısmının, 77’nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların kazançları üzerinden hesaplanan vergiden **mahsup edilir**. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.”*

Tasarının ilgili maddesinde de görüleceği üzere söz konusu uygulama için “mahsup” kelimesi kullanılmakla birlikte tasarının madde gerekçeleri bölümünde tasarının 83’üncü maddesiyle ilgili olarak aşağıda yer verilen açıklamalar yapılmıştır:

⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. “<https://www.gov.uk/benefits-credits/tax-credits>” (06.02.2015)

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. “<http://www.irs.gov/Credits-&-Deductions>” (06.02.2015)

“Maddenin ilk fıkrasında, girişimciliği teşvik etmek amacıyla ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisine tabi olan yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişiler için bir vergi kredisi sağlanmaktadır.”

Tasarının ilgili maddesine ilişkin gerekçe açıklamasında söz konusu uygulamanın bir vergi kredisi olduğu belirtilmektedir. Bu durum vergi kredisi ile mahsup uygulamaları arasında nasıl bir ilişki olduğunu da ortaya koymaktadır. Zira vergi kredisi uygulamalarının mahsup imkânı tanınması gibi ilgililere doğrudan ödeme yapılması şeklinde farklı yöntemlerle uygulanmakta olduğu, Birleşik Krallık ve ABD’de örneklerine bakıldığında görülebilmektedir.

1.2.4. İndirimli Vergi Oranları

Her hangi bir vergi sisteminin standart yapısının unsurları arasında kabul edilen vergi oranlarının, vergi harcaması türlerinin arasında sayılması en başta çelişkili bir durum olarak kabul edilebilir. Ancak kavramın içinde yer alan “indirim” kelimesi diğer vergi harcaması türlerine benzer şekilde, özünde ilgisine ayrıcalık tanıyan bir uygulama olduğunu göstermektedir.

İndirimli vergi oranı uygulamalarına ilişkin olarak da diğer vergi harcaması türlerine yönelik olarak yapılan belirlemeler geçerliliğini korumaktadır. Daha açık ifadeyle bütün indirimli vergi oranı uygulamaları vergi harcaması olarak kabul edilememekte, bir takım düzenlemeler vergi sisteminin yapısal unsurları olarak kabul edilmektedir. Örneğin daha önce de belirtildiği üzere, artan oranlı vergi yapısı ilk bakışta düşük gelir düzeyine sahip yükümlülere düşük oranda vergi uygulandığını gösterse de çeşitli nedenlerle vergi sistemine yerleştirilen bu vergi tarifesi genel kabul görmüş bir yapısal unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi harcaması olarak kabul edilen vergi oran indirimlerine örnek olarak Türk Gelir Vergisi’nde yer alan gelir vergisi tarifesinin ücret geliri elde edenler açısından farklılaştırılarak uygulanması gösterilebilir. Söz konusu bu uygulamada ücret geliri elde edenler açısından tarifede dikkate alınacak gelir dilimleri, diğer gelir unsurlarına uygulanan tarifede yer alan dilimlerden farklılaştırılmıştır. Bu sayede ücret geliri elde edenlerin vergilendirileceği oran aralıkları geniş tutularak bir üst dilimden yüksek oranda vergilendirilmesi zorlaştırılmıştır.

1.2.5. Vergi Ertelemeleri

Vergi tatili olarak bilinen bu uygulamada amaç, belirli yükümlülerin veya gruplarının, vergi ödeme yükümlülüklerinin belirli bir zaman dilimi boyunca ileriye atılması, ertelenmesi dolayısıyla onlara ek bir mali kolaylık sağlamak olarak ifade edilmektedir. Ertelemenin süresine bağlı olarak, ilgili bütçe yıllarında devlet gelirlerinde geçici olarak azalmaya yol açan bu uygulama, çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlarla oldukça sık başvurulmuş bir yöntem olarak kabul edilmektedir.

Türkiye özelinde söz konusu vergi harcaması türüne örnek olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁸ 22/07/1998 tarih ve 4369 sayılı kanun ile değişik 279'uncu maddesinin uygulamasının 1999 yılı içinde bir yıl ertelenmesi gösterilebilir (DPT, 2000:43).

Bahsedilen maddede menkul kıymetlerin değerlendirme hükümleri yer almakta olup, değişiklik öncesinde alış bedeli ile değerlendirilen özel ve kamu kesimi tahvillerinin ve Hazine bonolarının değerlendirilmesinde borsa rayicinin esas alınması gerektiği hükmüne bağlanmıştır. Bu değişiklik ile mükelleflerin ellerinde bulundurdıkları tahvil ve hazine bonolarının henüz tahsil etmedikleri faizlerinin de vergilendirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Ancak tahvil ve hazine bonolarının değerlemesine ilişkin yapılan değişiklik hükmünün uygulanması "1999 Yılı Mali Yılı Bütçe Kanunu'nun aşağıda belirtilen 69'uncu maddesinin (e) bendi ile bir yıl ertelenmiştir."⁹

"e) 1999 yılı içinde ödenmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi ve geçici vergi yönünden bu Kanunun yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan Devlet borçlanma senetleri ile vadesi bir yıl ve daha uzun olan aynı neviden menkul kıymetler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesinin 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükmüne göre değerlendirilir."

1999 yılı içinde uygulaması bir yıl ertelenen bu hükmün yol atığı vergi kaybı veya ilgili sektöre bu uygulamayla aktarılan kaynağın yaklaşık 1 milyar Türk Lirası düzeyinde olduğu tahmin edilmektedir. Bununla birlikte ilgili Bütçe Kanunu'nun madde gerekçesinde veya diğer destek dokümanlarda bu tasarrufla ilgili herhangi bir

⁸ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁹ 29.6.1999 tarih ve 4393 sayılı Kanun.

hesaplama veya kapsamlı değerlendirme yapılmadığı da görülmektedir (DPT, 2000:43).

Vergi ertelemelerinin diğer uygulamalarına ise genellikle doğal afet vb. durumlarda yaşanan olumsuzluklardan etkilenen yükümlülerin vergi ödemek de dâhil vergisel ödevlerini yerine getirmelerinin belirli bir süre boyunca ertelenmesi şeklinde örnek gösterilebilir.

1.3. KAMU HARCAMASI TÜRÜ OLARAK VERGİ HARCAMALARI

Çalışmanın gerek giriş bölümünde gerekse vergi harcamasına ilişkin genel bilgilerin verildiği ilk bölümünde, biri devlet bütçesinin gelir tarafına diğeri ise gider tarafına ait olan bu iki kavramın bir arada kullanılmasının ilk bakışta bir ikilem ortaya çıkardığının düşünebileceğinden bahsedilmişti. Bununla birlikte, vergi harcaması kavramının vergi gelirlerinin harcanması ya da vergi toplamak için yapılan harcamaları tanımlamak için kullanılmadığına değinilmişti.

Kamu harcamaları en genel anlamda; bir ülkede kamusal faaliyetlerin yürütülmesinden dolayı yapılması gereken harcamalar olarak tanımlanabilir (Pınar 2010, 36). Literatürde işlevsel, ekonomik ve idari sınıflandırmalara tabi tutularak incelenen kamu harcamaları, devletin kamu hizmetlerinin sunumu için yapmış olduğu giderleri ifade eder. Kamu hizmetlerinin sunumu için harcama yapmak zorunluluğu, hangi kamu hizmetlerinin devlet tarafından sunulması gerektiği konusundaki tartışmaları beraberinde getirmektedir.

En genel haliyle; farklı amaçlarla devletin toplamaktan vazgeçtiği vergi gelirleri olarak tanımlanan ve bu yönüyle bir tür kamu harcaması olarak kabul edilen vergi harcamasının, bilinen anlamıyla geleneksel kamu harcamalarından farklı özellikler taşıdığı aşîkârdır. Her şeyden önce bütçenin gelir tarafını oluşturan vergilere ilişkin düzenlemelerden kaynaklanan vergi harcamaları, gelir azaltıcı özelliğinin yanında, geleneksel kamu harcamalarına karşın, vergiye muhatap olan yalnızca belirli kişi veya kişi gruplarını ilgilendirmektedir. Bununla birlikte kamu giderlerinde bir artışa neden olmasıyla da tüm kamuyu ilgilendiren bir özelliğe sahiptir.

Vergi harcamaları, kamu giderlerinin bir türü olmasına rağmen bu harcamaların, bütçe sistemi içerisindeki harcamalara göre maliyet ve faydalarının hesaplanması, kimlerin ne ölçüde yararlandığının belirlenmesi ve izlenmesi daha zordur (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1).

Bütün bu özellikli durumları nedeniyle esas itibariyle bir tür kamu harcaması niteliğinde olan vergi harcamalarının, geleneksel kamu harcamalarından ayrılan yönlerinin ve benzerliklerinin ortaya konulması, vergi harcamalarına farklı bir bakış açısı kazandırmaktadır.

1.3.1. Kamu Harcamaları ile Vergi Harcamaları Arasındaki Benzerlikler

Devletin vergi politikası araçlarından birisi olarak kabul edilen vergi harcamalarının, teşvik edici ve/veya korumacı amaçlar taşıyan uygulamalar olması nedeniyle, kamu harcamaları türlerinden transfer harcamaları ile benzerlik gösterdiği söylenebilir.

Devletin karşılığında her hangi bir mal veya hizmet almadığı, yani karşılıksız olarak yaptığı harcamaları tanımlamak için transfer harcaması kavramı kullanılmaktadır (Türk, 2010:57).

Sosyal ve mali transfer harcamaları şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulan bu harcama türü, tüketim ve üretimi artırmak, gelir dağılımında adaleti sağlamak ve diğer benzeri konularda teşvik edici ya da koruma amacı taşıyan politikalar çerçevesinde devlet bütçeleri içerisinde kendisine yer bulmaktadır.

1929 yılından itibaren transfer harcamaları, kamu harcamalarının gittikçe önemi artan bir bölümü haline gelmiştir (Akdoğan, 2009:86). Zira yaşanan ilk “küresel kriz” sonrasında önem kazanan Keyneysen politikaların savunduğu temel husus devletin sosyal kesimleri destekleyici uygulamalar yapması gerekliliği olmuştur.

1990’lı yılların başından itibaren ise dünya genelinde; sağlık, eğitim, konut edindirme politikaları, düşük gelir grubundaki vatandaşların desteklenmesi, durgunluk yaşanan sektörlerin desteklenmesi gibi sosyal ve ekonomik amaçların önem kazanmasıyla vergi harcamalarının artış gösterdiği bilinmektedir (Kayalidere ve Özcan, 2012:344).

Vergi harcamaları bu yönüyle dolaylı bir transfer harcaması olarak da kabul edilebilir (Pedük, 2006:77). Zira transfer harcamaları bir tür kamu harcaması olduğundan devlet bütçesinin gider tarafında yer almakta gider tahminlerine konu edilerek kesin bir şekilde hesaplanmaktadır.

Dolaylı transfer harcamalarından kast edilen ise, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesidir (McDonald, 2010:160).

Vergi harcamaları da bir yandan diğer kamu harcamaları gibi kamu kaynaklarında azalışa neden olmakta, diğer yandan transfer harcamalarının kullanılma nedenlerine benzer şekilde belirli kişi, grup veya sektöre fayda sağlamaktadır.

Vergi harcamaları ile geleneksel kamu harcamaları arasındaki benzerlikler McDonald tarafından birkaç noktada özetlenmiştir (McDonald, 2010:162):

- Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının her ikisi de kamu kaynağı kullanırlar ve yararlanana fayda sağlarlar.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da kullanıldıklarında kamu kaynaklarını azaltırlar.
- Vergi harcamalarını da kamu harcamalarını da koyma ve uygulama yetkisi sadece devlete aittir.
- Vergi harcamalarında da kamu harcamalarında da kamu yararı söz konusudur.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da birer maliye politikası aracıdır.
- Vergi harcamaları da kamu harcamaları da devletin yetkili kurumlarınca uygulanır.
- Vergi harcamalarının da kamu harcamalarının da amacı aynıdır ve birbirlerinin alternatifi olarak kullanılabilirler.

1.3.2. Kamu Harcamaları ile Vergi Harcamaları Arasındaki Farklılıklar

Devlet bütçesinin gelir tarafını ilgilendiren hükümlerden kaynaklanması nedeniyle vergi harcamalarının geleneksel kamu harcamaları arasında sayılmaması, söz konusu kamu harcamalarından farklı olarak kendine has bazı özellikler taşımasından ileri gelmektedir.

Devlet bütçesinin gider tarafında yer alan geleneksel kamu harcaması kalemleri doğrudan bütçeden yapıldıklarından toplam harcamalar içinde yer almakta ve istatistiklerde harcamaları artıran bir kalem olarak görülmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1).

Vergi harcamaları da bu noktada geleneksel kamu harcamalarından bir farklılık arz etmektedir. Zira vergisel düzenlemelerden kaynaklanan vergi harcamaları ayrıca takip edilip hesaplanmadığı ve raporlanmadığı takdirde toplam harcama istatistikleri içerisinde görünmez harcama niteliğine bürünmektedir. Bu yönüyle de mali saydamlık noktasında vergi harcamalarının hükümetler açısından önemli bir kaçış noktası ifade ettiği söylenebilir.

Yukarıda ifade edildiği üzere vergi harcamalarının hukuksal dayanağı vergi kanunları içinde yer almaktadır. Dolayısıyla vergi harcamaları kamu gelirleri sistemi içinde oluşturulan bir harcama sistemine karşılık gelmektedir (Pedük, 2006:90).

Vergi harcamalarının geleneksel kamu harcamalarından farklı olarak dolaylı bir harcama niteliğinde olduğu yukarıda ifade edilmiştir. Vergi harcamalarının bu niteliği, geleneksel kamu harcamaları özellikle de transfer harcamaları gibi nakit ve doğrudan bir teşvik sağlamak yerine gelir ya da servet kaynakları üzerindeki vergi yükünü hafifletmek suretiyle dolaylı bir fayda sağlamasından ileri gelmektedir (Kayalıdere ve Özcan, 2012:345).

Geleneksel kamu harcamaları ile vergi harcamalarının karşılaştırılması neticesinde ortaya çıkan farklılıklar McDonald tarafından maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır. (McDonald, 2010:162-166):

- Kamu harcamaları devletin daha önce topladığı kamu gelirlerinin dağıtılması ile gerçekleşirken; vergi harcamaları henüz toplanmayan bir gelirin toplanmasından vazgeçilmesi biçiminde gerçekleşmektedir.
- Dolaylı transfer harcamalarından sayılan vergi harcamaları ile kamu kaynaklarının sadece vergi mükelleflerine aktarılması sağlanır. Oysa kamu harcamaları ile devlet, mükellef olsun olmasın tüm kişilere kaynak aktarımı sağlamaktadır.
- Vergi harcamaları ihtiyari harcamalardır. Mükellef davranışları konusunda herhangi bir zorlama söz konusu değildir. Eğer mükellef hükümetin teşvik ettiği yönde davranmayı seçerse vergi yükümlülükleri azalmaktadır. Çünkü vergi harcamaları sosyal ve ekonomik düzenlemelerin aksine talimatlara değil teşvikler üzerine kuruludur. Kamu harcamalarında ise; kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi, ülkedeki ekonomik, sosyal ve siyasi dengenin sağlanabilmesi, ekonomik gelişme ve kalkınmanın yapılabilmesi vb. nedenler için kamu harcamalarının yapılması zorunludur.
- Vergi harcaması yoluyla hükümetler, topladıkları vergileri harcayarak değil mükelleflerde o vergilerin kalmasını sağlayarak gerçekleştirirler. Bu şekilde vergi harcaması mükellefin vergi sonrası kullanılabilen gelirini artırarak ek bir satın alma gücü sağlar. Kamu harcamasında ise, mükellef olsun olmasın herkese bir kaynak aktarımı söz konusu olduğundan, vergi harcamasının

mükellef üzerinde yarattığı bu olumlu psikolojik etkinin yaratılması oldukça güçtür.

- Kamu harcamalarının yararlanana ödenmesi zaman alır. Oysa vergi harcamalarında harcama karşılığının elde edilmesi daha hızlıdır.
- Kamu harcamaları bütçe içerisinde yer alırken, vergi harcamaları doğrudan bütçeden yapılmak yerine, vergilerden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapıldığından bütçe harcamalarında görünmemekte ve bütçe dışı harcamalar olarak tanımlanmaktadır.
- Vergi harcamalarından yararlanabilmek için mükelleflerin gerekli şartları taşımaları gerekmektedir. Kamu harcamalarında ise, böyle bir koşul yoktur, ekonomik faaliyetlerin başında bir kerede verilirler ve ekonomik faaliyetler başarıya ulaşmasalar da geri istenmezler.
- Vergi harcamaları, kamu harcamalarına göre daha az politik tepki çeker. Kullanım açısından da vergi harcamalarının tahminin zor olması ve yararlanana belirlenmesinin zorluğu politikacılara uygulamada esneklik sağlar. Oysa kamu harcamaları yapılırken hangi kurumun ne kadar harcama yaptığı daha çok göze batmaktadır.
- Vergi harcamaları özel sektörü teşvik edici özelliğe sahiptir. Örneğin; Yatırım İndirimi, Eğitim ve Öğretim Kazançları İstisnası gibi. Bu özellik kamunun yönetim maliyetlerini de düşürücü etki yapar. Oysa kamu harcamaları ile özel sektörü teşvik etmek daha zordur.
- Kamu harcamaları, kamu sektörü (yıllık bütçe hazırlama süreci boyunca), parlamento, parlamento komisyonları, basın ve kamuoyu gibi çeşitli birimler tarafından önemli ölçüde incelemeye tabi tutulurlar. Oysa vergi harcamaları nispi olarak daha gizlidirler yani saydamlıktan yoksundurlar ve kamu harcamalarına göre daha az inceleme ve dikkat konusu oluşturlar.

Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi gösteren bir tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 2: Vergi Harcaması Kamu Harcaması Karşılaştırması

	VERGİ HARCAMASI	KAMU HARCAMASI
Hak sahiplerine erişilebilirlik	Basittir, otomatik bir yapısı vardır.	Karmaşıktır, seçim yapmayı gerektirir.
İdari maliyet	Vergi sisteminin karmaşıklığı yüzünden sistemin tamamı için yüksek, muafiyetler için düşük	Seçim ve dağıtım sisteminin gerektirdiğinden ortalama düzeydedir.
Olası suiistimaller	Kaçınma, kaçakçılık ve rant kollama için fırsat yaratabilir.	Harcamaların miktarı ve yapılacağı alanların seçiminde keyfiyet söz konusu olabilir.
Esneklik	Belirli kanunlarla düzenlenir. Bu durum istikrar sağlarken aynı zamanda durağanlığa neden olabilir.	Bütçe süreçlerinde yapılan düzenlemeler ve yeniden tahsislerle çalışır.
Şeffaflık ve hesap verilebilirlik	Yapısı gereği hesap verilebilirliğe ve kontrole elverişli değildir.	Tüm kamu harcamaları parlamento tarafından kabul edilir.
Harcama kontrolü	Finansal istikrarsızlıklara bağlı olarak değişen harcama miktarı söz konusudur.	Bütçe kanunlarının elverdiği ölçüde harcama programı ve kontrolü yapılır.
Etkinlik	Etkinliği garanti edilemez, vergi harcamasının tutarı muhatap olan kişilerin davranışlarını etkileyemeyebilir.	Özel kesimin dışlanması söz konusu olabilir, dolayısıyla bazı ekonomik zorluklar ortaya çıkabilecektir.
Eşitlik	Sadece vergi mükellefleri yararlanabilir.	Hedeflenen kullanıcı sayısı takdir yetkisiyle arttırılarak daha fazla eşitlik sağlanabilir.

Kaynak: Kayalidere ve Özcan, 2012: 345

Yukarıdaki açıklamalar ile birlikte söz konusu tablodan da görüleceği üzere, bütçeleme tekniği, hesap verilebilirlik, mali saydamlık, yararlanan kesimlerin farklılığı, harcamaların yapılma nedenleri, psikolojik, mali ve ekonomik etkilerinin farklılığı gibi hususlar nedeniyle vergi harcamalarının bir tür kamu harcaması olmasına rağmen kamu harcamalarından ayrı olarak incelenmesini gerektirmektedir.

1.4.MALİYE POLİTİKASI ARACI OLARAK VERGİ HARCAMASI

Devletleri yöneten hükümetlerin programlarında yer alan ve devlet ekonomisi için uygulayacakları temel hedeflerin; (farklı gelişmişlik düzeylerine göre önceliklerin değişmesine rağmen) ekonomik kalkınma ve büyümenin sağlanması, tam istihdamın sağlanması, gelir ve kaynak dağılımında adaletin sağlanması ve ekonomik istikrarın sağlanması olduğu söylenebilir. Hükümetlerin devlet ekonomisini yöneterek ulaşmaya çalıştıkları bu hedefler için ellerinde temel olarak üç farklı politika aracı olduğu kabul edilmektedir. Bunlar para, gelirler ve maliye politikalarıdır (Pınar, 2010:28). Bu politika gruplarının ise kendi içlerinde farklı uygulama araçları vardır.

Hükümet programlarının somut uygulama perspektifini ortaya koyan bütçeler, içermiş olduğu gelir ve gider kalemleri sayesinde, ulaşılmaya çalışılan hedefler için hükümetlerin sahip olduğu araçlardan maliye politikasının uygulama araçlarını içinde barındırmaktadır. Harcama politikaları, gelir (vergi) politikaları ve borçlanma politikaları olarak bilinen maliye politikası araçları devlet bütçesi ile uygulama olanağı bulmaktadırlar.

Genel anlamda kamu hizmetlerinin sunumu için yapılan harcamalar olarak tanımlanan kamu harcamaları için yapılan bu tanımlama, kamu harcamalarının maliye politikası aracı olduğunu kabul etmeyen liberal ekonomi anlayışına ait bir tanımlama olarak kabul edilebilir. Zira devletler yalnızca kamu hizmetlerini sunmak için harcama yapmazlar, çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek için de harcama yapabilirler. Örneğin belirli bir ekonomik faaliyeti teşvik maksadıyla verilen sübvansiyonlar kamu hizmetinin sunumundan ziyade, ekonomik bir amaç taşımaktadır.

Devlet bütçesinin denkliğini sağlama amacıyla ya da farklı ekonomik hedeflerle başvurulmuş bir diğer politika aracı ise devlet borçlanmasıdır. Liberal ekonomi anlayışında olağanüstü gelirler arasında kabul edilen borçlanma, günümüz maliye anlayışında devletin finansman araçlarından birisi olarak kabul görmekte, bütçe açıklarının giderilmesi, kaynak dağılımının sağlanması, ekonomik dengenin sağlanması ve/veya korunması, büyük yatırım ve reformların finanse edilmesi (Akdoğan, 2009:454) gibi çeşitli amaçlarla olağan bütçe gelirleri arasında kabul edilmektedir.

Maliye politikasının en önemli araçlarından olduğu kabul edilen vergiler de bütçenin gelir tarafında yer almakta ve devletin sahip olduğu temel gelir kaynağını teşkil etmektedir. En önemli gelir kaynağı olması yanında hükümetler vergileri belirli ekonomik kararları etkilemek amacıyla da kullanabilmektedirler (Pınar, 2010:39).

Daha çok sosyal refah devleti anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte önem kazanan maliye politikaları, devletlerin, ekonominin gidişatına doğrudan, birinci elden müdahale etmelerine imkân sağlamaktadır.

Coşkun Can Aktan tarafından vergilerin politika aracı haline dönüşmesi hususunda şu açıklamalar yapılmıştır. Liberal devlet anlayışında vergilemenin temel amacının, kişilerin ekonomik kararlarını etkilemeyecek şekilde, sınırlı düzeyde tutulan kamu harcamalarını finanse etmeye yetecek bir gelir elde etmek olduğu ifade edilmektedir. Elde edilmek istenen bu hedefe de dolaylı vergilerin ağırlıklı olduğu, açık ve basit bir vergi mevzuatı ve etkin bir vergi idaresi vasıtasıyla ulaşılabileceği savunulmaktadır. Sosyal devlet anlayışında ise, vergileme fonksiyonları daha çok olan daha etkili ve önemli bir araç olarak kabul edilmektedir. Öncelikle, devletin, artan görev ve harcamalarını finanse edebilmek için daha çok gelire ihtiyacı olduğundan temel kamu geliri olan vergilerin arttırması sosyal devlet anlayışı içerisinde önemli bir politika uygulaması olmuştur (Aktan, 2003).

Hükümetlerin sahip olduğu önemli politika araçlarından birisi olan vergilerin yanında vergi harcamaları da önemli bir diğer uygulama aracı olarak kabul edilmektedir. Temel ekonomik hedeflerden ekonomik istikrarın sağlanması amacıyla enflasyonist dönemlerde ekonomide arz tarafını destekleyici, talebi azaltıcı politikalar uygulanır. Yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman uygulamaları, yatırımlara bağlı indirimli vergi uygulamaları gibi vergi harcamaları uygulanan politikalara örnek olarak gösterilebilir (McDonald, 2010:18).

Bir diğer temel ekonomik hedef olan gelir dağılımında adaletin sağlanması amacıyla, üretim faktörlerinden ücret geliri elde edenleri koruyucu, bunun yanında diğer düşük gelirli vergi mükelleflerine yönelik çeşitli muaflık ve istisna uygulamalarına gidilebilmektedir. Bu uygulamaların en bilinen örneğinin asgari geçim indirimi olduğu söylenebilir.

Vergi harcamalarının maliye politikası aracı olarak kullanılma şekilleri (McDonald, 2010:18);

- Yeni ayrıcalık hükümlerinin getirilmesi
- Var olan düzenlemelerden yararlanma koşullarının değiştirilmesi
- Çeşitli ayrıcalık tanıyan düzenlemelerin kaldırılması
- Ayrıcalık tanıyan hükümlerin kapsadığı alanın daraltılması veya genişletilmesi, şeklinde özetlenebilir.

1.5. NEGATİF VERGİ HARCAMASI

Devletin elde edeceği vergi gelirlerinde aşınmayı ifade etmek amacıyla kullanılan vergi harcamaları kavramının karşısında, bu tanımlamanın tam tersi şekilde devletin vergi gelirlerinde artışa neden bir takım vergisel düzenlemeleri tanımlamak içinde negatif vergi harcaması kavramı kullanılmaktadır.

Negatif vergi harcaması vergi mevzuatında yer alan özel düzenlemeler nedeniyle bazı kişilerin “**normalden**” daha fazla vergi ödemesine neden olmaktadır (Gönül, 2007:82). Örneğin ülkemizde kanunen kabul edilmeyen giderler olarak adlandırılan ve gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi açısından verginin matrahının tespitinde dikkate alınması gereken ve gider olarak indirilmesi mümkün olmayan giderler, söz konusu vergiye tabi kazancı elde eden mükellefler açısından olumsuz bir durum yaratırken devlet açısından gelir artırıcı bir etki yaratmaktadır.

Negatif vergi harcaması kavramının, daha çok kamu maliyesi literatüründe erdemsiz mallar olarak ifade edilen, toplum için zararlı bir takım malların tüketimini azaltabilmek amacıyla vergi yükünün artıran, diğer mal veya hizmetlere nazaran normalden fazla vergi alınması sonucunu doğuran uygulamaları karşılamak için kullanıldığı görülebilir (Küçük, 2013:19).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMALARININ BÜTÇE TEKNİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI

Devletin belli bir dönemde yapacağı giderleri ve toplayacağı gelirleri gösteren ve yasama organından çıkan belge olarak tanımlanabilecek olan bütçe (Uluatam, 2005:113), devleti yöneten hükümetlerin mali yıl içerisinde uygulayacağı politikaların kaynak ve gider yerlerini gösteren bir belge olarak da tanımlanabilir. Yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, biri gider biri ise gelir tarafı olmak üzere bütçe,

gelir ve gider bütçelerinden oluşmakta ve devletin belirlenen mali yılda ve izleyen birkaç yıldaki mali durumunu ortaya koymaktadır.

Genel bütçeleme tekniği itibarıyla bütçe, mali yıl başlamadan önce gider ve gelir tahminlerini içeren belge olarak kabul edilmektedir. Zira hükümetin denetimi de mali yılın sonunda tahmin edilen rakamlar ile gerçekleşen rakamlar arasındaki uygunluk denetimi başta olmak üzere belirlenen makroekonomik politika hedeflerine ulaşıp ulaşılmaması yönünden, bütçe aracılığı ile yapılmaktadır.

Biri gelir bütçesini ilgilendiren diğeri ise gider bütçesinde bulunan vergi ve harcama kavramlarının bir araya gelerek oluşturduğu, bir takım amaçlarla ve vergisel düzenlemeler vasıtasıyla vazgeçilen vergi gelirlerini tanımlamak için kullanılan vergi harcaması kavramının bütçe ile ilişkisi de üzerinde durulması gereken bir diğer konudur. Zira vergi harcamasının bir tür kamu harcaması olarak kabul edilmesine rağmen gider bütçesi içerisinde yer almaması, tahmini rakamlarının bütçelere yansımaması bu nedenle de mali yılsonlarında devleti yönetenlere denetimden uzak tutacakları bir harcama alanı yaratması, vergi harcamaları üzerine yapılan çalışmaların başlangıç nedenini teşkil etmektedir.

Bu çerçevede öncelikle vergi harcaması ile bütçenin birbiri ile olan ilişkisinin ortaya konulması, ardından bütçeleme tekniği içerisinde vergi harcamalarının nasıl izlendiği, hesaplandığı ve raporlanıp bütçelendiği, çalışmanın bu bölümünde yer verilen konu başlıklarını oluşturmaktadır. Aynı zamanda çalışmanın bu bölümünde vergi harcamalarının dünyada seçilmiş bazı ülke uygulamalarından örnekler verilerek, vergi harcamalarının seçilmiş ülke bütçe uygulamaları içerisinde nasıl yer aldığına değinilecektir.

2.1. BÜTÇE VE VERGİ HARCAMALARI İLİŞKİSİ

Her hangi bir ülke ekonomisinin devlet tarafını temsil eden kamu sektörünün, gelecek bir dönem için tahmini gelir-gider dengesini ortaya koyan, bunun yanında demokratik parlamenter sistemlerde parlamentonun devlet ekonomisini idare eden yürütme organına harcama yapma ve gelir toplama yetkisi ve izni veren belgeye bütçe denilmektedir (Tüğen, 2012:171).

Bu tanımdan hareketle bütçe ile vergi harcamaları arasındaki ilişkiye iki farklı açıdan yaklaşmak mümkündür. Bunlardan birincisi vergi harcamalarının bir tür kamu harcaması olması nedeniyle, bütçe aracılığıyla alınan bir yetki çerçevesinde ele

alınması ve mali saydamlık ile hesap verilebilirlik açılarından değerlendirilmesi gerektiği konusudur. Diğer bakış açısı ise vergi harcamalarının da uygulanan bütçeleme tekniği ile nasıl belirlendiği, hangi hesaplama yöntemlerinin kullanıldığı ve sonucunda bütçelenmesi ve/veya raporlanması hususudur.

2.1.1. Mali Saydamlık, Hesap Verilebilirlik ve Vergi Harcamaları

Saydamlık, *“devletin, hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi, düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir biçimde sunması”* olarak tanımlanmaktadır (Tesev, 2000:20). Devlet yönetimi açısından saydamlık denildiğinde siyasi ve mali saydamlık kavramları ön plana çıkmaktadır. Siyasi anlamda saydamlık, hükümetlerin sağladığı bilgi sayesinde vatandaşların hükümet politikaları hakkında ne kadar bilgi sahibi olabildikleri ile açıklanmaktadır (Pedük, 2006:50). Mali saydamlık ise devletin kaynak kullanımına ilişkin olmak üzere; *“kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin var olması”* şeklinde tanımlanmaktadır (Tesev, 2000:28).

Mali saydamlığın da farklı boyutları olduğu kabul edilmektedir. Bunlar şu şekilde özetlenebilir (Swift, 2006:17);

- İlk olarak genel itibariyle şeffaflık, hükümetin maliye politikası hedeflerinin ve tahminlerinin güvenilir bilgi sunmasını gerektirir.
- İkinci olarak doğru sınıflandırılmış genel yönetim hesaplarını ve hükümet dışında yapılan yarı-mali faaliyetler tahminlerini de ihtiva eden kapsamlı bütçe belgelerinin yayınlanması da dâhil olmak üzere, detaylı verileri ve bilgileri içeren hükümet politikaları gereklidir.
- Üçüncü olarak, örgütlenme sisteminde seçilmiş ve atanmış görevliler için kurallar, halka açık ihale ve istihdam uygulamaları, vergi görevlileri için davranış kuralları ve yayınlanan performans denetimleri de dâhil olmak üzere, şeffaf bir düzenleyici çerçeve mevcut olmalıdır.

Bununla birlikte IMF'nin 2001 yılında hazırlamış olduğu Mali Saydamlık Rehberi'nde mali yönetimde şeffaflığın sağlanması için dört temel prensipten söz edilmektedir. Bunlar ise (IMF, 2001:2);

- Hükümet yapısının, fonksiyonlarının ve sorumluluklarının belirlenmesi ile diğer hükümetler ve ekonominin geri kalanı ile arasındaki ilişkilerin şeffaf olması
- Belirlenen zamanlarda kapsamlı mali bilgilerin yayınlanması
- Bütçe ile ilgili olarak sunulan bilgilerin bütçe süreci ile ilgili bütün konuları kapsamaması
- Mali verilerin kaliteli olması ve mali bilgilerin bağımsız denetimi için fırsatların olması olarak ifade edilmiştir.

Vergi harcamalarının mali saydamlık açısından değerlendirmeye tabi tutulması, diğer kamu harcamaları gibi vergi harcamalarının da bütçeleme sürecinde dikkate alınması gerektiğine ilişkin görüşlerin savunulması ile gündeme gelmiştir.

Vergi harcamaları, vergi gelirlerini azaltması nedeniyle, geleneksel (doğrudan) kamu harcamaları gibi bütçe dengesini etkilemektedir. Zira doğrudan kamu harcamalarının değişmediği varsayımı altında vergi harcamalarının artması durumunda bütçe açığı artış gösterirken bütçe fazlası azalış eğilimine girecektir. Tam tersi şekilde vergi harcamalarının azaldığı durumlarda bütçe açığı azalacak, bütçe fazlası ise artış gösterecektir (Swift, 2006:9).

Vergi harcamalarının yukarıda ifade edildiği üzere doğrudan kamu harcamaları gibi bütçe üzerinde benzer etkilere sahip olması nedeniyle, doğrudan kamu harcamaları gibi mali hesap verilebilirlik ve saydamlık kıstaslarına konu olmak zorunda olduğu ifade edilmektedir.

Vergi harcamalarının normal harcamalarla aynı şekilde bütçe kontrolüne tabi tutulması hükümet faaliyetlerinin yanı sıra vergi sisteminin bir bütün olarak daha kapsamlı değerlendirilmesine imkân vermesi bakımından önem arz etmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7).

Bu çerçevede bir devleti yönetmek üzere kurulmuş olan bir hükümetin hesap verilebilirliği, mali saydamlık açısından harcama yönetiminin, “*Campos and Pradhan Modeli*”ne göre üç temel hedef veya aşamanın sağlanmış olması gerektiğine bağlanmıştır. Bunlar (Swift, 2006:14):

- **1. Aşama:** Genel kontrol, sürdürülebilir sınırlar, orta vadeli harcama çerçeveleri, mali disiplin, yasalara ve bütçeye uygunluk
- **2. Aşama:** Kaynak tahsisinde stratejik önceliklendirme.

- **3. Aşama:** Etkin ve mali açıdan verimli yönetim programları, olarak sıralanmıştır.

Söz konusu bu üç temel hedef veya aşamaya bakıldığında hükümetlerin, harcama politikaları açısından, etkinlik, verimlilik kriterlerini dikkate alarak kendilerini sınırlayan yasal düzenlemelere uygun hareket etmelerinin gerektiği kabul edilebilir. Kamu harcamaları arasında değerlendirilen vergi harcamaları açısından da mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması hususunda doğrudan kamu harcamaları gibi aynı kriterlerin geçerli olduğu söylenebilir. Bu çerçevede vergi düzenlemeleri ile oluşturulan vergi harcamalarının da yasalara ve bütçelere uygun olması, yarattığı etkiler nedeniyle vergi harcamaları ile hedeflenen hususların doğru şekilde belirlenmesi, mali verimlilik ve harcama etkinliği konusunda yapılan değerlendirmelerin vergi harcamalarına da uygulanması zorunluluğunu doğmaktadır.

Hesap verilebilirlik ve mali saydamlık hususlarına ilişkin yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, öncelikle hükümetin maliye politikası ve araçlarının belirlilik ilkesine uygun olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Daha açık ifadeyle gerek mali saydamlığa ilişkin gerekse hesap verilebilirliğin var olması için sağlanması gereken koşullar arasında sayılan unsurların en önemlisinin belirlilik ilkesi olduğu görülmektedir. Vergi harcamaları özelinde, vergisel düzenlemelerin, bütçeleme sürecinin, bütçeleme ile ilgili mali bilgilerin önceden belirli ve anlaşılabilir olması, gerek saydamlık gerekse hesap verilebilirlik için sağlanması gereken en önemli koşul olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede vergi harcamalarının belirlenmesi bir ülkenin mali yapısının saydamlığı ve hesap verilebilirliği açısından temel esaslardan birisi olmaktadır.

Bununla birlikte vergi harcamalarının neyi ifade ettiğine ilişkin önceki bölümlerde yapmış olduğumuz açıklamalardan, vergi harcamalarını tanımlama konusunda iki yaklaşım olduğu görülebilmektedir. Bunlardan birincisi vergi harcamalarının esas itibarıyla kamu harcaması niteliğinde olduğu ancak vergisel düzenlemelerden kaynaklandığı, doğrudan parasal bir ödemeyi ifade etmediği için dikkate alınmadığı, hesaplanıp kamu harcamaları içerisinde dâhil edilmediği bu nedenle de hükümete denetimden uzak bir alan sağladığı, bu yönüyle de kamu harcamaları kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini savunan görüştür. Vergi harcamaların tanımlanmasına ilişkin bir diğer yaklaşım ise vergi harcamalarının

standart vergi yapısı olarak ifade edilen ve vergi sisteminin yapısal unsurları dışında kalarak vergi gelirlerinde azalmaya neden olan vergisel düzenlemeler olduğunu ifade eden görüştür. Esas itibariyle vergi harcamalarına ilişkin yapılan açıklamalarda bu iki yaklaşımdan da yararlanılmaktadır. Bununla birlikte mali saydamlık ve hesap verilebilirlik konularında da bu iki yaklaşımdan hareket edilmektedir. Zira vergi harcamalarının, kamu harcaması türü olduğundan hareket eden yaklaşım mali saydamlığa atıf yaparken, standart vergi yapısından sapmalar olarak kabul eden yaklaşım belirlilik ilkesinden hareketle hesap verilebilirliğe ilişkin değerlendirme noktaları sunmaktadır.

Vergi harcamalarının standart vergi yapısından sapan unsurlar olarak kabul edilmesi, çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, standart vergi yapısının belirlenmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Vergi harcamalarının tamamının bir tür vergi teşviki olduğu kabul edildiğinde, vergi harcamalarının hemen hemen bütün ülkelerin vergi sistemlerinde yer aldığı düşünülebilir. Ancak vergi harcamalarının belirlenmesi için tanımlanması gereken standart vergi yapısının ne olduğu her ülke vergi sisteminde açık olarak ortaya konulmamıştır. Bu durum kamu maliyesinde vergi harcamaları üzerinden hesap verilebilirliğin sağlanıp sağlanamaması hususunda önemli veriler ortaya koymaktadır.

Swift'e göre hesap verilebilirlik ve mali saydamlık açılarından vergi harcamaları konusunda sağlanması gereken dört temel yapı taşı söz konusudur. Bunlar (Swift, 2006:19):

- Vergi sistemini oluşturan iki yapının birbirinden ayırt edilmesi; “Standart Vergi Yapısı” (benchmark tax structure) ve “Vergi Harcamaları”
- Vergi harcamalarının tahmin edilmesi ve gösterilmesi
- Mali hesap verilebilirliğin sağlanması için vergi harcamalarının bütçeye ve bütçe süreçlerine dâhil edilmesi
- Mali saydamlığın oluşturulabilmesi için vergi harcamalarının kapsamlı bir şekilde kamunun bilgisine sunulması ve duyurulmasıdır.

Swift'e göre vergi harcamaları açısından hesap verilebilirlik kriterleri dikkate alındığında ülkeler 3 gruba ayrılabilir. Birinci grup, çoğunluğu gelişmiş ekonomiye sahip OECD'ye üye ülkelere (Örneğin Avustralya, Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almaya, Hollanda, Norveç, İsveç, İsviçre, Birleşik Krallık,

Amerika Birleşik Devletleri) meydana gelmektedir ki bu ülkelerde standart vergi yapısı tanımlaması yapıldığı gibi vergi harcamalarına ilişkin tahmin, hesaplama ve planlamalar da bütçeleme süreçlerine dâhil edilmiştir. İkinci gruptaki ülkeler ise (Örneğin, Arjantin, Çin, Macaristan, Hindistan, Polonya) standart vergi yapısına ilişkin bir tanımlamaya sahip olmamakla birlikte eksik de olsa vergi harcaması tahminlerine yer veren ülkeler olarak ifade edilmiştir. Son olarak üçüncü gruptaki ülkeler ise gelişmemiş veya az gelişmiş ülkeler olarak kabul edilmekte ve bu ülkelerde ne standart vergi yapısına ilişkin bir belirlemenin yapıldığı ne de vergi harcamalarına ilişkin her hangi bir tahmin veya hesaplamanın bulunduğu ifade edilmektedir (Swift, 2006: 14,15,16).

Öncelikle standart vergi yapısının tanımlanması bu tanımdan yola çıkarak vergi harcamalarının belirlenmesi ardından bu harcamaların rakamsal olarak tahmin edilmesi ve hesaplanması, son olarak da vergi harcamalarının bütçeleme sürecine dâhil edilmesi, mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması açısından yerine getirilmesi gereken hususlar olarak ifade edilebilir.

Vergi harcamaları ile ilgili olarak hesap verilebilirlik ve mali saydamlığın sağlanabilmesi hususunda en önemli araç, bütçe olarak kabul edilmektedir. Konu ile ilgili olarak Kraan tarafından bütçenin fonksiyonları ve bütçe ilkelerinden yola çıkılarak vergi harcamaları ile bütçe arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır. Kraan'a göre devlet bütçesinin dört temel fonksiyonu vardır bunlar (Kraan, 2004:122):

- **Hukuki Fonksiyonu;** kamu hazinesi tarafından harcanan tüm paraların yasal bir dayanağa göre harcandığını ifade eder.
- **Tahsis Fonksiyonu;** yürütme ve yasama organlarının harcamalar ve gelirler üzerindeki tüm değişiklikleri karşılaştırıp kıyaslayabilmelerini ifade eder.
- **Makroekonomik Fonksiyonu;** yürütme ve yasama organlarının bütçe aracılığı ile ekonominin tamamı üzerinde ve harcama, gelir ve bütçe açığı bileşimi konularında karar alabilmelerini ifade edere
- **İdari Fonksiyonu;** yürütme ve yasama organlarının bütçe aracılığı ile bütün kamu hizmetlerinin fayda ve maliyetlerini kontrol edebilmelerini ifade eder.

Maliye literatüründe klasik maliyeciler tarafından da kabul edilen bu dört fonksiyon bütçenin klasik fonksiyonları olarak da bilinmektedir (Tüğen, 2012:20).

Kraan, vergi harcamalarına ilişkin olarak yapmış olduğu çalışmasında bütçe ilkelerinden de bahsederek, bütçenin yukarıda sayılan klasik fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için aşağıda belirtilen ilkelere sadık kalınması gerektiğini ifade etmiştir (Kraan, 2004:122,123).

- **Genellik İlkesi;** Vergiler ve diğer bütün gelirlerle finanse edilen bütün harcamalar ve vergiler ve toplanan diğer gelirlerin bütçede yer alması gerektiğini ifade eder.
- **Birlik İlkesi;** Belirli zaman dilimlerinde yapılan bütün harcamalar ile aynı zaman diliminde toplanan bütün gelirlerin, bütçe makamları tarafından hazırlanan tek bir belgede toplanmasını ifade eder.
- **Belirlilik İlkesi;** Harcamaların ve gelirlerin gerektiğinde bütçe makamları tarafından ayrıntıları ile görülecek biçimde, bütçe içerisinde birbirinden ayrı bir şekilde ayrıntılı olarak gösterilmesi gerektiğini ifade eder.

Kraan, bu ilkelere uymayan harcamaların “bütçe dışı harcamalar” ve “arka kapı harcamaları” olarak tanımlandığını belirterek, bütçe dışı harcamaların, bütçe dışı fonlardan, direkt borçlanmalardan, garantilerden ileri geldiğini, arka kapı harcamalarının en önemli örneğinin ise vergi harcamaları olduğunu ifade etmiştir. Kraan’a göre bütçe dışı harcamalar gibi arka kapı harcamaları da vergi ve diğer yükümlülükler ile finanse edilmesine rağmen, bütçe sürecinden ayrı şekilde yasalaşmaktadır. Vergi harcamaları açısından değerlendirildiğinde, bütçe ile ilişkilendirilemeyen vergi harcamalarının bütçenin fonksiyonlarını zedeleyebileceği ifade edilebilir. Bununa birlikte Kraan’a göre vergi harcamaları bütçe sürecinden ayrı olarak yasalaşmadığı sürece bütçenin fonksiyonlarını yerine getirmesi önünde engel teşkil etmeyecektir. Ancak buna rağmen vergi harcamaları bütçenin fonksiyonlarını yerine getirmesi önünde iki farklı şekilde engel oluşturabilmektedir. Bunlardan birincisi vergi harcamalarının bütçe denetimi dışında kalması nedeniyle makroekonomik ve tahsis fonksiyonlarını zedeleyebileceği şeklinde ifade edilirken diğeri vergi harcamalarının yalnızca Maliye Bakanlığı tarafından bilinmesi nedeniyle idari ve tahsis fonksiyonları açısından sorun oluşturabileceği hususudur (Pedük, 2006:57,58).

Vergi harcamalarının bütçe ile ilişkisi başlığı altında mali saydamlık ve hesap verilebilirlik konularına değinilerek öncelikle vergi harcamalarının belirlenmesi

gerektiğinden bahsedilmiştir. Vergi harcamaları ve bütçe ilişkisi çerçevesinde değinilebilecek bir diğer konu ise bütçeleme tekniği itibariyle vergi harcamalarının değerlendirilmesi olacaktır. Bu çerçevede hangi düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edileceğinin belirlenmesinden sonra, tanımlanan vergi harcamalarının sınıflandırılması, maliyetlerinin hesaplanması, rakamsal olarak tahmin edilmesi ve raporlanması gibi konular bütçeleme tekniği açısından incelenecektir.

2.1.2. Bütçeleme Tekniği Açısından Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları kavramını ilk kullanan kişi olarak bilinen Stanley S. Surrey tarafından 1967 yılının Kasım ayında yapılan “ABD Gelir Üzerinden Alınan Vergi-Sistemi-Tam Hesap Gereksinimi” başlıklı konuşmasında; *“çeşitli, istisna, muafiyetler, matrah ve vergiden indirimler aracılığıyla vergi sisteminin, piyasa ekonomisini kamu harcamalarına benzer şekilde etkilediği; bu durumun da vergileme alanında tanımlanmamış bir harcama sistemi ürettiği, federal harcamaların kontrol edilmesi, azaltılması için Kongre görüşmelerinde ve kamuoyunda bu vergi harcamalarından bahsedilmediği, eğer bu miktarların bütçenin harcama tarafında yer alması durumunda, kendiliğinden özenli bir inceleme altına alınabileceğinden”* bahsetmiştir (Pedük, 2006:19).

Surrey tarafından yapılan bu konuşmadan anlaşılan, vergi harcamalarının esas itibariyle bir tür kamu harcaması olduğu, piyasa ekonomisini diğer kamu harcamaları gibi etkileme gücüne sahip olduğu ancak buna rağmen bu harcamaların bütçe içerisinde yer almaması nedeniyle denetimden uzak bir alan oluşturduğu, bunun önüne geçebilmek için vergi harcamalarının bütçe içerisine dâhil edilmesi gerektiğidir. Vergi harcamalarının bütçeleme tekniği açısından incelenmesinin altında söz konusu kavramın ortaya çıkış nedeni olan tam hesap kavramı, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık kavramlarına ilişkin açıklamalar çalışmamızın önceki bölümünde ayrıntıları ile açıklanmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde vergi harcamaları kavramının kullanımından önce konu ile ilgili olarak Federal Almanya’da 1959 yılında hazırlanan devlet sübvansiyonlarını gösterir bir listenin vergi harcamaları konusunda yapılan ilk bütçeleme örneği olduğundan bahsedilmiştir. Vergi harcaması kavramının kullanılmaya başlandığı ABD’de de devlet tarafından verilen sübvansiyonların federal bütçede yer almadığından hareketle bu harcamaların belirlenerek ayrıca tespit edilmesi

ve bütçe sürecine dâhil edilmesi gerektiği üzerine durulmuştur. Vergi harcamaları konusunda yaşanan bu gelişmeler, zaman içerisinde vergi harcamalarının diğer ülkelerde kendi vergi sistemleri itibariyle belirlenmesi, listelenmesi, rapor haline getirilmesi ve bütçelere eklenmesi gibi gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Zira vergi harcamalarının zamanla bütün OECD ülkelerinde raporlar halinde mali yıl bütçeleme süreçlerinde dikkate alındıkları, bazı ülke uygulamalarında bütçeye dâhil edildiği veya bütçeye belge halinde eklendikleri bilinmektedir. Bununla birlikte kimi ülkelerde hali hazırda vergi harcaması tanımlarının dahi yapılmadığı görülmektedir (Swift, 2006:15).

Vergi harcamalarına ilişkin farklı uygulamalara rağmen üzerinde hemfikir olunan husus, vergi harcamalarının bir tür kamu harcaması olduğudur. Vergi harcamaları kamu harcaması türüdür ancak bütçenin gider tarafı olduğu kadar gelir tarafını da ilgilendirmektedir. Zira vergisel düzenlemelerden kaynaklanan vergi harcamaları genel kabul gören tanımıyla standart vergi yapısından sapan unsurları ifade etmektedir. Bu nedenle bir tür kamu harcaması olması nedeniyle bütçede yer alan diğer kamu harcamaları gibi tespit edilmesi, tahmin edilmesi hesaplanması ve bütçelenmesi gereken vergi harcamalarının da bütçe tekniğinden yararlanılarak belirlenmesi ve bütçe sürecine dâhil edilmesi gerektiği söylenebilir.

Bütçe süreci başlıca dört aşamadan meydana gelmektedir. Bu aşamalar; bütçenin hazırlanması, kanunlaşması, uygulanması ile kapatılması ve denetimi şeklinde sıralanabilir (Akdoğan, 2009:340).

Bütçenin hazırlanması gibi vergi makamları (yürütme ve yasama organları) tarafından vergi harcamalarına ilişkin yasal bir belgenin de hazırlanması, vergi harcamaları açısından bütçeleme ve/veya raporlama sürecinin temelini oluşturmaktadır. Söz konusu bu aşama tıpkı bütçenin hazırlık aşamasındaki gibi tahmin sürecini kapsamaktadır. Zira bütçenin hazırlık aşamasında gider ve gelir tahminleri yapılmaktadır. Vergi harcamalarının kamu harcaması olarak düşünülmesi neticesinde gider tahminlerine ilişkin sürecin vergi harcamaları açısından da geçerli olacağı sonucuna varılabilir.

Günümüz uygulamalarına bakıldığında bütçe hazırlık çalışmalarına öncelikle giderlerin belirlenmesi ile başlandığı görülmektedir (Tüğen, 2012:230). Bütçede yer verilecek giderlerin belirlenmesi için ise ilk önce hizmet birimleri tarafından ilgili mali yıl içerisinde sunulacak kamu hizmetleri için ihtiyaç duydukları ödenek tekliflerinin

belirlenmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2009:344). Vergi harcamalarının bütçelenmesi ile ilgili olarak da aynı süreç geçerli olduğundan, vergi harcamaları bütçesi ya da raporu için ilk aşama vergi harcamalarının belirlenmesi olacaktır.

2.1.2.1. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Sınıflandırılması

Vergi harcaması kavramının kullanılmaya başlamasının ardından konu ile ilgili olarak yapılan çalışmalara bakıldığında, bir takım vergisel düzenlemeler aracılığıyla, devletin çeşitli amaçlarla alınmasından vazgeçtiği vergi gelirlerinin tespitine yönelik iki farklı yaklaşım olduğundan söz edilebilir. Vergi harcamalarını tanımlamaya yönelik bu iki yaklaşımdan birincisi, vergi harcamalarının esas itibariyle kamu harcaması olması nedeniyle vergisel ayrıcalık tanıyan ve doğrudan sübvansiyonlar gibi piyasa ekonomisini etkileyen vergisel düzenlemelerin tümünü vergi harcaması olarak kabul eden görüştür. Diğeri ise her hangi bir vergi sisteminin iki farklı unsurdan oluştuğuna dayanan bir yaklaşımdır. Bu ikinci yaklaşıma göre bir vergi sistemi iki temel unsurdan meydana gelmektedir. Birinci unsur standart vergi yapısı (benchmark) olarak ifade edilen; ilgili vergi türüne ilişkin yasal düzenlemelerin o verginin konusuna, mükellef grubuna, matrah tespitine, oran ve muhasebe kural ve yöntemlerine ilişkin hükümlerini ifade etmektedir. Diğer unsur ise bu standart (normatif, kriter) yapıdan sapan unsurlardan oluşmaktadır. Bu yaklaşıma göre vergi harcamaları verginin standart yapısından sapan unsurlar olarak tanımlanmaktadır (Pedük, 2006:28).

Çalışmamızın önceki bölümlerinde her hangi bir vergi türü itibariyle standart vergi yapısının neyi ifade ettiğine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu açıklamalar dikkate alındığında, vergi harcamalarına ilişkin yürütülecek bütçeleme sürecinde öncelikle bütçelenecek vergi harcamalarının hangi vergi türü veya türleri itibariyle belirleneceğinin tespit edilmesi gerekeceği söylenebilir. Vergi türünün belirlenmesinin ardından ilgili vergi türü itibariyle belirlenecek vergi harcamalarının hangilerinin olduğu öncelikle söz konusu vergi türünün standart yapısının belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Ardından ilgili vergi türü itibariyle vergi gelirlerinde azalmaya yol açan vergisel düzenlemelerin, söz konusu verginin standart yapısından ileri gelip gelmediği belirlenerek, standart yapıdan sapan düzenlemeler, ilgili vergi türü itibariyle vergi harcaması olarak kabul edilebilecektir.

Hangi vergisel ayrıcalıkların vergi harcaması olarak kabul edileceğinin belirlenmesinden sonra, bütçeleme tekniği gereği belirlenen bu harcamaların bir sınıflandırmaya tabi tutulması gerekmektedir. Vergi harcamalarının hangi kıstaslara göre sınıflandırmaya tabi tutulacağı hükümetlerin politikalarına ya da uygulanan bütçeleme tekniğine göre değişse de bütçeleme ve/veya raporlama sürecinde vergi harcamaları bütçe fonksiyonları, sektör, bölge, vergi türleri, faydaları ve vergi amaçları gözetilerek sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir (Pedük, 2005).

2.1.2.2. Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Hesaplanması

Devletin mevcut vergi kaynaklarının ne kadarından vergi topladığı, ne kadarını vergi dışı bıraktığı, vergi dışı bırakmış olduğu bir kaynağın vergilendirilmesi halinde ne kadar ek vergi tahsil edeceği makroekonomik politikalar açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi harcamalarının neler olduğu, bu vergi harcamalarının devlete maliyetinin ne kadar olduğunun bilinmesi çok önemlidir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:6).

Vergi harcamalarının tahmin edilmesi, esas itibariyle izleyen mali yılda vergi harcaması olarak kabul edilen ve vergisel teşvik sağlayan düzenlemelerle devlet açısından ne kadar vergi gelirinden vazgeçileceğinin belirlenmesi olarak ifade edilebilir. Vergi harcamaları, kamu giderlerinin bir türü olmasına rağmen, bütçe sistemi içerisindeki harcamalara göre maliyet ve faydalarının hesaplanması, kimlerin ne ölçüde yararlandığının belirlenmesi ve izlenmesi daha zordur (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001).

Vergi harcamalarının nasıl tahmin edileceğine ilişkin kavramın tanımında varılan fikir birliğine benzer bir uyum bulunmamaktadır (Giray, 2002:39). Söz konusu bu durumun çeşitli nedenleri olduğu söylenebilir. Bunlardan birincisi vergi harcamalarının belirlenmesi noktasında yaşanan standart vergi yapısının tanımlanmasına ilişkin farklılıklardır. Zira her hangi bir vergi sisteminde vergi harcaması olarak kabul edilen vergisel bir düzenleme bir diğer ülke vergi sisteminde verginin standart yapısının bir unsuru olarak kabul edilebilmektedir.

Standart bir tahmin yöntemi oluşturulamamasının diğer nedenleri ise bütçelemelerde yaşanan teknik sorunlar olarak ifade edilebilir ki bunlar; vergi sistemi veya bütçe programlarındaki değişikliklerin hazırlanması sırasında karşılaşılanlarla aynıdır (Giray,2002:39).

Vergi harcama tahminlerinin yapılmasında kullanılan teknikler farklı olsa da vergi harcamaları tahminlerinde diğer kamu harcaması tekniklerinden faydalanılır. Bu çerçevede gerek vergi harcamaları gerekse diğer kamu harcamaları tahminlerine ulaşmada iki aşamalı bir yol kullanılır. Bu aşamalardan birincisi ilk etki tahminleri olarak da adlandırılan yeni bir vergi harcaması uygulaması ya da var olan bir uygulamanın değiştirilmesi neticesinde vergi gelirleri üzerinde oluşacak ilk etkinin gözlemlenmesi aşamasıdır. Daha açık bir ifadeyle bu aşamada belirli bir vergi türü itibariyle bir mükellef grubu belirlenerek vergi harcaması uygulamasının bu mükellef grubundan sağlanacak gelir üzerindeki doğrudan etkisi tahmin edilir. Vergi harcaması tahminlerinde ikinci aşama ise vergi harcaması olarak kabul edilen vergi teşvikleri ile ekonomi üzerinde yaratılan etkiye ilişkindir. Vergi harcamalarının tahmin edilmesine yönelik uygulama örneklerinde genellikle ilk aşamaya ağırlık verildiği ifade edilmektedir. Bunun nedeni ise vergi harcamalarının ekonomi üzerinde yarattığı etkilerin tahmin edilmesinin beklenmedik ekonomik tepkilerin çıkmasına neden olabileceğine ilişkin kanaattir. Dolayısıyla vergi harcamalarına yönelik tahminlerin vergi harcaması olarak kabul edilen uygulamanın ne kadar gelir kaybı yarattığına ilişkin temele dayandığı söylenebilir (Ferhatoglu,2005:84).

Vergi harcamaları, ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada vergi sisteminde yer alan düzenlenmeler nedeniyle uğranılan gelir kaybı olarak tanımlandığından, vergi harcamalarının büyüklüğü, uygunluğu ve neden bu uygulamalara gerek duyulduğu vergi harcama tahminlerinin yapılmasında dikkate alınmalıdır (Küçük, 2013:23).

Her ne kadar geleneksel kamu harcamaları gibi bütçeleme sürecinde vergi harcamaları için tahminleme yapılsa da vergi harcamaları için yapılan tahminlerin ilgili mali yılsonunda kesinleşen rakamlara ulaşılması pek mümkün görünmemektedir. Bunun nedeni vergi harcamasına neden olan vergisel düzenlemelerin mali yıl içerisinde değişmesi yanında kesin harcama tutarlarının hesaplanabilmesindeki güçlülüdür (Saraç, 2010:267).

Vergi harcamalarının hesaplanması kendi içerisinde bir güçlük taşısa da vergi harcaması tahminlerinin yapılması, bu harcamaların dolayısıyla alınmasından vazgeçilen vergi gelirlerinin hesaplanması zorunluluğunu beraberinde getirmektedir.

Mikesell'e göre vergi harcaması bütçeleri ya da vergi harcama raporları; gelir amaçlı olmayan nedenlerle vergi sistemi kullanılarak yapılan bütçe harcamalarının

maliyetlerini tanımlamakta ve tahmin etmektedir (Pedük, 2006:71). Söz konusu bu açıklamada yer alan harcama maliyetlerinin ölçülmesinden kast edilen vergi harcaması olarak kabul edilen uygulamalar nedeniyle toplanmasından vazgeçilen vergi gelirlerinin tutarlarının hesaplanması kastedilmektedir. Vergi harcamalarının hesaplanması vazgeçilen vergi gelirlerinin tespitini sağlaması yanında vergi ayrıcalıklarından yararlanması öngörülen kişi, grup veya sektörlerin sağladıkları faydaların ölçülmesini de kolaylaştırmaktadır (Pedük, 2006:71).

Vergi harcamalarının bir tür kamu harcaması olması nedeniyle bütçeleme tekniği içerisinde diğer kamu harcamaları ile aynı hesaplama yöntemlerine göre hesaplanacağı düşünülebilir. Uygulanan bütçe sistemine göre kamu hizmetleri sınıflandırmasının ardından, gereken bütçe ödenek tutarlarının hesaplanması ve gider bütçesinin oluşturulmasının aksine vergi harcamaları daha önce de ifade edildiği üzere tamamıyla tahmine dayalı olup, mali yılsonunda kesinleşen vergi harcaması tutarlarına ulaşılması da mümkün değildir. Zira vergi harcamasına neden olan uygulamalar mali yıl içerisinde değişikliğe uğrayabildiği gibi aynı zamanda söz konusu uygulamalar mükellef davranışları ve kamu gelirleri üzerindeki tüm eğilimlere karşı da duyarlıdırlar (Küçük, 2013:36).

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı vergi harcamaları için diğer kamu harcamalarından farklı hesaplama yöntemleri kullanılması gerektiği ifade edilmektedir. Bu duruma ilişkin olarak da vergi harcamalarının hesaplanması hususunda dört ana sorun olduğundan bahsedilebilir.

Bu sorunlar (Pedük, 2006:71,72);

- Veri bulunması sorunu
- Standart vergi yapısının tanımlanmasına ilişkin sorun¹⁰
- Hesaplamaların hangi vergileri kapsayacağı sorunu¹¹
- Verilerin tüm kamu faaliyetlerini kapsamaması sorunu, şeklinde sıralanmaktadır.

¹⁰ Standart vergi yapısının belirlenmesine ilişkin fikri yaklaşımın benimsenmesi halinde geniş, referans kanun yaklaşımının benimsenmesi halinde dar, harcama ikamesi yaklaşımının benimsenmesi halinde ise daha dar bir vergi harcaması listesi ortaya çıkacaktır (Pedük 2006, 72).

¹¹ Genelde dolaysız vergilerdeki vergi harcamaları için hesaplama yapılmaktadır (Pedük 2006, 72).

Vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin yaşanılması muhtemel bu sorunlara rağmen OECD tarafından farklı hesaplama yöntemleri tanımlanmıştır. Bunlar;

- Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Revenue Forgone Method)
- Elde Edilen Gelir Yöntemi (Revenue Gain Method)
- Eşdeğer Harcama Yöntemi (Outlay Equivalence)

Şeklinde adlandırılmaktadır. OECD tarafından 1984 ve 1996 yıllarında yayınlanan iki farklı çalışmada vergi harcamalarının hesaplama yöntemleri olarak yukarıda belirtilen adlandırmalar yapılmış olsa da Kraan’a göre ilk iki yöntemle ilişkin bu adlandırmalar yöntemleri tam olarak karşılamamaktadır (Kraan, 2004:141).

OECD tarafından 2010 yılında yayınlanan çalışmada ise hesaplama yöntemlerine ilişkin olarak farklı adlandırma yapıldığı görülmektedir. 2010 yılındaki çalışmada belirtilen hesaplama yöntemleri; (OECD, 2010:13)

- Birincil gelir kaybı (veya kazancı) yöntemi
- Nihai gelir kaybı (veya kazancı) yöntemi
- Harcama denkliği yöntemi, şeklinde adlandırılmaktadır.

Birincil gelir kaybı (veya kazancı) ile vazgeçilen gelir yöntemi kast edilirken, nihai gelir kaybı (veya kazancı) ile elde edilen gelir yöntemi kastedilmektedir.

Dünyada uygulama örneklerine bakıldığında en fazla kabul gören yöntemin vazgeçilen gelir yöntemi olduğu görülmektedir. Belçika, Finlandiya, Almanya, İtalya, Hollanda, İrlanda İspanya gibi ülkeler bu yöntemi kullanmaktadır. Fransa önceleri kazanılan gelir yöntemini kullanırken, 1984’ten sonra vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaya başlamıştır (Kolçak, 2014: 63). ABD ise 1983 yılına kadar vazgeçilen gelir yöntemini kullanmış, bu yıldan 2007 yılına kadar ise eşdeğer harcama yöntemini kullanarak hesaplama yapmıştır (Pedük, 2006: 73). 2007 bütçesinden itibaren ise ABD, vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaya başlamıştır (Gönül, 2007:79). Türkiye’de de vergi harcamaları tahminleri gelir bütçesinin hazırlanmasında kullanılan yöntemlere ve modellere paralel olarak “vazgeçilen gelir yöntemi” kullanılarak yapılmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:28).

OECD tarafından yayınlanan ve OECD’ye üye ülkelerdeki vergi harcamalarına ilişkin verilerin yer aldığı çalışmada genel kabul gören hesaplama yönteminin “vazgeçilen gelir yöntemi” olduğu ifade edilmektedir (OECD, 2010:13). Gelir kaybı

yöntemi olarak da ifade edilen vazgeçilen gelir yöntemi en basit hesaplama yöntemi olarak kabul edilmektedir (Kraan, 2004:137). Bu yöntem, vergi ayrıcalıkları sebebiyle vergi gelirlerinde meydana gelen kayıpların ölçülmesine dayanır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Vazgeçilen gelir veya gelir kaybı, vergi ayrıcalıklarının olduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi ayrıcalıklarının olmadığı durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki fark olarak kabul edilmektedir (Kolçak, 2014:63).

OECD tarafından 2010 yılında yapılan çalışmada yer alan hesaplama yöntemlerinden “*birincil gelir kaybı (veya kazancı) yöntemi*”, ya da “*vazgeçilen gelir yöntemi*”, bir vergi harcaması uygulaması yürürlüğe konulduğunda veya yürürlükten kaldırıldığında, vergi gelirlerindeki azalış veya artışların hesaplanmasına dayanmaktadır. Ancak bu yöntemde varsayımsal olarak gerek yükümlü gerekse ekonomik birimlerin davranış değişikliklerinin olmadığı ve diğer vergi gelirlerinin değişmediği kabul edilmektedir (Kraan, 2004:136).

Olası davranışsal değişiklikleri dikkate almayan bu yöntem, harcama tanımını tam olarak temsil etmemektedir (Giray, 2002:40). Zira vergi yükümlülerinin doğal davranışlarından bir tanesi, ödeyecekleri vergi miktarını azaltmaya yönelik vergiden kaçınmaya yönelmektir. Bu durum da vergi harcaması olarak kabul edilmeyen bir takım vergisel düzenlemeler sayesinde ödeyecekleri vergi miktarları azalacak yükümlülerin bu tepkisel davranışları, vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelerin varsayımsal olarak olmaması durumundan hareketle yapılan gelir kaybı tahminlerinin olduğundan çok görülmesine neden olacaktır. Örneğin artan oranlı vergi tarifesinin vergi harcaması olarak kabul edilmediği bir sistemde kendi isteği ile her hangi bir istisna hükmünden yararlanmayan bir yükümlünün gelirini bölerek alt dilimden vergi ödemesi durumunda, söz konusu istisnanın olmadığı varsayımına dayanan gelir kaybı tahmini, hali hazırda bahsi geçen yükümlünün yararlanmadığı istisna tutarının varmış gibi kabul edilmesi nedeniyle olduğundan daha çok görülebilecektir.¹²

Vergi harcamalarının hesaplama yöntemlerinden bir diğeri olan “*elde edilen gelir yöntemi*” ya da “*nihai gelir kaybı (veya kazancı) yöntemi*” de bir vergi harcaması uygulaması yürürlüğe konulduğunda veya yürürlükten kaldırıldığında, vergi gelirlerindeki azalış veya artışların hesaplanmasına dayanmaktadır. Ancak bu

¹² Gelirin toplanmasına ilişkin bir zorunluluk olmaması varsayımı altında.

yöntemde gerek yükümlü gerekse ekonomik birimlerin davranış değişiklikleri ve diğer vergi gelirlerinde yaşanan değişiklikler dikkate alınmaktadır. Bazı kaynaklarda elde edilen gelir yöntemi olarak da ifade edilen bu yöntemde, dönemsel gelirin elde edilmesindeki vergi avantajlarının yok sayılması durumunda, gelirin hangi brüt miktarına ulaşabileceği hesaplanmaktadır (Özker, 2002:39).

Vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik olarak yöntem farklılıklarının bir diğeri de hesaplamaların nakit ya da tahakkuk bazında olmasından kaynaklanmaktadır. Nakit esasına dayalı yöntemde kamuya olan nakit akışı tahmin edilmeye çalışılırken, ikincisinde ödenecek vergi tahakkuklarına göre hareket edilir. Nakit akım yöntemini Belçika, Kanada, Finlandiya, Fransa, İspanya ve ABD kullanırken Avusturya her iki yöntemin karışımını diğer ülkeler de tahakkuk esasını kullanmaktadır (Kulu, 2000). Bu çerçevede vazgeçilen gelir yönteminde, kamuya olan nakit akışını tahmine çalışırken elde edilen gelir yönteminde, vergi tahakkuklarına göre hareket edildiği söylenebilir (Kayalıdere ve Özcan, 2012:6).

Hesaplama yöntemlerinin sonuncusu olarak ifade edilen “*eş değer harcama yöntemi*” ya da “*harcama denkliği yöntemi*” olarak adlandırılan yöntem, vergi harcaması yerine, aynı fayda düzeyine ulaşmak için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahmin edilmesine dayanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Ancak bu yöntem, kamu harcamalarının bunlardan yararlananların tasarrufunda iken vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve yararlananların marjinal vergi oranları hakkında varsayımlar yapmayı gerekli kıldığı için zordur (Giray, 2002:40).

Vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik olarak açıklanan yöntemlerden ilk ikisi vergi harcamalarının devlet açısından hesaplanması iken üçüncüsü yani eş değer harcama yöntemi yükümlüler açısından hesaplanmasıdır. Buna paralel olarak ilk iki yöntem vergi harcamalarını devlet açısından maliyet olarak görürken, konuya yükümlüler açısından yaklaşan eş değer harcama yöntemi vergi harcamalarını bir fayda olarak kabul etmektedir (Pedük, 2006:73).

Son olarak hesaplama yöntemlerinin sonuçlarına ilişkin karşılaştırmalı analizler sunan aşağıdaki tablodan görüleceği üzere, en yüksek vergi harcaması tutarının hesaplandığı yöntem eş değer harcama yöntemidir (Kraan, 2004:138).

Tablo 3: Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri Karşılaştırması

		Vergi	Vergi Harcamaları Hariç Tutar		
		Harcamaları	Birincil	Nihai Gelir	Eş Değer
		Dâhil Tutar	Gelir Kaybı	Kaybı	Harcama
1	Vergi Öncesi Gelir	100	100	100	100
2	Muafiyet	25	0	0	0
3	Harcama İkaməsi	0	0	0	25
4	Matrah (1-2+3)	75	100	100	125
5	Hesaplanan Vergi	30	40	42,5	55
6	Net Gelir (4-5+2)	70	60	57,5	70
7	Bütçe Etkisi	30	40	42,5	30
8	Vergi Harcaması		10	12,5	25

Kaynak: Kraan, 2004:138

Tablo-3'ten görüleceği üzere artan oranlı vergi tarifesinin olduğu bir sistemde vergi oranının 75 birim gelirin altında %40, üzerinde ise %50 olarak uygulandığı varsayılmaktadır.¹³ Vergi harcamasının olduğu durumda bütçeye gelir kaydedilen tutar 30 birimken, vergi harcamasının olduğu durumda bütçeye gelir kaydedilen tutar sırasıyla 40, 42,5 ve 30 birim olmaktadır. Bu sonuç bizlere hesaplama yöntemleri itibariyle sırasıyla 10, 12,5 ve 25 vergi harcaması yapıldığını göstermektedir. Vergi harcamasının olduğu durum ile olmadığı durum arasındaki bütçe gelirleri arasındaki farkın sıfır olmasına rağmen, üçüncü yöntem olan eş değer harcama yöntemi kullanılarak hesaplanan vergi harcaması tutarının 25 birim olarak hesaplanması, bu yöntemde vergi harcaması ile hedeflenen faydaya ulaşmak için yapılması gereken kamu harcaması tutarının hesaplanmaya çalışılmasından kaynaklanmaktadır. Daha açık bir ifadeyle 25 birimlik vergi harcaması yapılmayıp aynı tutarda kamu harcaması yapılması durumunda aynı tutarda fayda sağlanacağı, dolayısıyla bu yöntemde vergi harcamasının 25 birim olarak hesaplandığı ortaya çıkmaktadır.

2.1.2.3 Vergi Harcamalarının Raporlanması ve Bütçelenmesi

Vergi harcamalarının esas itibariyle bir tür kamu harcaması niteliği taşıdığı bu yönüyle diğer kamu harcamaları gibi bütçenin gider tarafında yer alması gerektiği

¹³ İlk hesaplama yönteminde matrahın tamamına vergi oranının %40 olarak uygulanmasının nedeni, yöntemin varsayımlarına dayanmaktadır.

söylenebilir. Bununla birlikte vergi harcamalarının vergisel düzenlemelerden kaynaklandığı bu nedenle de bütçenin gelir tarafı ile ilgili olduğu ileri sürülebilir.

Vergi harcamaları bütçe yoluyla yapılan kamu giderleri ile aynı niteliğe sahiptir. Vergi harcaması olarak kabul edilen birçok düzenlemenin çoğu zaman yasama organından aldığı yetkiyle hükümetler tarafından uygulamaya konulması, bu harcamaların bir kamu gideri olarak makroekonomik etkiler ve maliye politikası tercihleri açılarından değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir (Gönül 2002-a:81).

Bu çerçevede vergi harcamalarının hükümet politikalarının uygulama belgeleri olarak da kabul edilen bütçelerde yer alan diğer kamu giderleri ile birlikte ele alınması ve bütçeye dâhil edilmesi gerektiği düşüncesinin üzerinde fikir birliğine varılmış bir konu olduğu söylenebilir. Ancak vergi harcamalarının, gerek diğer kamu harcamalarından farklı hesaplama ve tahmin yöntemleri ile tespit edilmesi buna bağlı olarak kesin harcama tutarlarının tespit edilememesi gerekse niteliği itibariyle vazgeçilen geliri ifade etmesi nedeniyle esas itibariyle gider niteliğinde olması, bütçenin ne gider ne de gelir tarafı ile ilişkilendirilmesini zorlaştırmaktadır. Bu çerçevede vergi harcamalarının bütçeleme sürecinde yukarıda belirtilen aşamalardan sonra ayrı bir vergi harcama bütçesi hazırlanması gerektiği ifade edilmektedir. Vergi harcama tahminlerinin yer aldığı belgeler kimi zaman vergi harcama bütçesi niteliğinde hazırlanırken kimi zaman vergi harcama raporları ya da vergi harcama listeleri şeklinde bütçeleme sürecine dâhil edilmektedir.

Vergi harcamalarının belirlenerek tahmini tutarlarının belgelenmesi ve bütçe sürecine dâhil edilmesi, çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanan hesap verilebilirlik ve mali saydamlık kriterlerinin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Zira IMF tarafından 2001 yılında hazırlanan Mali Saydamlık Rehberi'nde mali saydamlığın temel gereksinimlerinden birinin, vergi harcamalarının bir rapor olarak bütçe belgelerine eklenmesi olduğu ifade edilmiştir (IMF, 2001:27).

Hangi vergisel düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edileceğinin belirlenmesi, sınıflandırılması ve harcamaların tahmini rakamlarının hesaplanmasının ardından, bütçeye ekli bir belge halinde raporlanması gerekliliği, vergi harcamalarının, hükümetlere denetimden uzak harcama yapma imkânı veren yapısından kaynaklanmaktadır. Çeşitli sosyal ve ekonomik amaçlarla alınmasından vazgeçilen vergi harcamaları, muhataplarına vergisel ayrıcalıklar sağladığından, yükümlüler

açısından belirli bir fayda getirmekle beraber, bu harcamalar devlet açısından maliyet unsuru taşımaktadır. Bu durum doğrudan kamu harcaması ile de ulaşılabilecek belirli sosyal veya ekonomik hedeflere vergi harcamaları vasıtasıyla ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi harcama raporları aracılığı ile yapılabilecek böyle bir fayda-maliyet analizi, ülkelerde mali hesap verilebilirliğin sağlanması açısından önemli bir özellik olarak kabul edilmektedir.

Bu çerçevede Giray'ın da ifade ettiği üzere vergi harcama raporları ya da bütçeleri yalnızca istatistiki bilgi veren belgeler olarak görülmemelidir. Söz konusu belgeler hazırlanırken yapılan vergi harcama analizleri (belirleme, sınıflandırma, tahminleme, raporlama) vergi ayrıcalığı sağlayan düzenlemelerin fayda-maliyet analizlerinin yapılabilmesine, vergi yükünün dağılımında yarattığı etkilerin tespit edilebilmesine ve gelir grupları arasında yaşanan fayda dağılımının belirlenebilmesine olanak sağlayacak şekilde yapılmalıdır (Giray, 2002:49).

Vergi harcama raporlarının dünyadaki ilk uygulama örneğinin 1959 yılında Federal Almanya'da yayınlanan devlet sübvansiyonlarının listesi olduğu kabul edilmektedir. Daha sonra 1969 yılında ise ABD'de ilk vergi harcama raporunun (bütçesinin) yayınlandığı bilinmektedir. Bu ilk iki uygulamanın ardından 1996 yılına gelindiğinde hemen hemen bütün OECD ülkelerinin vergi harcamalarını raporlamaya başladığı görülmektedir (Organ ve Çavdar, 2012: 138). Zira Almanya ve ABD'yi 1970'li yıllarda Avusturya, Kanada, İspanya ve İngiltere; 1980'li yıllarda ise Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, İrlanda, İtalya, Hollanda ve Portekiz takip etmiştir (Saraç, 2010:268). Vergi harcama raporlarının günümüzde bu kadar yaygın olmasına rağmen, bu raporların düzeni konusunda ve bütçe sürecinde nasıl değerlendirildiğine ilişkin bir uygulama birliği bulunmamaktadır. Zira çoğu ülkede söz konusu raporlar her yıl hazırlanırken bazı ülkelerde iki yılda bir, bazı ülkelerde ise gereksinim ortaya çıktıkça hazırlanmaktadır. Aynı şekilde bu raporların hazırlanması konusunda bazı ülkelerde yasal zorunluluk bulunmaktayken¹⁴kimi ülkelerde bu raporların tercihen hazırlandığı bilinmektedir (Pedük, 2006:78).

Vergi harcama raporları konusunda yaşanan bir diğer uygulama farklılığı ise bu raporların bütçenin bir parçası olarak değerlendirilip değerlendirilmemesi

¹⁴ Vergi harcama raporları günümüzde en az 9 OECD ülkesinde (Avusturya, Avustralya, Belçika, Fransa, Almanya, Yunanistan, Portekiz, İspanya ve Amerika'da) yasal bir gereklilik olarak kabul edilmektedir (Giray 2002, 30).

hususundadır. Bu çerçevede ülkelerin bazıları vergi harcama raporlarına bütçeleri içerisinde yer verirken bazı ülkeler bütçe dışında tutmaktadır. Bazı ülkeler ise vergi harcaması raporlarını devlet bütçesi sürecinden geçirmektedirler (Organ ve Çavdar, 2012:138).

Türkiye’de ise vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin ilk belirlemenin resmi olarak VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planının hazırlık sürecinde oluşturulan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda yapıldığı söylenebilir. Söz konusu raporda; *“Hükümet, kamuoyuna geçmiş, şimdi ve gelecek için merkezi hükümetin bütçe dışı faaliyetlerini de içerecek şekilde bilgi vermeli, gerçekleşmesi muhtemel büyüklükleri de içeren mali riskleri, **vergi harcamalarını** ve yarı mali nitelikteki faaliyetleri de raporlamalıdır”* (DPT, 2000:84) denilerek vergi harcamalarının raporlanması gerekliliği tavsiye niteliğinde önerilmiştir. Bu gelişmeyi takiben Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 2001 yılında ilk vergi harcama raporu olarak kabul edilebilecek “Vergi Harcamaları-2001 Yılı” adlı çalışmanın yayınlandığı görülmektedir. Yasal olarak vergi harcaması kavramının 5018 sayılı yasada tanımlanmasını takiben 2006 yılından itibaren vergi harcaması listeleri hazırlanarak genel yönetim bütçesine eklenmeye başlamıştır. Vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin olarak yapılan bir diğer çalışma ise 2007 yılında Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan “Vergi Harcamaları Raporu”dur. Ancak gerek 2001 yılında yayınlanan gerekse 2007 yılında yayınlanan ve vergi harcaması raporu olarak ifade edilen bu çalışmalarda, vergi harcamalarına ilişkin teorik bilgilerin ve OECD çalışmalarından yararlanılarak hazırlanan dünyadaki uygulama örneklerine ilişkin özet bilgilerin yanı sıra yalnızca hangi düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edileceğinin belirtilmesi ile yetinilmiştir. Yalnızca 2007 yılında yayınlanan çalışmada vergi harcaması tahminlerine yer verilmiştir. Bu nedenle bu çalışmaların, vergi harcamalarının bütçe tekniği açısından değerlendirilerek analize tabi tutulması sonucu olarak düzenlenen ve bir nevi bütçe belgesi ya da bizzatihi vergi harcamaları bütçesi olarak ifade edilen bir belge niteliğinde olmadıkları söylenebilir. Dolayısıyla Türkiye’de vergi harcamalarının bütçe ile olan ilişkisi yalnızca 2006 yılından itibaren hazırlanmaya başlanan ve tahmini vergi harcaması rakamlarına yer verilen harcama listeleri aracılığı ile sağlandığı ifade edilebilir.

Vergi harcama raporlarının belirli ülke uygulama örneklerinde nasıl değerlendirildiğini gösteren aşağıdaki tablo, yukarıda açıklanmaya çalışılan farklılıkları özetler niteliktedir.

Tablo 4: Vergi Harcama Raporları Uygulama Örnekleri

<i>Avustralya</i>	Ayrı bir hükümet belgesi olarak hazırlanır.
<i>Avusturya</i>	Bütçenin parçası olan ‘Sübvansiyon Raporu’nun bir ekidir.
<i>Belçika</i>	Bütçenin bir eki olarak hazırlanır.
<i>Kanada</i>	Bütçe sürecine dâhil değil ancak bütçe öncesi rapor olarak hazırlanır.
<i>Fransa</i>	Bütçe tasarısına eklenir.
<i>Almanya</i>	“Sübvansiyon Raporu” adı verilen bütçenin bir parçasıdır.
<i>İtalya</i>	Ne bütçe sürecine ne de bütçeye dâhildir, bağımsız bir belgedir.
<i>Hollanda</i>	Doğrudan bütçeye bağlanmayan bütçe bildirisinin bir parçası olarak kabul edilir, parlamentoya ek bir arka plan bilgisi sağlar.
<i>ABD</i>	Yıllık bütçenin bir belgesidir ancak bütçe sürecine dâhil edilmez.
<i>Birleşik Krallık</i>	Ne bütçe sürecine dâhildir ne de bütçenin bir ekidir, “Sonbahar Bütçesi” ¹⁵ ne istatistiksel destek sağlamak üzere hazırlanır.

Kaynak: Swift, 2006:17

2.2. SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARINDA VERGİ HARCAMALARI

Vergi harcaması kavramının farklı ülke vergi sistemleri içinde nasıl tanımlandığına daha önce değinildiği üzere, vergi harcamalarının, standart vergi yapısından sapan unsurlar olduğu konusunda fikir birliğine varıldığı söylenebilir. Standart vergi yapısına ilişkin açıklamalara çalışmamızın önceki bölümlerinde değinilmiş olup, “benchmark” olarak adlandırılan ve kriter olarak kabul edilecek vergisel düzenlemeler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Üstelik vergi harcamasını “benchmark”tan bir sapma olarak resmen tanımlayan ülkelerde bile,

¹⁵ 1993-1996 döneminde Yaz Bilançosu (Summer Statement), 1997-2009 döneminde de Bütçe Öncesi Rapor (Pre-Budget Report) ismiyle yayımlanan ve 2010 itibarıyla tekrar Sonbahar Bilançosu ismini alan rapor, Maliye Bakanı’nın bütçe ile birlikte (Spring Statement) bir yıl içinde Parlamento’ya sunduğu ikinci bütçe metnidir. Metin maliye politikalarına ilişkin tavsiye niteliğinde bir rapordur. Yapısal analizler ile geleceğe ilişkin projeksiyonları içermektedir. Mali yıl içinde yaşanan gelişmelere, ekonominin güncel görünümüne ve önerilen yeni vergilere ilişkin analizleri içerir. Rapor ile kamunun mali portresi çizilir. Bu anlamda, basının ve kamuoyunun bütçe kadar olmasa bile ilgi ile takip ettiği bir değerlendirmedir (Karahanoğulları, Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçesi, 2014:99).

resmi bir norm kavramının ne olduğu tam olarak belirlenmemiş olabilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:6).

Vergi harcamalarının dünyadaki örnekleri incelendiğinde gelişmiş ülkelerde, bu harcamaların tespit edilmesi ve bütçe denetiminden geçirilmesi hususunda ortak bir çaba olduğunu söylemek mümkün olsa da vergi harcamalarının analizine ilişkin olarak yaşanan bir takım farklılıkların olduğu da bir gerçektir. Yaşanan bu farklılıklar ülkelerin vergi sistemlerinin bir birinden farklı özelliklere sahip olmaları yanında mali saydamlık ve hesap verilebilirlik niteliklerine sahip olmada farklı gelişmişlik düzeylerinde bulunmalarından da ileri gelebilmektedir.

Bununla birlikte bir çok ülkenin vergi harcamaları konusunda ampirik bilgi sağlayan vergi harcama raporlama sistemini kullanmaya başladığı bilinmektedir. Bu raporlama sistemlerinin birçoğu, kamu finansmanını güçlendirmeye ve mali saydamlığı gerçekleştirmeye yönelik ülkelerin mali sistemlerinin bir parçası olmaya başlamıştır. Erişilebilen bilgileri kullanarak, bazı ülkeler her bir vergi harcamasının maliyetini ve ekonomik etkilerini analize yönelmişlerdir. Bazı ülkeler ise vergi harcamalarını bütçe sürecine dâhil etmiş ve geleneksel kamu harcamalarının incelendiği gibi incelenmesini sağlamışlardır (Pedük, 2006:103).

Bu çerçevede vergi harcamalarının seçilmiş bazı ülkelerdeki uygulama örnekleri incelenirken kullanacağımız bakış açılarından birisi standart vergi yapısının tanımlanma farklılıkları olacaktır. Diğer taraftan vergi harcamalarının ülke vergi sistemleri içerisinde nerede yer aldıkları hangi vergi türleri itibariyle vergi harcaması hesaplamaları yaptıkları, vergi harcamalarının tahminleme yöntemleri, vergi harcama raporlarının varlığı ve vergi harcamalarının bütçe ile olan ilişkisi konuları da söz konusu incelemede değinilecek diğer konu başlıkları olacaktır.

2.2.1. Almanya

Vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin olarak ilk uygulama örneğine sahip olma özelliği taşıyan Almanya’da vergi harcamasının yasal bir tanımı bulunmamakla beraber (OECD, 2010:88) bu harcamaların, vergi hükümlerinin esas kavramlarından özel sapmalar olarak tanımlanan “vergi teşvikleri” şeklinde kabul edildiği bilinmektedir (Swift, 2006:5).

Almanya’da vergi harcaması olarak yasalarda yer alan işletmelere ve ekonominin iş sektörlerine yapılan yardımlar esas alınmaktadır. Hane halkına tanınan

ayrıcılıklar sadece iş sektörü ve özel işletmelere sağlanan doğrudan teşvikler olduğunda vergi harcaması olarak raporlanmaktadır. Bu yönüyle Almanya’da geçerli bulunan vergi harcamalarına yönelik bu örtülü tanım diğer ülkelere göre farklılık göstermektedir (OECD, 2010:88).

Almanya’da “benchmark” olarak kabul edilen standart vergi yapısına ilişkin açık bir yasal tanımlama da bulunmamaktadır. Buna rağmen bazı kişisel muafiyet hükümleri ve artan oranlı tarifeler gibi vergi sistemini temel yapısal hükümlerinin standart vergi yapısının bir parçası olarak kabul edildiği söylenebilir (OECD, 2010:89).

Vergi harcamalarının çok geniş bir çerçevede hesaplandığı Almanya’da buna rağmen bütün vergi türlerinde vergi harcamaları bulunmamaktadır (OECD, 2010:88). Kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, net değer vergisi, iş vergisi, katma değer vergisi, sigorta vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, özel tüketim vergisi, bahis ve piyango vergisi, emlak vergisi ve veraset vergisi için vergi harcamaları usulleri mevcuttur (Küçük, 2013:48,49).

Almanya’da vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir (birincil gelir kaybı) yöntemi kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergi harcamaların tahminlenmesinde ek gelirleri dolayısıyla vergi mükelleflerinin davranışlarında meydana gelecek değişim dikkate alınmamaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012:354).

Alman gelir vergisi vergilendirme açısından bireyi değil aileyi esas almaktadır. Bu nedenle gelir vergisi üzerinden yapılan hesaplamalarda bir takım vergisel indirimler, standart vergi yapısının bir unsuru kabul edilmekte ve hesaplamaya dâhil edilmemektedir. Benzer şekilde yaşlılık aylıklarına ilişkin vergi ayrıcalıkları da standart unsurlar arasında değerlendirilmektedir. Bunun dışında Almanya’da hızlandırılmış amortisman veya yüksek amortisman gibi uygulamalar ise vergi harcaması olarak kabul edilmektedir (Kulu, 2000).

Vergi harcamalarının tahminlenmesinde değişik kaynaklardan elde edilen verilerden yararlanılır. Doğrudan ödemelere ilişkin veriler, resmi istatistiklerden ve ticari istatistiklerden yararlanılarak elde edilir. Bazı durumlarda ise veriler, Mikro Analitik Gelir Vergisi Simülasyonu Modeli (Micro-Analytic Income Tax Simulation Model) kullanılarak elde edilebilmektedir (Kayalidere ve Özcan, 2012:354).

Vergi harcamalarının bütçe ile ilişkisi konusunda Almanya’da iki farklı uygulama olduğu ifade edilebilir. Bunlardan birincisi vergi harcamalarını da içeren “Sübvansiyon Raporu”nun hazırlanması diğer ise her yıl bütçe tasarısına eklenen “vergi harcama listeleri”nin oluşturulmasıdır.

Sübvansiyon raporu hem doğrudan kamu harcamaları ile hem de vergi harcamaları aracılığıyla devletin ekonomiye yapmış olduğu destekleri içermektedir (Giray, 2002:31). Söz konusu bu raporlar, cari yılın, önceki iki yıllık dönemin ve gelecek bir yıllık dönemin vergi harcaması rakamlarını kapsayacak şekilde iki yılda bir olmak üzere hazırlanmaktadır (OECD, 2010:90). Sübvansiyon raporları yasal zorunluluk olmaksızın (Saraç, 2010:268) hazırlanarak federal parlamentonun ve “Bundesrechnungshof”un (Federal Sayıştay) denetimine konu edilmek üzere kamuoyuna sunulmaktadır (IMF, 2007:65).

Bu raporlar her bir vergi harcama kaleminin neden olduğu gelir kaybını federal bütçe ve bütün yerel yönetimler için listelemektedir (IMF, 2007:65). Söz konusu bu raporlar ayrıcalıklardan yararlanan sektörleri göstermekte ve bu ayrıcalığın amacının ne olduğu konusunda bilgiler de sunmaktadır (Kulu, 2000).

Vergi harcamaları ile bütçe arasındaki ilişkiyi sağlayan bir diğer uygulama olan vergi harcama listeleri ise merkezi yönetimin en büyük 20 vergi harcamasının liste halinde her yıl bütçe tasarısına eklenmesini sağlamaktadır (OECD, 2010:89-90). Sübvansiyon raporu dışında hazırlanan ve standart vergi yapısından sapan unsurları ifade eden vergi harcamalarını gösteren bu listelere bilgi amacıyla yapısal hükümlerin maliyeti de eklenmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:4). Vergi harcama listeleri bütçe hazırlama süreci ile doğrudan ilişkilendirilmemektedir (Saraç, 2010:268). Ayrıca bu belgelerde yer alan harcama tahminleri harcama programları konusundaki bilgiyle de birleştirilmemektedir (OECD, 2010:90).

Tablo 5: Almanya’da Gelir Vergisindeki Amaçlarına Göre Vergi Harcamalarının Sayısı (Adet)

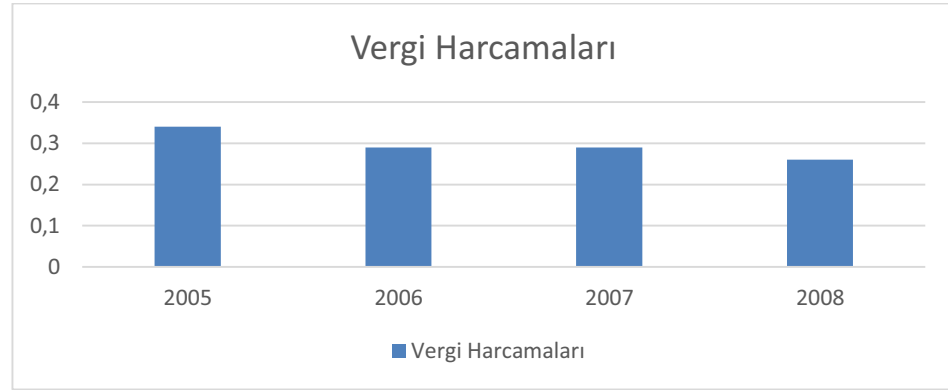
Amaçlara Göre Vergi Harcamaları	2005	2006	2007	2008
Emeklilik	2	2	2	2
İstihdam	4	4	4	4
Eğitim	1	1	1	1
Konut Edindirme	9	10	10	10

Genel İş Teşvikleri	9	9	10	10
Özel Sanayi Yardımları	22	22	23	23
Hükümetler arası İlişkiler	5	7	5	5
Diğer	1	1	1	1
TOPLAM	53	56	56	56

Kaynak: OECD, 2010:187

OECD istatistiklerinde belirtildiği üzere ülke verilerine göre Almanya’da 2006 yılında gelir vergisi altında toplam 56 vergi harcaması kalemi rapor edilmiştir. Amaçlarına göre en büyük kategoriye 22 vergi harcaması ile özel sanayi yardımları, ikinci en büyük kategoriye ise konut edindirme harcamaları oluşturmaktadır.

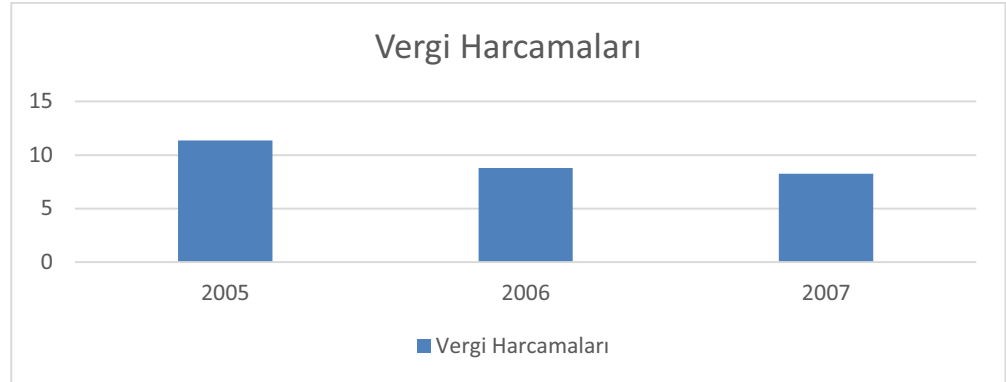
Şekil 1: Almanya’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:182

Almanya’da gelir vergisindeki vergi harcamalarının GSYH içindeki payını yıllar itibariyle gösteren 1 numaralı grafiğe bakıldığında bir azalma eğilimi olduğu görülmektedir. Bu durumun 2006 yılı sonrasında uygulanan “altın kural” politikalarından kaynaklandığı söylenebilir. Bu politika uygulamalarına göre yeni sübvansiyonlar vergi harcaması yerine yardım ve finansal destekler şeklinde verilmeli ve mutlaka karşılığı ödenmelidir. Bununla birlikte verilen yardımlar zaman sınırlaması içermeli ve süreç içerisinde tutarlarında azalma olmalıdır. Söz konusu uygulamalar sonucunda vergi harcamalarının genişlemesi engellenmiş bu çerçevede; vergi harcamalarının GSYH’ye oranı 2005 yılında %0,34 iken 2008 yılında bu oran %0,26 olarak tahmin edilmiştir (Kayalidere ve Özcan, 2012:354).

Şekil 2: Almanya’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi¹⁶ Gelirleri içindeki payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:186

Vergi harcamalarında zaman içerisinde yaşanan azalmayı gösteren bir başka veriye bakıldığında gelir vergileri olarak ifade edilen kişisel gelir vergisi ile kurumlar vergisi toplamı içerisinde bu vergilerle ilgili vergi harcamalarının payının 2005 yılında %11,38 iken 2007 yılında %8,27 olarak tahmin edildiği görülmektedir. Bununla birlikte gerek kişi başına düşen gelirden vergi dışı bırakılan tutarı artırma çabaları gerekse çalışanların maaşlarında yapılan kesintileri azaltma yönünde yapılan çalışmalar nedeniyle vergi harcamalarının zaman içerisinde Almanya’da artış göstereceği ifade edilmektedir (Kayalıdere ve Özcan, 2012:355).

2.2.2. Amerika Birleşik Devletleri

1960’larda Hazine Bakan Yardımcılığı görevini yürüten S.Stanley Surrey tarafından kullanıldığı bilinen vergi harcaması kavramının en fazla üzerine çalışıldığı ve bu harcamalara ilişkin somut verilerin üretildiği ülke olan ABD’de vergi harcamaları standart vergi yapısından sapan unsurlar yaklaşımından hareketle tanımlanmaktadır. Buna göre vergi harcamaları; “vergi yükümlülerini belirli davranış türlerine teşvik etmek, özel durumlarda onlara yardımcı olmak ve özel vergi indirimleri sağlamak için tasarlanmış federal vergi hükümlerinden kaynaklanan gelir kayıpları” olarak tanımlanmaktadır (Swift, 2006:5).

Vergi harcamalarına ilişkin yasal bir tanım ise “The Congressional and Impoundment Act of 1974” adlı yasada yer almaktadır. Bu tanıma göre ise vergi harcamaları; Federal vergi kanunlarının; istisna veya muafiyet sağlayan, indirim hakkı veren veya özel bir mahsup olanağı, tercihli vergi oranı veya vergi yükümlülüğünün

¹⁶ Kişisel Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisinin toplamı dikkate alınmıştır.

ertelenmesi olanağı sağlayan hükümlerine atfedilebilen gelir kayıpları” olarak tanımlanmıştır (Gönül, 2007:77).

Her ne kadar ABD’de vergi harcamalarının normal (benchmark) vergi sisteminden hariç tutulan bir durumu ifade ettiği kabul edilmiş olsa da normal vergi sisteminin neyi ifade konusunda ülke çapında üzerinde fikir birliğine varılmış değildir. Vergi harcamaları konusunda çalışma yapan ve vergi harcamalarının raporlanması konusunda iki farklı belge hazırlayan Hazine (Treasury) ve Vergi Karma Komisyonu (JTC: Joint Committee on Taxation) tarafından normal vergi sistemi farklı tanımlanmaktadır. Bununla birlikte bu iki kurumun normal vergi sisteminin ne olduğunu belirlemeye yönelik yöntemlerinin de yıldan yıla değiştiği bilinmektedir ki, bu durum bu kurumlar tarafından yayınlanan raporlardan da görülebilmektedir (McBride, 2013:1).

ABD’de gelir vergisinin, federal hükümet, eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından tahsil edildiği bilinmektedir (Kayalıdere ve Özcan, 2012:359). Buna karşılık vergi harcamaları yalnızca merkezi hükümet vergileri için tanımlanmıştır (OECD, 2010:132). Bununla birlikte vergi harcaması kavramı genellikle gelir ve kurumlar vergileri açısından kullanılmaktadır. Bunun temel nedeni de ABD’de vergi harcamalarının düzenli olarak bütçe ile birlikte raporlanmasını zorunlu kılan yasanın vergi harcamaları kavramını, gerçek kişilerin ve kurumların gelirleri üzerinden alınan federal gelir vergilerinde yer alan özel düzenlemeleri kastederek kullanmasıdır (Gönül, 2007:78).

ABD, vergi harcamalarını iki farklı benchmark yapısına göre hesaplamaktadır. Bunlardan birincisi normal benchmark olarak adlandırılan kapsamlı gelir vergisi tabanına benzer bir yapı iken, diğeri yürürlükteki sisteme yakın bir “referans vergi sistemi”ni ifade etmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:4). Söz konusu bu iki yaklaşımın, Haig-Simons yaklaşımında tanımlanan kapsamlı gelir vergisi kavramının, standart vergi yapısının neyi ifade ettiğini tam olarak açıklayamaması nedeni ile bu kavramdan yola çıkılarak geliştirildiği söylenebilir.

Normal vergi tabanı ya da benchmark olarak adlandırılan yaklaşım genel olarak; kişisel muafiyetleri, standart indirim ve her türlü gelirin elde edilmesi sırasında yüklenen giderlerin indirilmesini normal kabul etmekte ve gibi düzenlemeler nedeniyle vergi harcaması hesaplamamaktadır. Bunun birlikte kar payları ve sermaye

kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin uygulanan düşük vergi oranları da benchmark olarak kabul edilmekte bu çerçevede vergi harcamalarına dâhil edilmemektedir (Gönül, 2007:78).

Referans vergi sistemi yaklaşımında ise ilgili ülke vergi sisteminde geçerli bulunan yürürlükteki mevzuat dikkate alınmaktadır. Daha açık bir ifadeyle bu yaklaşımda, yürürlükte bulunan vergi mevzuatı içerisinde vergi gelirlerinde azalmaya neden olan bütün unsurlar, vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. Örneğin artan oranlı tarifede en üst dilimin altında kalan oranlar, hızlandırılmış amortisman uygulamaları, yurt dışı gelirlerin ertelenmesine ilişkin düzenlemeler bu yaklaşıma göre vergi harcamasını ifade etmektedir (Gönül, 2007:79).

Vergi harcamalarının hesaplama yöntemlerine ilişkin bilgilerin yer aldığı bölümde de ifade edildiği üzere, ABD 1983 yılına kadar vazgeçilen gelir yöntemini kullanmış, bu tarihten 2007 yılına kadar ise gider eşiti olarak da adlandırılan eşdeğer harcama yöntemini kullanarak hesaplama yapmıştır. 2007 yılından itibaren ise ABD’de vergi harcamalarının hesaplanması konusunda Hazine’nin cari dönem gelir etkisi ve bugünkü değer yöntemleri olarak adlandırılabilir iki farklı muhasebe yöntemi kullandığı ifade edilmektedir. Vergi harcamalarını hesaplayarak rapor sunan bir diğer kurum olan Karma Vergi Komisyonu ise hesaplama yöntemi olarak vazgeçilen gelir yöntemini (birincil gelir kaybı yöntemi) tercih etmektedir (Gönül, 2007:81).

Yukarıda da ifade edildiği üzere ABD’de vergi harcamalarına ilişkin olarak federal düzeyde iki tane metinden söz etmek mümkündür. Bunlardan birincisi 1974 yılından itibaren yasal zorunluluk olarak Hazine tarafından hazırlanarak her yıl bütçeye eklenen vergi harcama listeleridir. Söz konusu bu liste ve açıklayıcı metinler her yıl bütçe¹⁷ ile birlikte sunulan Analitik Perspektifler (Analytical Perspectives)¹⁸ adlı yayında yer almaktadır. Bir diğer belge ise Temsilciler Meclisi ve Senato’dan eşit sayıda üye ile oluşan “Vergi Karma Komisyonu” (JCT) tarafından her yıl güncellenerek “Federal Vergi Harcamaları Tahminleri” (Estimates of Federal Tax Expenditures) adıyla yayınlanan yayındır (Gönül, 2007:77).

¹⁷ Hükümet bütçesinin tam adı: “Executive Office of the President of the United States, Office of Management and Budget, Fiscal Year 2012, Budget of the US Government”dır (Karahanoğulları 2011).

¹⁸ 1990 yılından önce ise vergi harcamalarının bütçeye ekli bir biçimde “Özel İncelemeler” (Special Analyses) adıyla yayınlandığı bilinmektedir (Sabuncu, 2011:33).

Hazine tarafından yayınlanan Analitik Perspektifler adlı yayında bulunan ve vergi harcaması raporu niteliğindeki liste ve açıklayıcı metinler, hükümet bütçesinin bir parçası olmakla beraber, bütçe süreci ile bütünleştirilmemiştir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1). Hükümet bütçesi ile birlikte Kongre'ye sunulan Analitik Perspektifler belgesi, bütçenin ekonominin makroekonomik dengeleriyle birlikte analitik bir değerlendirmesini sunar. Teknik ve kapsamlı olan bu belge, ortalama 500 sayfa ile bütçe metninin yaklaşık iki katı uzunluğundadır. Bütçenin performans değerlendirmesi, harcama azaltıcı programlar, bütçeye ilişkin reformlar, makroekonomiye ilişkin yapılan varsayımlar bu metinde değerlendirilir (Karahanoğulları, 2011:274).

Hazine'nin verilerine göre 1986 yılında 119 vergi harcaması kalemi mevcutken bu rakam 1999 yılında 131, 2013 yılında ise 169 olarak raporlanmıştır. Hazine'den farklı yaklaşımı benimseyen Vergi Karma Komisyonu ise 1996 yılında Hazine'nin raporladığı vergi harcamalarına 19 tane daha eklemiştir. Bu harcamalara genel itibariyle çocuk ve eğitim yardımları, ilk ev alanlara ilişkin vergi kredileri örnek gösterilebilir (McBride, 2013:4).

1986'daki Vergi Reform Yasası'nda (The Tax Reform Act-1986) vergi harcamalarının neler olduğu sayısal olarak ifade edilmemiştir. 1990'lı yılların başında bir hayli fazla vergi harcaması listeye dâhil edilmeye başlanmıştır. Zira vergi harcamalarındaki büyüme 1986 yılından 2013 yılına yaklaşık %44 seviyelerinde iken 1991 yılında 2013 yılları arasında vergi harcamaları yaklaşık %96 seviyesinde büyüme göstermiştir. Vergi harcamalarında gözlemlenen söz konusu bu büyümenin kişisel gelir vergisine yönelik olarak; doğrudan gelir desteği, çocuk yardımları ve işverenlerce çalışanlar adına ödenen sigorta primlerine ilişkin desteklerden kaynaklandığı bilinmektedir (McBride, 2013:1).

Hazine ile Vergi Karma Komisyonu arasında hesaplanan vergi harcamalarının miktarları konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre 2013 yılında Hazine 169 vergi harcaması kalemi rapor ederken, JCT bu rakamın 200'den fazla olduğunu bildirmiştir. Hazine'ye göre vergi harcamaları bütçesi 2013 yılında 1.2 trilyon dolar iken JCT'ye göre yaklaşık 1.3 trilyon dolar hesaplamaktadır. Hazine'ye göre toplam vergi harcamalarının %91'i kurumlar vergisinden ziyade kişisel gelir üzerinden alınan vergilere ilişkindir (McBride, 2013:3).

ABD’de gelir ve kurumlar vergisi dışında kalan ve hesaplamalara dâhil edilmeyen vergi harcamaları üç temel başlık altında toplanabilir (McBride, 2013:3-4):

- Bunlardan birincisi; İç Gelir İdaresi (IRS: Internal Revenue Service) tarafından yürütülen sosyal programlarıdır. Bu program dâhilinde; en az geçim indirimi, çocuk yardımları ve çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemine yatırılan katkı payları toplamı tek başına 300 milyar dolara tekabül etmektedir ki bu rakam toplam vergi harcamaları bütçesinin yaklaşık %25’i büyüklüğündedir. Bu ilk kategori, Amerikan Fırsatlar Vergisi ve diğer eğitim yardımları gibi diğer çeşitli uygulamalarla ulaştığı 445 milyar dolar ile toplam vergi bütçesinin yaklaşık %37’sine tekabül etmektedir.
- Şirket Yardım Programları: Belirli endüstri ve aktiviteleri destekleme programlarından oluşmaktadır. Örneğin çeşitli sübvansiyon ve vergi ayrıcalıkları ile yenilenebilir enerji ve enerji verimliliği sunan ürünlerin (örneğin hybrid araçların) desteklenmesi gibi. Bu kategori 38 milyar dolar ile toplam vergi harcamaları bütçesinin yaklaşık %3’üne denk gelmektedir.
- Yatırımları korumak amacıyla çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik hükümler: Bu hükümler doğal olarak kurumlar vergisinde daha çok olmak üzere gelir ve kurumlar vergilerinde yer almaktadır. Öncelikle sermaye geliri, kar payları, emeklilik yardımları ve gelirlerine ilişkin olan bu hükümler, toplam gelirdeki “kara delik” gibidir. 2013 yılında 732 milyar dolara ulaşan bu harcamalar toplam vergi harcamaları bütçesinin yaklaşık %60’ına tekabül etmektedir.

ABD’de Hazine tarafından yapılan vergi harcamalarının ölçülmesi ve raporlanması Hazine Departmanının Vergi Analiz Ofisi (OTA: Department of Treasury’s Office of Tax Analysis) tarafından yapılmaktadır. Söz konusu birim tarafından hazırlanarak Analitik Perspektifler adlı rapora eklenen vergi harcaması tabloları, bütçe yılı, önceki iki yıl ve bütçe yılını izleyen dört yılın tahminlerini içermektedir (OECD, 2010:134).

OECD’nin hazırladığı çalışmadan elde edilen veriler ışığında aşağıda yıllar itibariyle ABD’de vergi harcamalarının sayısında yaşanan değişim gösterilmektedir.

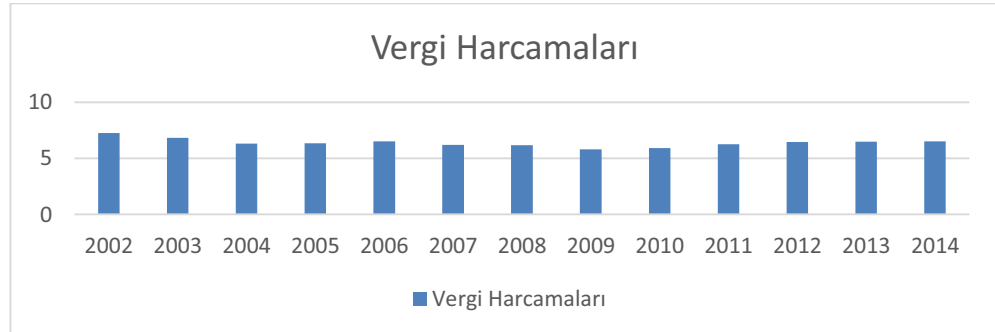
Tablo 6: ABD’de Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı (Adet)

Amaçlara Göre Vergi Harcamaları	2005	2006	2007	2008 ¹⁹
Genel Vergi Teşvikleri	1	1	1	1
Düşük Gelirli, İşsizlik Yardımları	11	11	11	11
Emeklilik	10	10	10	10
İstihdam	9	9	9	10
Eğitim	16	16	16	16
Sağlık	8	8	9	9
Konut Edindirme	9	9	9	11
Genel İş Teşvikleri	23	24	24	24
Araştırma ve Geliştirme	2	2	2	2
Özel Sanayi Yardımları	43	50	52	54
Hükümetler Arası İlişkiler	3	3	3	3
Yardımlar	4	4	4	5
Diğer	4	5	5	5
TOPLAM	143	152	155	161

Kaynak: OECD, 2010:222

ABD örneğinde OECD çalışmalarından alınan yukarıdaki verilere bakıldığında 2002 yılında vergi harcamalarının çok yüksek seviyelerde olduğu, 2008 yılına kadar düşüş eğiliminde olan vergi harcamaların 2009 yılından itibaren tekrar yükselişe geçtiği, sonraki yıllarda ise belirli bir eğilimde devam ettiği görülebilmektedir.

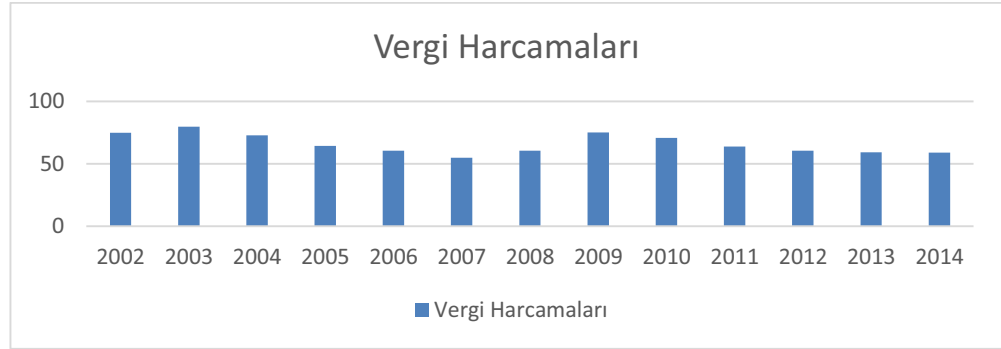
Şekil 3: ABD’de Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:210

¹⁹ Vergi harcamalarının sayısında yaşanan artışın görülebilmesi amacıyla bu yıl aralıkları seçilmiştir. Amacına göre vergi harcama rakamlarına ait en güncel vergi 2010 yılına ait olup 2010 yılı rakamları 2008 yılı ile aynıdır.

Şekil 4: ABD’de Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi²⁰ Gelirleri içindeki payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:218

Yukarıdaki verilerde görülemese de 2002 öncesindeki rakamlara nazaran vergi harcamalarının büyük bir sıçrama gösterdiği bilinmektedir. Bu durumun nedeni “The Victims of Terrorism Tax Relief Act-2001” yasası ile açıklanmaktadır. George W. Bush tarafından 23 Ocak 2002 tarihinde imzalanan bu yasa, 19 Nisan 1995’te Oklahama’da meydana gelen patlamada, 11.09.2001 saldırılarında ve mektup kaynaklı şarbon ölümlerinde hayatını kaybedenlerin aileleri ile ilgilidir. Söz konusu yasa ile 360 milyon dolar gelir kaybına uğranılacağı tahmin edilmiştir. Söz konusu hususa benzer bir durum 2008 yılında da yaşanmış, küresel krizin etkilerini hafifletmek için uygulanmaya başlanan kurtarma paketleri ile vergi harcamaları artış eğilimine girmiştir (Kayalidere ve Özcan, 2012:360-361).

2.2.3. Birleşik Krallık

Birleşik Krallık’ta vergi teşvikleri üç kategoriye ayrılmıştır. Bu teşvikler kamu harcamalarının alternatifi olmakla birlikte, sonuçları bakımından kamu harcamasına benzer olanlar vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Bu şekildeki vergi teşvikleri ya vergi yapısının ayrılmaz bir parçasıdır ya da yapısal indirimler olarak adlandırılan yönetim veya uyumu kolaylaştıran düzenlemelerdir. Üç kategoriden birincisi olarak ifade edilen yapısal teşvikler arasında; kişisel gelir üzerinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Vergi harcamaları olarak adlandırılan ikinci kategori ise asli konutun satışından elde edilen gelire ilişkin istisna ve muafiyetleri, işverenler tarafından ödenen işe iade tazminatları ile ilk 8000 GBP (United Kingdom Pound)’lık gelire ilişkin muafiyet ve istisnaları içermektedir.

²⁰ Kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi toplamı dikkate alınmıştır.

Üçüncü ve son kategori ise yapısal teşvikler ile vergi harcamaları arasında kesin bir ayrım yapmanın zorluğundan kaynaklanmaktadır. Bu daha az tanımlanabilen kategori, yapısal teşvik unsurları ile vergi harcamalarının unsurlarını birleştirerek vergi imtiyazı sağlayan çocuk yardımı, yaşlılık ödemelerini ve sakatlık indirimi gibi uygulamaları kapsamaktadır (OECD, 2010:125-126).

Birleşik Krallık'ta benchmark olarak kabul edilen standart unsurlar dışında kalan vergi kolaylıkları ile vergi harcamaları arasında yapılan bu ayrım ortaya ikili bir sınıflandırma çıkarmış gibi görünüyorsa da vergi ayrıcalığı ya da vergi harcaması olarak ayrılan düzenlemelerden bazıları standart vergi yapısının unsurları arasında da değerlendirilebilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:2). Yukarıda örnekleri ile açıklanan bu durumu, vergi harcamalarının bütçe ile ilişkisini sağlayan “Vergi Harcamaları ve Yapısal Teşvikler” adı verilen raporda standart vergi yapısına ilişkin hükümlerin de yer alması daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır (OECD, 2010:126).

Birleşik Krallık vergi sistemi içerisinde kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, sigorta vergisi, katma değer vergisi ve kazanılan kadar öde uygulamaları bulunmaktadır. Kişisel gelir tarifi uygulamasında artan oranlı tarife geçerlidir (Kayalıdere ve Özcan, 2012:358). Sadece merkezi hükümet tarafından hesaplanan vergi harcama tutarlarının hesaplanmasında analize dâhil edilen vergi türleri gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, ulusal sigorta katkısı vergisi, sermaye geliri vergisi, veraset vergisi, petrol geliri vergisi, arazi damga vergisi ve taşıt özel tüketim vergisidir (OECD, 2010:126). Birleşik Krallık'ta vergi harcamaları da belirlenen üç kategoriye göre ve vergi türleri itibariyle sınıflandırılmaktadır (Kulu 2000).

Birleşik Krallık vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin olarak vazgeçilen gelir (birincil gelir kaybı) yöntemini kullanmaktadır. Hesaplamalarda vergi harcamalarının varlığı nedeniyle vergi yükümlülerinin davranışlarında ya da ekonomik aktivitelerinde bir değişiklik olmadığı varsayılır. Gerek farklı türdeki vergi harcamalarının birbirlerini etkilememeleri için gerekse devlet harcama programları, diğer vergiler ve harcama politikalarına muhtemel etkilerinin olması nedeniyle vergi harcamaları vergi türleri itibariyle ve diğer harcamalardan ayrı olarak hesaplanmaktadır. Bunun dışında Birleşik Krallık vergi harcamalarının maliyet tahmininin yanı sıra bütçe harcamaları için de tahakkuk esaslı muhasebe

kullanmaktadır (OECD, 2010:126). Vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin herhangi bir yasal zorunluluk olmamasına rağmen Birleşik Krallık'ta, vergi harcamalarına ait hesaplama ve istatistikleri içeren rapor her yıl sonbahar bütçesi ile birlikte yayınlanmaktadır. Bununla birlikte yıllık bütçenin Bölüm A: “Bütçe ve Mali Durum Politika Kararları ve Bütçe Raporu” isimli bölümüne vergi harcama tahminlerini içeren bir liste eklenmektedir (OECD, 2010:127).

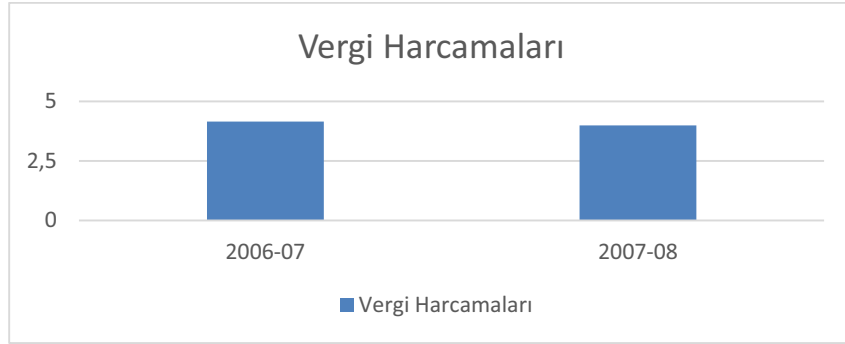
Tablo 7: Birleşik Krallık'ta Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı (Adet)

Amaçlara Göre Vergi Harcamaları	2006-07	2007-08
Genel Vergi Teşvikleri	2	2
Düşük Gelirli, İşsizlik Yardımları	11	11
Emeklilik	15	15
İstihdam	37	37
Eğitim	4	4
Sağlık	4	4
Konut Edindirme	7	7
Genel İş Teşvikleri	35	35
Araştırma ve Geliştirme	2	2
Özel Sanayi Yardımları	28	28
Hükümetler Arası İlişkiler	2	2
Yardımlar	6	6
Diğer	33	33
İş Karşılığı Ödemeler	3	3
TOPLAM	189	189

Kaynak: OECD, 2010:208

Birleşik Krallık'ta vergi harcamalarına ilişkin ulaşılabilen verilere bakıldığında gelir vergisi kapsamında 189 vergi harcamasının hesaplamaya dâhil edildiği görülmektedir. Bu harcamalardan amaçlarına göre en fazla sayıda olanı istihdam konusunda uygulanan vergisel teşviklerden oluşmaktadır.

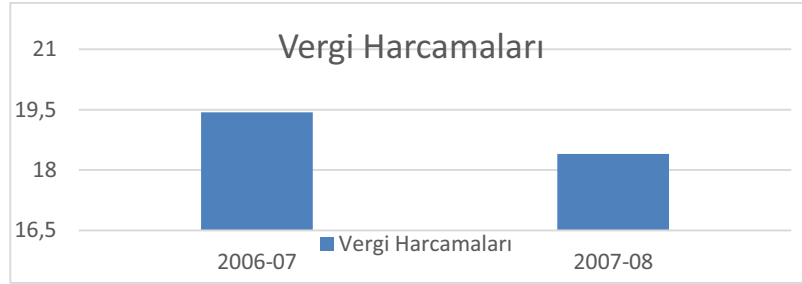
Şekil 5: Birleşik Krallık'ta Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:203

Birleşik Krallık'ta gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarının 2006-2007 yılları arasında GSYH'ye oranının %4,16 olduğu görülmektedir. Amaçlarına göre vergi harcamalarının GSYH içindeki payına bakıldığında ise Tablo-7'den de görüleceği üzere vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelerin en fazla istihdama yönelik harcamalar kategorisinde değerlendirilmesine rağmen, GSYH içindeki payı en fazla olan vergi harcamalarının %2,13 ile emeklilik başlığı altında toplandığı anlaşılmaktadır.

Şekil 6: Birleşik Krallık'ta Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi²¹ Gelirleri içindeki payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:207

2.2.4. Kanada

Kanada'da vergi sisteminin yalnızca en temel yapısal unsurlarının standart vergi yapısının parçası olduğu düşünülebilir. Kanada'da benchmark olarak adlandırılan standart vergi yapısının kapsamı bilinçli olarak dar tutulmaktadır. Bu nedenle de birçok vergi hükmü vergi harcaması olarak açıklanmaktadır (Gelirler Genel

²¹ Kişisel Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Sermaye Geliri Vergisi ve Ulusal Sigorta Katkısı toplamı dikkate alınmıştır.

Müdürlüğü, 2001:3). Kanada’da vergi harcamalarının hesaplanması için dikkate alınan benchmark vergi sistemi gelir vergisi başlığı altında değerlendirilen kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi toplamı üzerinden tanımlanmaktadır (OECD, 2010:77).

Kanada vergi sistemine göre benchmark olarak kabul edilen yapısal unsurlar; vergileme birimi (birey, şirket, aile), vergilendirme dönemi (bir takvim yılı), vergi oranının yapısı (gelir vergisinde artan oranlı) ve enflasyon işlemleridir. Bununla birlikte Kanada’da temel standart unsurlara ek olarak, çifte vergilendirmeyi önleme hükümler, zarar mahsupları gibi diğer vergi özellikleri vergi standardının bir bölümü olarak kabul edilmektedir. Adil bir vergi sistemi için öngörülen bu düzenlemeler de vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir (Kayalidere ve Özcan, 2012:352).

Vergi harcamalarının Kanada’da yasal olarak yapılmış bir tanımı bulunmaktadır. Bu tanıma göre vergi harcamaları: “özel muafiyetler, indirimler, düşük vergi oranları, iadeler, mahsuplar ve vergi ertelemeleri nedeniyle uğranılan ve vergi tutarını azaltan gelir kayıpları” olarak ifade edilmiştir (Gönül, 2002-a:79).

Vergi harcamalarının standart vergi yapısından sapmalar olarak kabul edildiği düşünüldüğünde Kanada’da vergi harcamalarının kapsamının geniş olduğu sonucuna varılabilir. Kanada’da bunun tercih edilmesindeki amaç daha çok bilgi sağlamaktır. Bu yaklaşımla uygun olan benchmark sistemine ilişkin farklı görüşleri olan okuyuculara kendi vergi harcamaları listelerini oluşturma imkânı verilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:3).

Kanada’da vergi harcamalarının belirlenmesine yönelik benchmarkın parçası olan hükümler ile bunun dışında kalan hükümler arasında bir ayırım yapılmakla birlikte bu ayırma tabi tutulamayan bir takım hükümlerin varlığı nedeniyle üçüncü bir kategori de tanımlanmaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:3). Benchmark ve ondan ayrılan unsurlar arasında geçişkenlik olmamakla birlikte bu üçüncü kategori hem benchmark hem de ayrıcalık sağlayan hükümler arasında değerlendirilebilecek düzenlemelerden oluşmaktadır (Kulu 2000).

Kanada’da vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem nedeniyle de yükümlülerin davranışlarında veya ekonomik faaliyetlerinde her hangi bir vergi harcaması uygulaması dolayısıyla bir değişiklik olmadığı varsayılmaktadır. Bununla birlikte vergi harcaması tahminleri uzun vadeli bugünkü değerlerden ziyade yıllık nakit akışlarını içermektedir. Vergi

harcaması tahminleri, vergi ve harcama politikalarına olası etkileri dolayısıyla hükümetin harcama programlarından bağımsız olarak yapılır. Bu nedenle hesaplanan vergi harcaması tutarlarının bütçeye etkisi kesin tahminleri içermemektedir (OECD, 2010:77-78).

Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında Kanada’da; vergi türleri ve bütçe fonksiyonları itibariyle bir sınıflandırma yapılır (McDonald, 2010:48). Vergi harcaması tahminleri gelir ve kurumlar vergisi ile mal ve hizmetler vergisi (GST: Good and Services Tax) kapsamında yapılan vergi harcamalarının toplamını içermektedir. Merkezi hükümetin yayınladığı vergi harcama tahminleri sadece federal vergileri kapsamaktadır. Ancak yerel düzeyde vergi harcama tahminlerinin de üretildiği bilinmektedir (OECD, 2010:76).

Kanada’da yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen vergi harcaması raporları her yıl yayınlanmaktadır. 1997’den bu tarafa raporlar, cari yılı, önceki beş yılı ve sonraki iki yılı (böylece toplamda sekiz yılı) kapsamaktadır. Her dönemin vergi harcamaları kişisel gelir vergisi için üç yıllık, kurumlar vergisi için dört yıllık dönemler halinde nihai idari veriler kullanılarak geliştirilmekte, sonraki yılların rakamları ise tahmin ve tasarılarından oluşmaktadır. Vergi harcaması rakamları mali yıl yerine takvim yılları için planlanmaktadır. Bununla birlikte her dört yılda bir bütün vergi harcamaları için listeler ve açıklamalar yayınlanmaktadır (OECD, 2010:78).

Yayınlanan vergi harcama raporları bütçe ile ilişkilendirilmemiştir. Bu raporlar bütçe öncesi danışma amaçlı hazırlanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Federal gelir vergisi ve GST sisteminin analizi için bütçe öncesi bilgilendirme amaçlı hazırlanan bu raporlarda, dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamaları dikkate alınmaktadır (McDonald, 2010:48).

Tablo 8: Kanada’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı (Adet)

Amaçlara Göre Vergi Harcamaları	2005	2006	2007
Genel Vergi Teşvikleri	2	2	3
Düşük Gelirli, İşsizlik Yardımları	5	5	6
Emeklilik	13	13	14
İstihdam	8	8	9
Eğitim	9	10	10

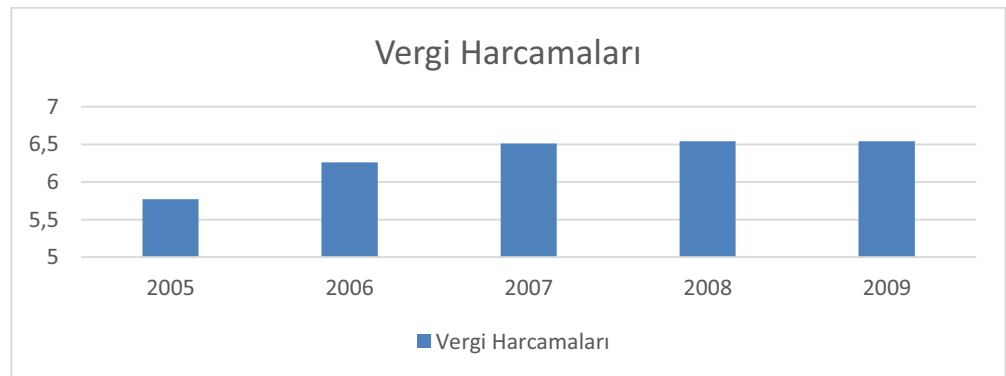
Sağlık	5	5	6
Konut Edindirme	1	1	1
Genel İş Teşvikleri	31	32	32
Araştırma ve Geliştirme	5	5	5
Özel Sanayi Yardımları	33	35	35
Hükümetler Arası İlişkiler	8	8	8
Yardımlar	13	13	13
Diğer	8	9	9
İş Karşılığı Ödemeler	1	2	3
TOPLAM	142	148	154

Kaynak: OECD, 2010:180

Kanada’da gelir vergisi kapsamında rapor edilen vergi harcamalarının en üretime yönelik alanlarda olduğu görülmektedir. Zira gerek özel sanayi yatırımları için gerekse genel iş teşvikleri için 2007 yılında toplam 67 vergi harcaması düzenlemesinin olacağı raporlanmıştır.

Kanada’da kriter vergi sistemi analiz edildiğinde gelir vergisi açısından ailenin değil bireyin esas alındığı görülmektedir. Bu nedenle Kanada her yıl, muhtemelen aileyi temel vergilendirme birimi olarak seçen ülkelerce kabul edilmeyen, iki farklı vergi harcaması tanımlamaktadır. Diğer taraftan daha önce belirtildiği üzere Kanada, çifte vergilemeyi önleme ve enflasyonla mücadele amacı taşıyan bir takım düzenlemeleri aynı zamanda üçüncü kategori olarak tanımladığımız standart vergi yapısının unsurları olarak kabul etmektedir. Ancak diğer ülkelerde bunun gibi düzenlemeler vergi harcaması olarak kabul edilebilmektedir (OECD, 2010:82).

Şekil 7: Kanada’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)



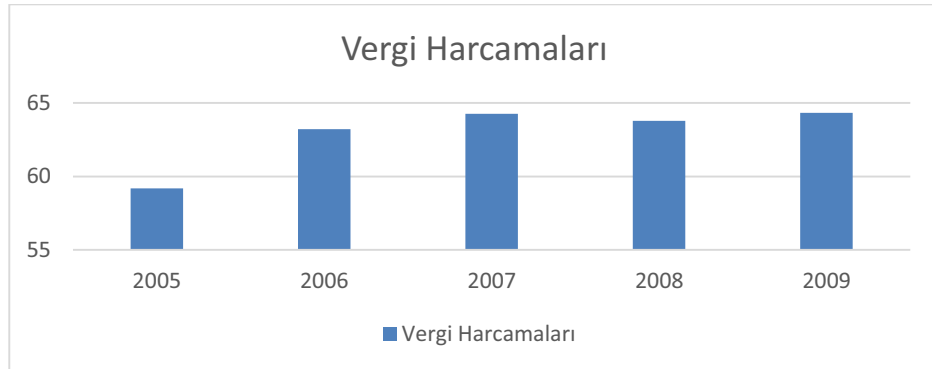
Kaynak: OECD, 2010:172

Kanada’da gelir vergisi kapsamında yer alan vergi harcamalarına bakıldığında yıllar itibariyle GSYH’ye oranının arttığı görülmektedir. Zira 2005 yılında GSYH’nin %5,77’si olan vergi harcaması tutarları 2009 yılında %6,54 olarak tahminlenmiştir.

Yıllar itibariyle yaşanan bu değişimin nedeni küresel krizin etkilerini hafifletmek için kişisel gelir vergisinde 2008 yılında oran indirimine gidilmesi, ayrıca yoksullara ve dar gelirliye yönelik çeşitli düzenlemelerin yapılması olduğu söylenebilir (Kayalidere ve Özcan, 2012:353). Bununla birlikte Kanada’da 1988 yılında vergi tabanını genişletme için yapılan vergi reformu ile bazı vergi harcamaları kaldırılmıştır. Bunun nedeni 1980’lerin ortalarında ve 1990’ların başında yaşanan mali kemer sıkma politikaları kapsamında vergi harcamalarının kaldırılması veya konsolidasyonu düşüncesi idi. Ancak son yıllarda ise tutarlı bir şekilde bütçe fazlası veren Kanada, kamu harcamalarının ve vergi harcamalarının ikisinin birden artırılması yönünde baskıyla karşılaşmaktadır (OECD, 2010:79).

Kanada’da vergi harcamalarında yaşanan artışın temel nedenlerinden birisinin de açıklanan bu durum olduğu ifade edilebilir. Sekiz numaralı şekilde de söz konusu durum kişisel gelir vergisi ile kurumlar vergisi toplamından oluşan vergi gelirlerine göre vergi harcaması payının oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Şekil 8: Kanada’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi²² Gelirleri içindeki payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:178

2.2.5. Hollanda

Hollanda’da vergi harcamaları “Kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemiyle uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması” olarak tanımlanmaktadır. (Kayalidere

²² Kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi toplamı dikkate alınmıştır.

ve Özcan, 2012:356). Hollanda ulusal düzeyde olmak üzere vergi harcamalarını; işçi ve işverenler için sosyal güvenlik primi dışındaki ücret ve gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV, enerji vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak ve intikal vergisi ve sosyal sigorta primleri içinde tanımlamakta ve ölçmektedir (Küçük, 2013:55).

Hollanda “benchmark”ı, bireysel gelir vergisi ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergileri içeren mevcut vergi sisteminin genel oran yapısını kullanarak belirlemektedir. Benchmark vergi sistemi, ödeme gücü ölçüsünün yapısal olarak düşünüldüğü vergi hükümlerini belirttiğinden, diğer ülkelerde vergi harcaması olarak kabul edilen bazı hükümler Hollanda'da vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Emeklilik primleri, mortgage faizleri ve işçiler için sağlanan krediler gibi vergi avantajları, benchmarkın bir parçası olarak düşünülmektedir (Küçük, 2013:55). Benzer şekilde Hollanda incelenen diğer ülkelerden farklı olarak yaşlılık aylıklarına ait vergi imtiyazlarını vergi harcaması dışında kabul etmektedir (Kulu 2000). Aynı zamanda Hollanda temettü gelirlerine sağlanan bir takım indirimleri vergi harcaması kabul etmektedir (Kulu 2000).

Birleşik Krallık'ta olduğu gibi Hollanda da vergi harcamalarını ilgili olduğu vergi türlerine göre sınıflandırmaktadır (Kulu 2000). Hollanda, vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Tahminler vergi harcamasının varlığının bir sonucu olarak vergi mükellefi davranışı veya ekonomik aktivitede herhangi bir değişiklik olmadığını varsaymaktadır (Küçük, 2013:39).

Hollanda'da vergi harcamaları raporu her yıl, yasal zorunluluk olmadan Maliye Bakanlığı tarafından bütçenin bir eki olarak hazırlanır. Vergi harcamaları raporu bütçe ile doğrudan bağlantılı olmasa da parlamentoya ek bir bilgi olarak verilmektedir (Kayalıdere ve Özcan, 2012:356). Vergi harcama raporları Hollanda'da vergi harcamalarının bütçe üzerindeki maliyeti hakkında parlamentoyu bilgilendirmek ve alternatif bütçe göstermek amacıyla merkezi düzeyde hazırlanır (McDonald, 2010:56).

Her bir vergi harcaması ayrıca hesaplanmaktadır ve böylece vergi harcaması bileşimlerinin bir birlerine olan olası etkileri konusunda bir tespit yapılmamaktadır ki bu durum; her bir vergi harcaması toplamının, ilgili hükümlerin yarattığı bileşik etkiyi kesin olarak yansıtmadığı anlamına gelmektedir (OECD, 2010:106).

Tablo 9: Hollanda’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı (Adet)

Amaçlara Göre Vergi Harcamaları	2006	2007	2008
Genel Vergi Teşvikleri	1	1	1
Düşük Gelirli, İşsizlik Yardımları	1	1	1
Emeklilik	2	2	2
İstihdam	6	6	6
Eğitim	2	2	2
Konut Edindirme	2	2	2
Genel İş Teşvikleri	13	13	12
Araştırma ve Geliştirme	2	2	2
Özel Sanayi Yardımları	16	14	14
Yardımlar	6	6	6
Diğer	2	2	2
İş Karşılığı Ödemeler	2	2	2
TOPLAM	55	53	52

Kaynak: OECD, 2010:198

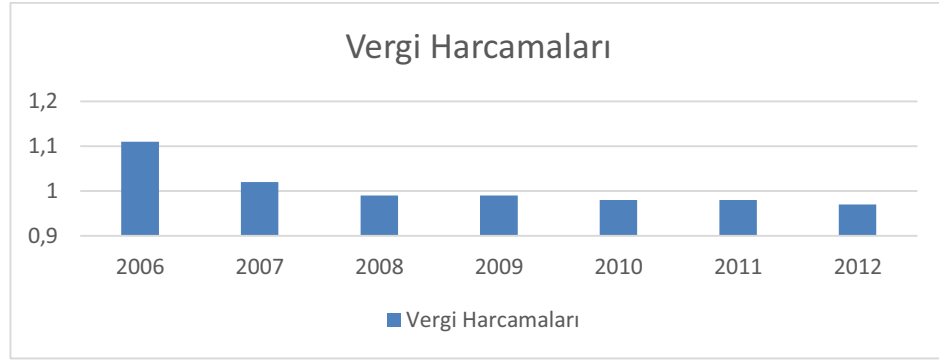
2004 yılında, Hollanda her bir vergi harcamasını yaklaşık her beş yılda gözden geçirerek incelemek suretiyle, vergi harcamalarını değerlendirme programı başlatmıştır. Bu değerlendirmenin amacı, vergi harcamalarının etkinliğini ve verimliliğini incelemektir. Değerlendirmede sorulan sorular şu şekildedir (Sabuncu, 2011:29):

- Vergi harcamaları amacına ulaşıyor mu?
- Değişik bir politika izlenirse, daha düşük maliyetle aynı amaca ulaşılabilir mi?
- Vergi harcaması amaca ulaşabilmek için mantıklı bir araç mıdır?
- Vergi harcaması gerçekten etkili midir veya aynı sonuçlara vergi harcaması olmadan da ulaşılabilir mi?

Bu değerlendirme programı tamamıyla uygulamaya konulmuş ve değerlendirmeler alınmaya başlamıştır.

Vergi harcamalarında etkinliğin ve verimliliğin artırılması amacıyla başlatılan bu program sayesinde diğer taraftan, vergi harcamalarına kıyasla daha az maliyetli mali enstrümanlarla hedeflere ulaşılabilme imkânı olup olmadığı da sorgulanmaktadır (Kayalıdere ve Özcan, 2012:357).

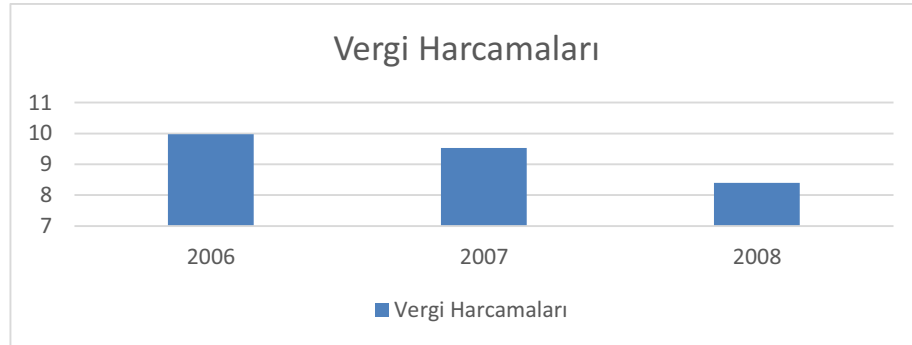
Şekil 9: Hollanda’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:194

Hollanda’da gelir vergisi açısından vergi harcamalarının gelişimi incelendiğinde; 2006 yılında GSYH içindeki % 1,11 olan payın, 2008’de % 1’in altına düştüğü izlenmektedir. Sonraki yıllarda da vergi harcamalarının azaltılması hedefinin, 2012 yılı tahmininin % 0,97 olarak açıklanmasıyla desteklendiği ifade edilebilir (Kayalıdere ve Özcan, 2012:357). 2006 yılında, yukarıdaki şekilde görülmesine de tüm vergi harcamaları toplamı ise GSYH’nin %2,0’ı oranındadır. 2012 yılı itibarıyla toplam tutarın GSYH’nin %1,8’ine düşmesi tasarlanmaktadır. Daha eski verilere göre, 2001 ve 2002 yıllarında dolaysız vergiler kapsamındaki vergi harcamalarının GSYH’nin sırasıyla %1,8’i ve %1,9’u oranında, aynı yıllarda dolaylı vergiler kapsamında da %1’i ve %1,1’i oranlarında olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Hollanda’daki mevcut vergi harcamalarının on yıllık süre içinde üçte bir oranında düştüğü görülmektedir (Sabuncu, 2011:30).

Şekil 10: Hollanda’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi²³ Gelirleri içindeki payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:197

²³ Kişisel Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi toplamı dikkate alınmıştır.

2.2.6. Fransa

Fransa’da vergi harcaması kavramı açık bir şekilde ve resmi olarak tanımlanmasa da, ülkenin yasal kayıtlarında vergi harcamalarına ilişkin şu belirlemeler yapılmıştır: “Vergi harcamalarına bir yasada ya da başka bir düzenlemede yer verilebilir. Bu, devletin gelirinde bir azalmaya neden olur ve bu nedenle, vergi harcamalarının uygulamasından önceki durumla yani normla, vergi harcamalarının yer aldığı geçerli durumun karşılaştırılmasına imkân verir” (McDonald, 2010:52).

OECD tarafından yayınlanan çalışmada ise vergi harcamalarının Fransa’da; “verginin temel hesaplama ilkesi olarak da adlandırılan norm veya benchmark uygulamaları ile kıyaslandığında, devlet için düşük bir vergi gelirine neden olan yasal ya da hukuka uygun önlemler” olarak tanımlandığı belirtilmiştir (OECD, 2010:84).

Fransa’da vergi harcamaları, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer dolaylı vergiler dâhil olmak üzere belirli vergi türleri için tanımlanmıştır. Bazı kamu belgelerinde sosyal sigorta vergileri veya katkılarına ilişkin vergi harcamaları listeleri de yer almaktadır. Fransa’da yakın zamana kadar vergi harcamaları sadece merkezi hükümet düzeyinde tanımlanmaktaydı. Ancak 2007 yılı Bütçe Kanunu’ndan bu yana merkezi hükümet tarafından geri ödenen yerel vergiler için hesaplanan vergi harcamaları da listelenmektedir (OECD, 2010:84).

Fransa’da standart vergi yapısı (benchmark) kavramı yerine kullanılan “norm”, yasa gerekçelerinin bir yorumu olarak kabul edilmektedir. Bir vergi harcamasını tanımlamak için kullanılan genel kriter yani norm, dar bir kapsama sahiptir. Vergi harcamalarının belirlenmesi noktasında kullanılan bu “benchmark” tanımlaması çerçevesinde vergi yükümlülerinin büyük bir çoğunluğunun yararını amaçlayan genel bir ölçünün, normun bir parçası olarak kabul edilmesi olasılığı daha yüksektir (OECD, 2010:84). Ancak ayrıcalık taşıyan bütün hükümlerin standart vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilmesi de mümkün değildir. Zira Fransa gelir vergisine yönelik aile indirimini vergi harcaması olarak rapor etmektedir (Kulu, 2000).

Fransa’da vergi harcamalarının hesaplanmasında nakit akım metodu tercih edilmektedir. Ülkede vergi harcamalarının tahmin edilmesine yönelik olarak 1984 yılından bu yana daha önce kullanılan “elde edilen gelir yöntemi” yerine “vazgeçilen gelir yöntemi” kullanılmaktadır (Kulu, 2000). Vergi harcaması tahminleri davranışsal

tepkilerin, ekonomik aktivitelerdeki değişiklerin ya da farklı hükümler arasındaki etkileşimi hesaplanmasına ilişkin olmayıp yalnızca hükümet tarafından doğrudan vazgeçilen gelirleri göstermektedir. Sadece vergi harcaması olduğuna karar verilen hükümlere ilişkin tahminlere yer verilmekte, normun parçası olan yapısal hükümler için bir tahmin ve raporlama yapılmamaktadır (OECD, 2010:85).

Fransa vergi harcamalarını örnek olarak seçilen vergi yükümlülerinden ve diğer yöntemlerden oluşan simülasyonlar kullanarak hesaplamaktadır. Yapılan tahminlerin güvenilirliği de “çok iyi”, “iyi” ve “yaklaşık” şeklinde belirtilen sınıflandırma ile ifade edilmektedir. Fransa’da 2009 yılı için bütün vergi harcamalarının yaklaşık %11’i hiç tahmin edilememiştir. Söz konusu oran 2001’de hesaplanan %44 ve 2008 yılında hesaplanan %20 oranlarına göre anlamlı bir düşüşü göstermektedir. 2009 yılı için vergi harcamalarının kalan %89’luk kısmına ilişkin tahminlerin, %24’ü “çok iyi” güvenilir olarak değerlendirilmiş, %29’u iyi ise %47’si ise yaklaşık olarak değerlendirilmiştir. Bununla birlikte Fransa’da mümkün olduğu ölçüde vergi harcamalarından yararlananların sayıları da raporlanmaktadır (OECD, 2010: 85).

Vergi harcamaları Fransa’da, parlamento öncesi mali tabloya eklenen raporun bir parçası olarak 1980’den beri yayınlanmaktadır (Küçük, 2013:60). Vergi harcamaları raporu ayrı bir hükümet belgesi olarak sunulmaktadır. Ülkede vergi harcaması raporu hazırlanmasında bütçe sürecinin kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Yasal mevzuata göre her yıl vergi harcama raporu yayınlanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:8).

Vergi harcamaları her yıl Bütçe Kanununda ve Sosyal Güvenlik Bütçe Kanunu Tasarısında raporlanmaktadır. Hem Bütçe Kanununda, hem de Sosyal Güvenlik Bütçe Kanunu Tasarısında bütçe yılına ve önceki iki yıllık döneme ait vergi harcamaları maliyetleri raporlanmaktadır (Sabuncu, 2011:25). Bütçe Kanunu’nun Maliye Tasarısı içindeki sunumu; yararlananların sayısı, değerlendirmenin güvenilirliği, değerlendirme yöntemi, vergi harcamalarının oluştuğu ve en son değiştığı yıl, önceki iki yıl ve bütçe yılı için maliyetleri içeren hükümler için yasal dayanakları içermektedir. Sosyal güvenlik için hazırlanan maliye tasarısı içinde ise; hükmün bir sunumu, yasal dayanağı, yararlanan sayısı, oluştuğu yıl, maliyetler ve sosyal güvenlik için bir tazminat olup olmadığı yer almaktadır (Küçük, 2013:60).

Fransa’da 2008 mali yılı için 486 vergi harcaması tespit edilmiştir ki bu rakam, 2007 yılındaki sayıdan %3,6, 401 vergi harcaması tahmini içeren 2001 yılından ise %21 fazla bir sayıya işaret etmektedir. Fransız yayınlarına göre 2009 yılı için 469 vergi harcaması tahmin edilmiştir (OECD, 2010:87).

2.2.7. İspanya

İspanya’da vergi harcamaları yasalarda veya diğer yasal düzenlemelerde tanımlanmamıştır (OECD, 2010:111). Ancak İspanyol Anayasası’nın 134/2 maddesi Vergi Harcamaları Bütçesi’nin Devlet Bütçesi ile birlikte hazırlanıp Parlamente’ye sunulmasını zorunlu kılmıştır (McDonald, 2010:57). İspanyol Anayasası’nın zorunlu kıldığı, yıllık Vergi Harcamaları Bütçesinde yer alan vergi harcamalarının, genel yönetimin vergi gelirlerini azaltan ve belirli şartları taşıması gereken, vergi sistemindeki hükümlerden kaynaklı durumları ifade ettiği belirtilmektedir. Bahsedilen şartlardan en önemli üç tanesi şunlardır (OECD, 2010:111):

- Bir vergi harcaması standart vergi yapısından (ya da benchmark’tan) ayrılmayı ifade etmelidir.
- Bir vergi harcamasının belirli ekonomik ve sosyal politika hedefe ulaşma amacı taşımalıdır.
- Bir vergi harcaması herkese değil yalnızca vergi yükümlülerinin belirli bir kısmına ya da belirli ekonomik sektörlere destek sağlamalıdır

Resmi olmamakla beraber İspanya’da vergi harcamasının, vergi teşvikleri veya vergi sübvansiyonlarını ifade eden normal vergi yapısından sapmalar olarak tanımlandığı söylenebilir (Swift, 2006:5).

İspanya’da vergi harcaması tahminleri sadece merkezi yönetime ait vergileri içermektedir. Vergi harcaması tahminlerine; gelir vergileri (hem yerleşik hem de yerleşik olmayan mükelleflerin kişisel gelir ve kurumsal vergileri), KDV, ÖTV, sigorta primlerini kapsayan vergi, merkezi yönetim ücretleri (merkezi yönetim bütçesi içinde azalan gelirler) dâhildir (Küçük, 2013: 62).

İspanya’da yıllık olarak hazırlanan vergi harcamaları bütçesinde özerk bölgeler tarafından yapılan vergi harcamaları dikkate alınmamaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 358). Ancak bazı bölgesel yönetimler kendi vergileri üzerinden vergi harcaması raporları üretmektedir. Yerel yönetimler ise ne rapor yayınlamakta ne de kendi vergileri için vergi harcaması bütçesi üzerinde durmaktadırlar (Küçük, 2013:63).

İspanya kendi vergi harcaması bütçesinde standardı, geniş kapsamlı vergi tabanı dikkate alarak hesaplamaktadır (Kulu, 2000). Vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi benimsenir ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığı kabul edilir. Tahminleme yapılırken cari fiyatlar üzerinden yıllık nakit akımları ile gelir ve kurumlar vergilerinde yer alan harcamalar ayrı ayrı dikkate alınmaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 358).

İspanya bütçe fonksiyonlarına göre analiz yapmaktadır. Yararlananlar ve harcamalar fonksiyonlarına göre sınıflandırmakta, bu durum vergi harcamasının dağıtım anahtarı belirleme zorluğunu ortaya çıkarmaktadır. Mesela, gayrimenkullere ilişkin teşvik unsurlarından kaynaklanan vergi harcaması tutarları konut sahiplerine doğrudan yarar sağlarken aynı zamanda inşaat sektörü ve kredi kurumları da olumlu yönde etkilenmektedir (Kulu, 2000). İspanya’da vergi harcaması raporlaması bütçenin kanunlaşma prosedürünün içinde yer almaktadır (Kulu, 2000). Bununla birlikte bütçe sürecinin zorunlu bir parçası kabul edilmektedir (Kayalidere ve Özcan, 2012:358).

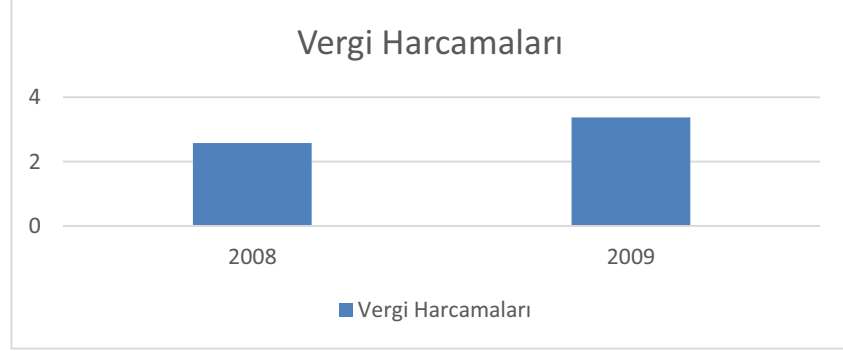
Tablo 10: İspanya’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı (Adet)

Amaçlara Göre Vergi Harcamaları	2008	2009
Genel Vergi Teşvikleri	2	3
Düşük Gelirli, İşsizlik Yardımları	5	7
Emeklilik	3	3
İstihdam	3	3
Eğitim	2	2
Sağlık	1	1
Konut Edindirme	3	5
Genel İş Teşvikleri	26	26
Araştırma ve Geliştirme	2	2
Özel Sanayi Yardımları	10	10
Yardımlar	5	5
Diğer	10	9
İş Karşılığı Ödemeler	5	5
TOPLAM	77	81

Kaynak: OECD, 2010:202

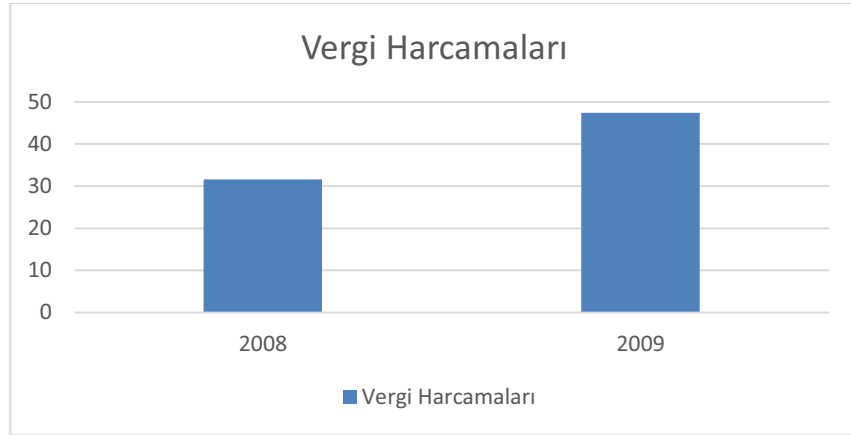
İspanya’da gelir vergisi açısından vergi harcamaları incelendiğinde iki yıllık veriye ulaşılabilmektedir. Söz konusu verilerin de artış eğiliminde olduğu ifade edilebilecektir. Diğer bir ifade ile 2008 yılında GSYH içindeki % 2,58 olan pay, 2009 yılında % 3,37 olarak tahminlenmiştir (Kayalidere ve Özcan, 2012:358).

Şekil 11: İspanya’da Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:199

Şekil 12: İspanya’da Gelir Vergilerindeki Vergi Harcamalarının Merkezi Yönetim İlgili Vergi Geliri içindeki payı (%)



Kaynak: OECD, 2010:201

Vergi harcamalarına ilişkin olarak 2008 ve 2009 yıllarına ait iki yıllık verilere ulaşılabilen İspanya’da yukarıda bahsedilen artış eğilimi, vergi harcaması rakamlarının gelir ve kurumlar vergilerinden oluşan toplam vergi gelirleri içindeki payının seyrinden de izlenebilmektedir. Zira 2008 yılından %31,56 olan oran 2009 yılında %47,38’e yükselmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARININ KAMU HARCAMALARI VE GELİR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye’de vergi harcamalarına ilişkin olarak ilk belirlemelerin VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nın hazırlık sürecinde, planın hazırlanmasına ışık tutmak amacıyla oluşturulan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda yapıldığı, çalışmamızın ilk bölümünde belirtilmiştir. Söz konusu raporda vergi harcamaları, bütçe kapsamı dışında kalan dolaylı kamusal harcama alanlarından birisi olarak değerlendirilmiştir.

Bu gelişmeyi takiben 2001 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan “Vergi Harcamaları-2001” isimli çalışmada vergi harcamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Türkiye’deki ilk vergi harcamaları raporu olarak da kabul edilebilecek olan bu çalışmada, vergi harcamalarına ilişkin teorik bilgilere ve OECD çalışmalarından yararlanılarak hazırlanan dünyadaki uygulama örneklerine ilişkin özet bilgilere ve hangi düzenlemelerin vergi harcaması olarak kabul edileceğinin belirtilmesi ile yetinilmiş, vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin bir belirleme ve çalışma yapılmamıştır.

2001 yılında yayınlanan bu çalışmada vergi harcamasına neden olan yasal düzenlemeler, kanun hükümleri şeklinde ve bulundukları yasal düzenlemeye göre listeler halinde yer almıştır. Buna göre: Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan vergi harcamalarının sayısı 23, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda 8, Katma Değer Vergisi Kanunu’nda 11, diğer vergi kanunlarında 32, vergi kanunları dışındaki kanunlarda 148 ve son olarak Kanun Hükmünde Kararnamelerde 16 adet olmak üzere toplamda 238 adet vergi harcaması tespit edilmiştir.

2005 yılında ise Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından kurumun internet sitesinde; “tahakkuk esaslı devlet muhasebesi pilot uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının giderler hesabının alt hesaplarında kodlandığı ve belirli dönemler itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabildiği ancak esnaf ve çiftçi muaflığı gibi uygulamaların hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilemeyen vergi harcamalarının ise muhasebe bilgileri ile raporlanamadığı” açıklanmıştır (Pedük, 2006:115).

Türkiye’de vergi harcamalarının yer aldığı ilk yasal düzenleme ise 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer almıştır. Kanunun 15’inci maddesinde “vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin” merkezi yönetim bütçe kanununda yer alacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte 5018 sayılı kanunun 18’inci maddesinde: “*Merkezî yönetim bütçe kanun tasarisına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;*

c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, eklenir” hükmüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede Türk vergi mevzuatında yer alan hükümler nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerine ilişkin tahmini rakamlar ilk kez 2006 yılı bütçesine eklenen “Vergi Harcamaları Listesi” adı altında belirlenmiştir.

Vergi harcamalarına yönelik olarak Maliye Bakanlığı’nca yapılan bir diğer çalışma ise 2007 yılında Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü’nce yayımlanan “Vergi Harcamaları Raporu” olmuştur. Söz konusu rapor da 2001 yılında hazırlanan çalışmaya benzer şekilde sadece vergi harcamaları hakkında bilgi veren, hangi vergisel düzenlemelerin vergi türleri itibariyle vergi harcaması olarak kabul edileceğini belirleyen bir yayın olmaktan ileri gidememiştir.

2001 yılında hazırlanan rapordan farklı olarak bu raporda vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin hangi yöntemin benimseneceği konusunda bir belirleme yapılmış ve bu yöntemin kullanılmasıyla hesaplanan vergi harcama tahminlerinin her yıl bütçeye ekli liste halinde sunulacağı ifade edilmiştir. Ayrıca söz konusu raporda, Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergileri için vergi harcamalarının tahmini tutarları rapora ekli listelerde tespit edilmiştir.

Bu çerçevede Türkiye’de vergi harcamalarının tespit edilmesi, hesaplanması, tahmin edilmesi ve bütçelenmesi konusunda, yalnızca 2006 bütçe yılından itibaren hazırlanmaya başlanan ve tahmini vergi harcaması rakamlarına yer verilen harcama listelerinin varlığından bahsedilebilmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde de Türkiye’de vergi türleri itibariyle vergi harcamaları olarak kabul edilen düzenlemelerin neler olduğu, her yıl hazırlanan vergi harcama listelerinden hareketle incelenmeye çalışılmış ve gelir vergisi çerçevesinde

bu listelere dâhil edilmeyen ve vergi harcaması olarak kabul edilebilecek diğer vergisel düzenlemelere örnekler verilmiştir.

Daha sonra ise bir tür kamu harcaması olması nedeniyle vergi harcaması tahminlerinin, 2006 bütçe yılından bu yana toplam kamu harcamaları içerisindeki payları tespit edilerek, hükümetlerin doğrudan kamu harcamalarının ne kadarı kadar bir harcamayı vergisel düzenlemeler aracılığı ile yaptığı belirlenmeye çalışılmıştır.

Son olarak ise 2006 bütçe yılından günümüze yapılan vergi harcaması tutarları dikkate alınarak gelir vergisi uygulaması üzerine bir değerlendirme yapılmıştır.

3.1. VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA VERGİ HARCAMALARI

Genel itibarıyla; indirim, istisna, muafiyet ve teşvik uygulamaları dolayısıyla tahsilinden vazgeçilen vergileri ifade etmekte olan vergi harcamaları, her yıl Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde yayımlanmaktadır. Bütçe kanunlarında yer alan tahminlerden vergi harcamalarının % 85'inin²⁴ gelir ve kurumlar vergisi kapsamında yer alan indirim, istisna, muafiyet ve teşvik uygulamalarından kaynaklandığı görülmektedir. Bununla birlikte vergi harcamalarının mali boyutuna yönelik Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yer alan tahminleri içeren vergi harcama listeleri, vergi harcamalarının raporlanması noktasında çok önemli olmasına rağmen, yayımlanan vergi harcaması tahminlerinin bütün vergi harcamalarını kapsamadığı görülmektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 9).

Gelir ve kurumlar vergileri dışında vergi harcamaları listelerine dâhil edilen diğer vergi harcaması kalemlerinin genel itibarıyla, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve diğer vergi mevzuatından kaynaklandığı ifade edilebilir.

Diğer vergi mevzuatı olarak bahsedilen mevzuat içerisinde vergi harcaması niteliğinde düzenlemelere ise; 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3218 sayılı Serbest Bölgeler kanunu, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu, 6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun ve 6550 sayılı Araştırma

²⁴ 2015 Yılı Bütçe Kanuna ekli Vergi Harcamaları Listesi'nde yer alan tahmin. Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html> (24.02.2015)

Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun şeklinde sıralanan kanunlarda rastlanılmaktadır.

Türkiye’deki vergi harcamalarının vergi türleri itibariyle incelenmesinden önce, vergi harcamaları içinde en büyük payı oluşturan gelir ve kurumlar vergileri kapsamındaki vergi harcamaları sayılarının, çalışmanın önceki bölümünde yer verilen ülke uygulamalarına ilişkin verilerle karşılaştırma imkânı vermesi açısından bir analizi yapılmıştır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı tarafından 2006 mali yılından itibaren Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’na eklenen vergi harcamaları listelerinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcaması sayıları yıllar itibariyle tablo haline getirilmiştir.²⁵

Oluşturulan söz konusu tabloda, OECD’nin 2010 yılında belirli ülkelere ilişkin olarak yapmış olduğu çalışmadaki verilerle karşılaştırılabilmesi amacıyla, vergi harcamasına neden olan kanun hükümleri ile güdülen amaçlara göre bir sınıflandırma yapılmıştır. Bu sınıflandırmada kullanılan başlıklar sağlıklı karşılaştırma imkânı sağlaması açısından OECD çalışmasındaki tablolarda yer alan başlıklardan oluşturulmuştur. Bu çerçevede, 2006 yılından bu yana yaşanan kanun değişiklikleri, vergi harcaması niteliğinde olan hükümlerdeki değişiklikler gibi hususların yanı sıra Maliye Bakanlığı’nın benimsediği “benchmark” tanımındaki değişiklikler göz önünde bulundurulmuş ve benzer amaç taşıyan vergi harcamaları tutarlı bir şekilde bir arada değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle yukarıda ifade edilen tablo çerçevesinde elde edilen veriler, farklı ülke uygulamalarına ilişkin verilerle karşılaştırmalı olarak analiz edilerek, Türkiye’de vergi harcamalarının niteliğine ilişkin açıklamalar yapılacaktır. Daha sonra vergi harcama listeleri temel alınarak vergi türleri itibariyle vergi harcaması niteliğinde olan yasal düzenlemeler hakkında, vergi harcaması türlerine göre açıklamalara yer verilecektir.

²⁵ Gerek Gelir gerekse Kurumlar Vergisi Kanun’unda yer alan düzenlemelerin yanı sıra diğer listelerde yer alan diğer kanunlarda bulunup bu iki vergi türünü ilgilendiren düzenlemeler de dikkate alınmıştır. Aynı zamanda diğer kanunlardan kaynaklanan bu harcamalar gelir ve kurumlar vergileri için ayrı ayrı hesaplamaya dâhil edilmiştir.

Tablo 11: Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergilerindeki²⁶ Vergi Harcamalarının Amaçlara Göre Sayısı (Adet)

Amaç Kategorileri	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
	GV ²⁷	KV ²⁸	GV	KV	GV	KV	GV	KV	GV	KV
Emeklilik	2	0	2	0	5	0	4	0	5	0
İstihdam	3	0	3	0	19	0	19	0	19	0
Eğitim	2	1	2	1	2	2	2	2	2	2
Sağlık	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0
Konut Edindirme	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0
Genel İş Teşvikleri	3	6	3	12	5	7	5	8	5	9
Araştırma ve Geliştirme	2	2	2	2	2	4	3	4	4	5
Özel Sanayi Yardımları	4	4	4	3	3	3	3	5	3	5
Hükümetler Arası İlişkiler	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0
Yardımlar	2	0	2	0	1	0	1	0	1	0
Diğer	13	11	13	10	10	8	10	8	11	8
Sermaye²⁹	11	0	11	0	1	0	1	0	1	0
TOPLAM	45	24	45	29	50	21	51	22	54	28

Kaynak: Vergi Harcama Listeleri <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html>. (24.02.2015)

²⁶ Gerek vergi harcamaları listelerinde bulunan bazı vergi harcamaları hem gelir hem kurumlar vergisi açısından ayrıcalık hükmü niteliğinde olması, gerekse OECD çalışmaları ile karşılaştırma imkânı vermesi açısından gelir ve kurumlar vergileri ile alakalı vergi harcamaları toplamı dikkate alınmıştır.

²⁷ Gelir Vergisi

²⁸ Kurumlar Vergisi

²⁹ Daha özellikli amaç taşımaları ve yalnızca sermaye iratlarına yönelik olmaları nedeni ile OECD tarafından yayınlanan “Tax Expenditures in OECD Countries” isimli çalışmada yer alan “Genel Vergi Teşvikleri” yerine kullanılmıştır.

Türkiye’de vergi harcamaları listelerinin Merkezi Yönetim Bütçe Tasarısına eklenmeye başlandığı yıl olan 2006 mali yılı ve izleyen 2007 mali yılına ait vergi harcaması sayılarının sonraki yıllara ilişkin rakamlara göre özellikle belirli başlıklarda farklı oldukları görülmektedir. Örneğin “istihdam” başlığı altında ücret geliri elde edenlere yönelik vergi teşviklerinden oluşan vergi harcamalarının ilk iki yıl rakamları izleyen yıl rakamlarından farklılık göstermektedir. Bunun nedeni, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 23’üncü maddesinde bentler halinde yer alan istisna hükümlerinin tek bir vergi harcama kalemi olarak “ücret istisnası” açıklamasıyla dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Zira 2008 yılından itibaren oluşturulan vergi harcama listelerinde ilgili kanun maddesinde yer alan istisnalar, bentler halinde sayılarak ayrı ayrı vergi harcaması olarak tanımlanmıştır ki söz konusu bentlerde yer alan istisnaların bir kısmı “emeklilik” başlığı altında değerlendirilmiştir.

Bunun dışında 2006 ve 2007 yıllarına ilişkin vergi harcaması listelerinde yer alan ve GVK’nin 23’üncü maddesi ile 25’inci maddesinin bazı bentlerinin benchmark olarak kabul edildiği ifade edilmiştir. Buna göre 23’üncü maddenin 13 ve 14 numaralı bentleri³⁰ ile 25’inci maddenin 8 numaralı bendi “*temel vergi sistemi kapsamındadır*” açıklamasıyla benchmark olarak kabul edilmiştir. Ancak 2008 yılından itibaren düzenlenen bütün vergi harcama listelerine bakıldığında ise 23’üncü maddesinin 13 ve 14 numaralı bentlerinin vergi harcaması olarak listelendiği görülmektedir. Bu durum Maliye Bakanlığı’nın benchmark tanımlamasında değişikliğe gittiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Söz konusu durum “sermaye” başlığı altında değerlendirilen ve sermaye birikiminin desteklenmesi amacıyla gerek menkul gerekse gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin teşvik hükümlerinden oluşan vergi harcamalarının sayısında da görülmektedir. 2006 ve 2007 yıllarına ait vergi harcama listelerinde “sermaye” başlığı altında değerlendirilen vergi harcamalarının izleyen yıllara göre sayıca fazla olması, bu yıllarda GVK’nin 86’ncı maddesinde yer alan ve “toplama yapılmayan halleri”³¹

³⁰ GVK’nin 23’üncü maddesinin 13 numaralı bendi, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli aylıklarının, 14 numaralı bendi ise dar mükellefiyete tabi işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançlar üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin vergiden istisna olduğunu düzenlemektedir.

³¹ Türk Gelir Vergisi beyan esasına dayanan bir vergi türü olup, mükelleflerin bir takvim yılı içinde tüm gelir türleri itibarıyla elde ettikleri kazanç ve iratlarını yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplayarak beyan edilmesini zorunlu kılmaktadır. GVK’nin 86’ncı maddesi ise bu duruma ilişkin

düzenleyen hükümlerin ilgili olduğu gelir türleri itibariyle maddeler halinde vergi harcaması olarak sayılmasından ileri gelmektedir. Bu şekilde sayılan ve beyannameye ve vergiye tabi gelir toplamına dâhil edilmeyecek gelirleri gösteren maddelerin büyük çoğunluğu da GVK'nin 75'inci maddesinde düzenlenen menkul sermaye iratlarına ilişkin düzenlemeler olduğundan, sermaye başlığı altında değerlendirilen vergi harcamalarının sayısı sonraki yıllara göre yüksek çıkmaktadır.

Vergi harcamalarının amaçlarına göre sınıflandırılmasına ilişkin değinilmesi gereken bir diğer konu; amaç sınıflandırmasında kullanılan “diğer” başlığı altında toplanan vergi harcamalarının niteliğine ilişkindir. Söz konusu amaç başlığı altında hesaplamaya dâhil edilen vergi harcamaları; diğer başlıklar altında değerlendirme imkânı bulunmayan, vergi teşviki niteliğinde olan bağış ve yardımların vergilendirilebilir kazançtan indirilmesine ilişkin hükümlerden, diğer kazanç ve iratlara ilişkin istisna hükümlerinden, kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan vergisel ayrıcalık hükümlerinden oluşmaktadır.

Söz konusu tabloda “Hükümetler arası ilişkiler” başlığı altında değerlendirilen vergi harcamaları, 2006 ve 2007 yılları için GVK'nin 16'ncı maddesinde düzenlenen yabancı elçilik ve konsoloslukların memur ve hizmetlilerine yönelik ücret istisnası düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. İlgili amaç başlığı altında 2014 ve 2015 yılı içinse aynı kanunun Geçici 84'üncü maddesi kapsamında Avrupa Birliği (AB) organlarıyla imzalanan sözleşmeler çerçevesinde proje karşılığı hibelerin vergilendirilmeyeceğine ilişkin düzenleme vergi harcaması kalemini oluşturmaktadır.

“Özel Sanayi Yardımları” başlığı altında gerek Gelir Vergisi gerekse Kurumlar Vergisi kapsamında geçerliliği bulunan “Yatırım İndirimi”ne ilişkin hükümlerin yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32/A maddesinde düzenlenen “İndirimli Kurumlar Vergisi” uygulaması gibi belirli üretim sektörlerini ve yatırımları teşvik amaçlı vergisel düzenlemeler değerlendirilmiştir.

Türkiye'deki vergi harcamalarına ilişkin bilgilerin yer aldığı Tablo-11'de bulunan verilerin değerlendirilmesi neticesinde, zaman içerisinde gelir ve kurumlar vergileri açısından vergi harcama sayılarında bir artış olduğu gözlemlenmektedir. Vergi harcamalarının gelir ve kurumlar vergileri arasındaki dağılımına bakıldığında

istisnai halleri düzenlemekte olup, maddede yer alan düzenlemelerin kapsamına giren gelirler beyannameye ve gelir toplamına dâhil edilmemektedir.

ise Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan kaynaklanan vergi harcamaları sayısının 2006 yılı için 24, 2007 yılı için 29 olarak tespit edildiği görülmektedir. 2006 yılından 2007’ye kurumlar vergisi açısından yaşanan sıçramanın nedeni 2006 yılında 5542 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlükten kaldırılarak 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe konulması olarak gösterilebilir. Zira söz konusu kanun değişikliği ile kurumlar vergisi açısından istisna ve muafiyet hükümleri ayrıntılı olarak belirlenmiş, yeni bir takım teşvik unsurları getirilmiştir. Ancak 2008 yılındaki tahminlere bakıldığında ise kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcaması sayısının 2007 yılına nazaran düşüş gösterdiği görülmektedir. Söz konusu vergi harcama listeleri karşılaştırıldığında bir önceki yıl vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelerin sonraki yıl listeden çıkarıldığı göze çarpmaktadır. 2008 yılından itibaren bakıldığında ise kurumlar vergisi kapsamında vergi harcaması sayılarının artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Benzer bir gelişme gelir vergisi kapsamında değerlendirilen vergi harcamalarında da gözlemlenmektedir. 2006 ve 2007 yıllarında gelir vergisindeki vergi harcamalarının sayısı 45 iken 2008 yılında 50’ye çıkan bu sayı, artış eğilimini devam ettirerek 2015 yılında 65’e ulaşmıştır. 2008 yılında yaşanan artışın nedeni olarak, vergi harcamalarının listelenmesi konusunda daha ayrıntılı bir yöntem belirlenmesi gösterilebilir. Örneğin GVK’nin 23, 25 ve 29’uncu maddeleri kapsamında vergi harcamasına neden olan düzenlemeler 2006 ve 2007 yıllarından farklı şekilde, bentler halinde sayılarak her biri farklı birer vergi harcaması olarak tespit edilmiştir. Gelir vergisi kapsamında vergi harcamalarının genel artış eğiliminde olması ise kanuna zaman içerisinde eklenen çeşitli teşvik unsurları ile açıklanabilir. Zira 2015 yılı vergi harcamaları listesinde GVK’nin geçici maddelerinden kaynaklanan 8 adet vergi harcaması kalemi bulunmaktadır ki bu sayı 2006 ve 2007 yıllarında yalnızca 1 olarak tespit edilmiştir.

Vergi harcamalarının taşıdıkları amaçlar çerçevesinde bu çalışmaya konu edilen ülkelerdeki verilerle karşılaştırılması neticesinde şu hususlar tespit edilebilmektedir. Türkiye’de istihdamı destekleyici vergi harcamalarının sayısı yıllar itibarıyla artış eğilimi göstermekle birlikte diğer amaçlara yönelik vergisel teşviklere göre sayısı da yüksek seviyelerde seyretmektedir. Benzer bir durumun Birleşik Krallık’ta da olduğu gözlemlenmiştir. Zira 2006 ve 2008 yılları arasında ikişer yıllık verilere ulaşabildiğimiz Birleşik Krallık’ta istihdama yönelik vergi harcamalarının

sayısı toplam vergi harcamaları içerisinde yaklaşık %20’lik bir paya sahiptir. Birleşik Krallık’ta söz konusu yıllarda vergi harcamalarına ilişkin verilere bakıldığında bir diğer büyük grubu konut edindirme amacı taşıyan vergi harcamalarının oluşturduğu görülmektedir. Benzer şekilde Almanya ve ABD’de de konut edindirme amaçlı vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisinde büyük bir paya sahip olduğu tespit edilmiştir. Ancak Türkiye uygulamasında konut edindirmeye yönelik vergi harcaması kapsamında yalnızca Gelir Vergisi Kanunu’nun 21’inci maddesinde düzenlenen mesken kira geliri istisnasına ilişkin düzenleme gösterilebilmektedir. Zira söz konusu madde ile konut arzını teşvik amaçlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan 2013, 152). Bu durum uygulama önceliklerinin söz konusu ülkelerden farklı olduğunu göstermekle birlikte farklı gelişmişlik düzeyleri ve toplumsal ihtiyaçların farklılığı konusunda da genel itibarıyla bir bakış açısı kazandırmaktadır.

Tablo-11’e bakıldığında dikkat çekici bir diğer nokta olarak “Araştırma ve Geliştirme” başlığı altında değerlendirilen yeni üretim biçimlerinin geliştirilmesini ve inovasyon çalışmalarını destekleyici vergi harcamalarının 2006 yılından 2015 yılına dört kattan fazla bir artış gösterdiği görülmektedir. Ancak gelişmiş sanayi ve bilimsel üretim tekniklerinde ileri düzeyde olduğu bilinen ABD ve Almanya’ya ilişkin verilere bakıldığında ise söz konusu amaç çerçevesinde değerlendirilen vergi harcamalarının ABD’de çok düşük seviyelerde kaldığı, Almanya’da ise hiç bulunmadığı görülmektedir. Buna karşılık bahsi geçen bu iki ülke verilerinde özel sanayi yardımları çerçevesinde değerlendirilen vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payının ABD’de yaklaşık %33, Almanya’da ise yaklaşık %41 seviyelerinde olduğu tespit edilmiştir.

Ülkeler arası karşılaştırmada bahsedilmeye değer bir diğer husus ise sağlık ve eğitim alanlarında vergisel teşvik uygulamalarının varlığıdır. Türkiye’de söz konusu iki amaç çerçevesinde değerlendirilen vergi harcamalarının incelemeye konu edilen diğer ülkelere göre görece düşük olduğu belirtilebilir. Zira Kanada’da eğitim konusundaki vergi harcamalarının sayısı Türkiye’deki sayının yaklaşık 2,5 katı seviyesindedir. Benzer bir husus yine Kanada örneği çerçevesinde emeklilik ve yardım başlıkları altında değerlendirilen vergi harcamalarına ilişkin olarak da söz konusudur.

Türkiye’deki gelir ve kurumlar vergilerindeki vergi harcamalarının amaçlarına göre sınıflandırılması sonucunda elde edilen verilerin, incelemeye konu edilen

lkelerden en çok İspanya ile benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Genel iş teşvikleri, özel sanayi yardımları, eğitim ve sağlık alanlarında değerlendirilen vergi harcaması sayıları birbirine yakın olan bu iki ülke, konut edindirme, istihdam ve düşük gelirlere ilişkin vergisel teşvikler konusunda farklı veriler sunmaktadır.

2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanuna ekli vergi harcamaları listesinde toplam 127 adet kanun hükümüne yer verilmiştir. Ancak bazı kanun hükümleri birden fazla vergi türünü ilgilendirdiğinden vergi harcamalarının sayısı listede belirtilen kanun hükümlerinden yüksek olarak tespit edilmektedir. Zira bu listeye göre Gelir Vergisi Kanunu'ndan kaynaklanan 58 adet, Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan kaynaklanan ise 28 adet vergi harcaması bulunmaktadır. Bunun dışında listede bulunan diğer kanunlarda yer alıp hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi ile ilgili 5 adet vergi harcaması bulunmaktadır. Söz konusu diğer kanunlarda yer alan hükümlerden 2 adedi yalnızca kurumlar vergisi açısından 2 adedi ise yalnızca gelir vergisi açısından vergi harcaması oluşturmaktadır. Sonuç olarak gelir vergisi açısından toplam 65 adet, kurumlar vergisi açısından ise 35 vergi harcamasından söz edilebilmektedir.

Diğer vergi türleri itibariyle ise söz konusu listede Katma Değer Vergisi Kapsamında 18 adet, zel Tüketim Vergisi kapsamında 11 adet, Motorlu Taşıtlar vergisi kapsamında 1 adet, Damga Vergisi Kapsamında 2 adet, Veraset ve İntikal Vergisi kapsamında ise 1 adet vergi harcaması bulunmaktadır. Sonuç olarak 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanuna ekli vergi harcamaları listesinde kanun hükümlerinden bağımsız olarak toplam 133 adet vergi harcamasından söz edilebilmektedir.

Her ne kadar çalışmamızın ana konusunu gelir vergisindeki vergi harcamaları oluşursa da kamu harcamaları ile karşılaştırma imkânı vermesi açısından çalışmanın bu bölümünde diğer vergi türleri itibariyle vergi harcamalarına ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir.

3.1.1. Gelir Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı kanun olup, vergilendirilmede bireyi esas alan bir sistemi benimsemiştir. Gelirin hem ekonomik hem de mali tanımı yapılabilir. Ekonomik tanıma göre gelir; bir kimsenin belirli bir devre başında ve

sonunda aynı zenginlikte kalmak koşuluyla tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamıdır (Tosuner ve Arıkan, 2013:10). Mali anlamda gelirin tanımı ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde yapılmıştır. Buna göre: *“gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.”*

Kanunda yer alan tanımdan da görüleceği üzere, gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin belirli bir zaman diliminde elde ettiği kazanç ve iratlar oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun vergilendirme hususunda bireyi esas alması gelir vergisinin sübjektif karakterli bir vergi olmasına neden olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2013:10). Zira söz konusu vergi, yükümlülerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almakta, bu çerçevede ilgili kanunda ve diğer mevzuatta yer alan çeşitli ayrıcalık hükümleri nedeniyle vergilendirilecek kişinin kişisel durumuna göre ödeyeceği vergi belirlenmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde verginin konusunu oluşturan gelirin tanımı yapıldıktan sonra kanunun 2'nci maddesinde ise gelir kapsamına giren kazanç ve iratların neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre; Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları ve son olarak Diğer Kazanç ve İratlar, gelirin unsurları olarak sayılmıştır. Kanunun yapısında bakıldığında tüm gelir unsurlarına ilişkin çeşitli ayrıcalık hükümlerine, verginin konusuna, mükelleflerine ilişkin bilgilerin yer aldığı birinci kısımdan sonra gelen ikinci kısımda “Muaflık ve İstisnalar” başlığı altında yer verildiği görülmektedir. Ancak gelir unsurlarına ilişkin hükümlerin yer aldığı Kanunun sonraki bölümlerinde de ilgili gelir unsurlarını ilgilendiren çeşitli ayrıcalık hükümleri bulunmaktadır. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu dışında kanun ve diğer yasal düzenlemelerde Gelir Vergisi'ni ilgilendiren ve vergi harcaması olarak kabul edilen hükümler de yer almaktadır.

Dolayısıyla bu çalışmada Gelir Vergisi kapsamında vergi harcaması niteliğinde olduğu kabul edilen 2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na ekli bulunan 2015 Yılı Vergi Harcamalarının Kanuni Dayanaklarına İlişkin Liste'de³² yer alan hükümlerin ayrıntılarına, vergi harcaması türlerine göre yapılan sınıflandırma dikkate alınarak yer verilmiştir.

³² Bu çalışmada Vergi Harcamaları Listesi şeklinde adlandırılmaktadır.

2015 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde bulunan Vergi Harcamaları Listesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 58 adet, diğer vergi mevzuatı çerçevesinde olup gelir vergisi ile ilgili 7 adet olmak üzere Gelir vergisi açısından toplam 65 adet vergi harcaması listelenmiştir. Söz konusu vergi harcamaları ilgili kanun maddeleri itibariyle türlerine göre aşağıda açıklanmıştır.

3.1.1.1. İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 36 adet, diğer vergi mevzuatı kapsamında ise 4 adet olmak üzere toplam 40 adet istisna düzenlemesi bulunmaktadır.

*** GVK Madde-20: Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası**

Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir; *“Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.”*

Ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi gerekirken söz konusu kazançları vergiden müstesna tutan ilgili kanun maddesinde yer alan hükme ilişkin açıklamalar 254 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde³³ yapılmıştır. Buna göre; söz konusu istisnanın yalnızca eğitim ve öğretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacağı dolayısıyla eğitim tesislerinde yer alan kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin işletilmesinden veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançların istisna kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Ancak yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve bunlara ilişkin bedellerin de okul ücretlerine dâhil olduğu durumlarda, elde edilen tüm kazançta istisna uygulanabileceği ifade edilmiştir.

*** GVK Madde-21: Gayrimenkullerde ve Haklarda İstisnalar**

Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir; *“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 lirası (2015 takvim yılı için 3.600TL’si) Gelir Vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.*

³³ 25.11.2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazete ’de yayınlanmıştır.

Ticari, zirai veya mesleki kazancının 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 gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar.”

Gelirin kapsamına giren iratlardan Gayrimenkul Sermaye İratlarına ilişkin ve konut arzını teşvike yönelik olarak düzenlenen bu istisna hükmü yalnızca konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirlere uygulanmaktadır. Bununla birlikte söz konusu istisna, şahsa bağlı bir istisna olarak hükme bağlanmıştır. Zira ortak olarak sahip olunan gayrimenkullerden sağlanan gelirde istisnadan maddede belirtilen şartların da sağlanması halinde her bir mükellef ayrı ayrı yararlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2013:153-154).

*** GVK Madde-22: Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar**

Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir;
“1.Tek primli yıllık gelir sigortalılarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır.

2. Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94’üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.”

Menkul Sermaye İratlarına yönelik söz konusu maddenin ilk fıkrasına göre; sigortalıların birikimli³⁴ olmak kaydıyla seçecekleri sigorta süresine göre ödeyecekleri sigorta primlerini, sigorta süresinin başlangıcında tek seferde ödeyerek yaptırmış oldukları sigortalardan yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Aynı zamanda bu istisna sigorta tarafından yapılan ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisini de kapsamaktadır.

³⁴ Belirli risklere karşı yapılan ve riskin gerçekleşmesi halinde hak sahibine belirli bir ödeme yapılmasını öngören birikimsiz sigorta poliçeleri kapsamında yapılan ödemeler gelir vergisinin konusuna girmemektedir.

Maddenin ikinci fıkrasında ise kar paylarına ilişkin istisna hükmü yer almaktadır. Buna göre tam mükellef kurumlardan elde edilmiş olmak şartıyla hisse senetlerinden elde edilen kar payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ile kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte fıkranın devamında yer alan hükme göre gelir vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kar payları (istisna uygulanmayan tutar dâhil toplam irat) üzerinden tam mükellef kurumlarca yapılacak vergi kesintisi, elde edilen kar payının, gelirin toplanmasına ilişkin hükümleri içeren GVK'nın 86'ncı maddesine göre beyan edilmesi durumunda, beyanname üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir. Bu durum söz konusu istisna mahiyetindeki düzenlemede ayrıca bir başka vergi harcaması türü olan mahsup uygulamasının bulunduğunu da göstermektedir. Ancak Vergi Harcamaları Listelerinde yalnızca istisna olarak dikkate alınması nedeniyle mahsup başlığı altında söz konusu düzenlemeye tekrar yer verilmeyecektir.

*** GVK Madde-23: Ücretlerde İstisnalar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddesinde 15 bent halinde yer alan düzenlemelerden; yürürlükten kaldırılan 4'üncü bent ile 11'inci bentte yer alan düzenleme dışında kalan 13 adet bent hükmü, Vergi Harcamaları Listesinde vergi harcaması olarak dikkate alınmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile vergiden istisna edilen ücret ve ücret sayılan ödemeler aşağıda sıralanmıştır:

- Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5 000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri.
- Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri.
- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri.
- Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri.
- Hizmetçilerin ücretleri.

- Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler.
- Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler.
- Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler.
- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri.
- 3308 sayılı Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları.
- Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.
- Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)

*** GVK Madde-24/4: Yakacak Yardımı İstisnası**

Gelir Vergisi Kanunu'nun Gider Karşılıkları başlıklı 24'üncü maddesinin 4 numaralı bendinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir:

"Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

4. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dâhil)"

Yaptıkları işlerle ilgili olmak üzere, yapacakları giderlerin karşılığı olarak çalışanlara yapılan ödemelerin vergi karşısındaki durumunu düzenleyen Kanunun

24'üncü maddesinde (bir bent hükmü mülga olmak üzere) 4 bent halinde yer alan istisna düzenlemelerinden yalnızca 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımları vergi harcaması olarak dikkate alınmıştır. İlgili maddenin 1 ve 5 numaralı bentlerinde yer alan ödemeler hali hazırda merkezi yönetim bütçesinin harcama kalemleri arasında yer aldığından, 2 numaralı bent hükmüne göre yapılan ödemeler ise işletmeler açısından işletme gideri olarak kabul edildiğinden söz konusu düzenlemeler vergi harcaması olarak dikkate alınmamıştır.

Bununla birlikte 2007 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları Raporu'nda söz konusu istisna hükmü ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir: *“657 Sayılı Kanunda düzenlenen bu yardımların artık uygulaması kalmamıştır. Ancak Bu hüküm halen Gelir Vergisi Kanunu'nda yer aldığından çalışmamızda vergi harcaması listesine dâhil edilmiştir”* (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 12).

*** GVK Madde-25: Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde yardım ve tazminat mahiyetindeki ödemelere ilişkin olmak üzere 10 bent halinde düzenlenmiş bulunan istisna hükümlerinden yalnızca 7 adedi vergi harcaması olarak listeye dâhil edilmiştir.

Bununla birlikte 2007 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları Raporu'nda şu açıklamaya yer verilmiştir: *“Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan sosyal amaçlı bu istisnalar tazminat ve yardımlar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Tazminatlar; terim olarak bir zararın karşılanması olarak değerlendirildiğinden vergiye tabi olmaması ve vergi harcaması kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir. Yardımlar ise vergiye tabi olduğundan, istisna edilen tutar vergi harcaması olarak düşünülmelidir”* (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:13).

Bu açıklama çerçevesinde maddede belirtilen tazminatlardan ücret mahiyetinde olanlarına ilişkin istisna hükümlerinin vergi harcaması olarak kabul edildiği diğer tazminatların verginin konusuna girmemesi nedeniyle liste dışında bırakıldığı ifade edilebilir.

Söz konusu düzenlemeler aşağıda yer almaktadır:

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan

mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar.

- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları.

- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar.

- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

- 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları.

- Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

*** GVK Madde-29: Teşvik İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

“Madde 29 – Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükâfatlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar;

2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve Ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;

4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.”

Söz konusu kanun maddesi ile ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekirken bilimsel ve sanatsal gelişimi desteklemek, sportif faaliyetleri özendirmek gibi amaçlarla, ücret mahiyetinde olan bu ödemeler vergi dışında bırakılmıştır.

*** GVK Madde-30: Sergi ve Panayır İstisnası**

Gelir Vergisi Kanunu'nun yerleşme esasına göre belirlediği mükellef sınıflandırmasından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler için kullanılan dar mükellefiyet kapsamındaki mükelleflere ilişkin vergisel kolaylık getiren bir hüküm Kanunun 30'uncu maddesinde yer almaktadır. İlgili madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“Madde 30 – Dar mükellefiyete tabi olanların:

- 1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);*
- 2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar; Gelir Vergisinden müstesnadır.”*

Söz konusu maddenin 1 numaralı bendi dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlarına ilişkin bir istisna düzenlemesi içerirken, 2 numaralı bent hükmü aynı kapsamda vergilendirilen mükelleflerin, Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançlarına ilişkin vergisel bir kolaylık sağlamaktadır.

Düzenlenen sergi, fuar ve panayır gibi organizasyonlara katılımı teşvik etmeyi amaçlayan bu istisna vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:14).

*** GVK Mükerrer Madde-80: Değer Artış Kazançlarında İstisna**

Gelir Vergisi Kanunu'nda 7'nci gelir unsuru olarak kabul edilen Diğer Kazanç ve İratlardan ilk grubu oluşturan ve ilgili madde hükmünde belirtilen mal ve hakların elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançların vergilendirilmesine dayanan değer artış kazançlarına ilişkin istisna hükmü de vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80'inci maddesinde düzenlenen değer artış kazançlarına ilişkin istisna hükmü de ilgili maddenin 3'üncü fıkrasında yer almaktadır. Söz konusu fıkra hükmü aşağıdaki gibidir:

“Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (2015 takvim yılı için 10.600 TL) Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.”

*** GVK Madde-82: Arızı Kazançlarda İstisna**

Diğer Kazanç ve İratların ikinci unsurunu oluşturan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nc maddesinde 6 bent halinde sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine dayanan arızı kazançlara ilişkin istisna hükmü de ilgili maddenin 2'nci fıkrasında yer almaktadır. Buna göre:

“Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının on milyar (2015 takvim yılı için 23.000 TL) liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır.”

*** GVK Madde- Geçici 75: ARGE Personeli Vergi Teşviki**

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 75'inci maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir:

“31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz.”

Söz konusu madde hükmünden de görüleceği üzere Ar-Ge çalışmalarını desteklenmesine yönelik olarak vergi teşviki, vergi harcaması oluşturmaktadır. İlgili düzenleme niteliği itibarıyla vergi harcaması türlerinden terkin uygulamalarına benzerlik gösterse de çalışmamızda genel kabul gören vergi harcamaları sınıflandırmasında kullanılan türlerden istisna uygulaması kapsamında kabul edilmiştir.

*** GVK Madde-Geçici 76: Tarım Ürünleri Senetlerine İlişkin İstisna**

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen tarım ürün senetlerine ilişkin vergisel teşviklere gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu'nda rastlamak mümkündür. Gelir

Vergisi Kanunu’na 5904 sayılı kanun³⁵ ile eklenen Geçici 76’ncı madde hükmü ile tarım ürünleri ticaretinin kayıt altına alınması, küçük çiftçi ve ürün sahiplerinin desteklenmesi ve tarım ürünleri ticaretine özel sektörün katılımının sağlanması gibi amaçlar çerçevesinde gelir vergisi istisnası sağlanmıştır. İlgili kanun maddesi aşağıda yer almaktadır:

“Geçici Madde 76- 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31/12/2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dâhil edilmez.”

***GVK Madde- Geçici 80: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki³⁶**

Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 80’inci maddesi hükmü gereğince; Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için gelir stopajı teşviki uygulanmaktadır.

Buna göre: Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 31.12.2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmektedir.

***GVK Madde-Geçici 84: Avrupa Birliği Hibelerine İlişkin İstisna**

Gelir Vergisi Kanunu’na 6456 sayılı kanun³⁷ ile eklenen Geçici 84’üncü maddesi uyarınca Avrupa Birliği organları ile imzalanan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerin vergilendirilebilir gelirden müstesna tutulabilmesi sağlanmıştır. Gelir Vergisi açısından istisna mahiyetinde olan söz konusu düzenleme de vergi harcamaları listesine dâhil edilmiştir. Maddenin ilk fıkrasında yer alan

³⁵ 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

³⁶ Söz konusu düzenleme, niteliği itibariyle vergi harcaması türlerinden terkin uygulamalarına benzerlik gösterse de çalışmamızda genel kabul gören vergi harcamaları sınıflandırmasında kullanılan türlerden istisna uygulaması kapsamında kabul edilmiştir.

³⁷ 18.04.2013 tarih ve 28622 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

düzenleme ile bilanço usulünde defter tutan ticari kazanç sahibi mükelleflere ve kurumlar vergisi mükelleflerine belirtilen şekilde sağladıkları hibeler üzerinden vergi ödememeleri imkânı getirilmiştir.

Söz konusu kanun hükmü aşağıda yer aldığı gibidir:

“Geçici Madde 84 – Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.”

Maddenin ikinci fıkrasında yer alan hükümden de görüleceği üzere, yalnızca ticari kazanç sahiplerine ve kurumlar vergisi mükelleflerine değil, bu mükelleflerden yıllara yaygın inşaat işleri ile uğraşanlar tarafından sağlanan hibelerden yapılan ödemeleri alanlar ile birinci fıkrada sayılan mükellefler tarafından serbest meslek kazancı elde edenlere yine hibeler üzerinden yapılan ödemeler nedeniyle vergi kesintisi yapılamayacaktır. Bu durum ise söz konusu madde hükmünün hem ticari kazanç hem de serbest meslek kazancı ile ilgili bir vergi harcaması olduğunu göstermektedir.

*** Serbest Bölgeler Kanunu Madde-Geçici 3: Serbest Bölge İstisnaları**

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun³⁸ Geçici 3’üncü maddesinin 2’nci fıkrasının (a) bendi gereğince bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri

³⁸ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Aynı fıkranın (b) bendi uyarınca da bu bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bentte belirtilen şartlar dâhilinde ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

*** Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Madde-Geçici 2: Arge İstisnası**

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun³⁹ Geçici 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan hükme göre; ilgili kanuna göre kurulan bölgelerde, yönetici şirketlerin kanunun uygulanması kapsamında gerçekleştirdiği faaliyetler nedeniyle elde ettikleri bütün kazançları ile bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yalnızca bu bölgelerde gerçekleştirdikleri yazılım ve ARGE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergilerinden müstesna tutulmuştur.

İlgili kanunun 2'nci fıkrasında yer alan hüküm ile de bölgede çalışan ARGE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir.

*** Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Madde-3/2: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki**

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un⁴⁰ "indirim, istisna, destek ve teşvik unsurları" başlıklı 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca ilgili fıkra da belirtilen merkez veya kurumlarda çalışan ARGE ve destek personelinin elde ettikleri ücretlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak istisna hükmü yer almaktadır. Eğitim düzeyleri dikkate alınarak farklılaştırılan bu uygulamaya göre, doktoralı olan personelin ücretlerinin %90'ı, diğer eğitim düzeyindeki personelin elde ettiği ücretin ise %80'i gelir vergisinden istisna edilmektedir.

*** Araştırma Altyapılarının Destek. Dair Kanun Madde-Geçici 1/b**

6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun'un⁴¹ Geçici 1/b maddesi uyarınca kamu personeli hariç araştırma altyapılarında çalışan personelin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

³⁹ 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴⁰ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴¹ 10.07.2014 tarih ve 29056 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

3.1.1.2. Muafiyetler

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında Vergi Harcama Listesinde dikkate alınan yalnızca 1 adet muafiyet düzenlemesi bulunmaktadır. Söz konusu muafiyet düzenlemesi Kanunun 9’uncu maddesinde düzenlenen Esnaf Muaflığıdır. İlgili kanun maddesinde 9 bent halinde esnaf muaflığından yararlanmanın özel şartları düzenlenmiştir. Maddenin 2’nci fıkrasında ise söz konusu muaflığın genel şartlarından bir tanesine yer verilmiştir. Bunun dışında esnaf muaflığından yararlanılabilmesine ilişkin genel şartlara 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda rastlamak mümkündür. Buna göre (Tosuner ve Arıkan, 2013: 68-69);

Esnaf muaflığından yararlanmanın genel şartları:

- Ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak,
- Ticari faaliyeti, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapmamak,
- Ticari faaliyetle ilgili olarak gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alınan belgeleri saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek, şeklinde sıralanabilir.

Muaflıktan yararlanmanın özel şartları ise yukarıda da bahsedildiği gibi Kanunun 9’uncu maddesinde 9 bent halinde sayılmıştır. Söz konusu düzenlemelerin ortak özelliği; belirli bir iş yeri açmadan, çoğunlukla gezici olarak ve geçimini sağlayacak kadar ticari işlemlerde bulunan faaliyetleri destekler nitelikte olmalıdır. Söz konusu muafiyete ilişkin olarak Vergi Harcamaları-2001 yılı adlı raporda yer alan açıklamalar ise aşağıdaki gibidir:

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinde belirtilen koşullarda faaliyette bulunanlar gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bunlar daha çok işyeri açmaksızın gezici olarak faaliyette bulunan küçük çaptaki esnaflar olup, vergiden muaf tutuldukları için beyanname verme yükümlülükleri bulunmamakla birlikte satın aldıkları mallara ve giderlere ilişkin belge almak ve saklamak zorundadırlar. Bu muaflığın GVK’nin 94’üncü maddesi uyarınca tevkif yoluyla kesilen vergiye şümulü yoktur” (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001).

2007 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları Raporu'nda da GVK'nin 9'uncu maddesinde yer alan muafiyet hükmünün; ekonomik ve sosyal yönden zayıf olan esnafı korumak amaçlı konulduğu ve verginin tahsili için katlanılacak maliyetin tahsil tutarından fazla olabileceği dikkate alınarak düzenlendiği belirtilmiştir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:10).

3.1.1.3. İndirimler

Gelir Vergisi Kanunu'na göre verginin konusunu oluşturan gelir gerçek ve safi miktarları ile dikkate alınır. Gelirin gerçek ve safi miktarına ulaşılabilmesi için de gayrisafi gelirden bir takım gerçek giderlerin indirilebilmesi öngörülmüştür. Vergilendirilebilir gelire ulaşmak için brüt gelirden indirilebilir tutar olarak tanımlanan ve bir diğer vergi harcama türü olarak kabul edilen indirim uygulamalarına Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 21 adet, diğer vergi mevzuatı kapsamında ise 3 adet olmak üzere toplam 24 adet düzenlemede rastlamak mümkündür.

*** GVK Madde-63: Gerçek Ücrete Ulaşmak İçin Yapılan İndirimler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gerçek Ücretler" başlıklı 63'üncü maddesinde, ücretin safi değerinin, işverenler tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından maddede sayılan indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar olduğu belirtilmiş ve (biri mülga olmak üzere) 5 bent halinde yapılması öngörülen indirimler belirlenmiştir. 2015 Yılı Vergi Harcamaları Listesinde ise 63'üncü maddenin yalnızca 2, 3 ve 4 numaralı bentleri vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

Buna göre vergi harcaması niteliğinde olan hükümler aşağıda yer almaktadır:

"- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,

- Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler,

- Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar."

*** GVK Madde 89: Diğer İndirimler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun sistematğine bakıldığında her bir gelir unsuruna ilişkin düzenlemelerin yer aldığı bölümlerde, ilgili gelir unsuru ile alakalı vergisel kolaylıklara da yer verildiği görülmektedir. Bu vergisel kolaylıklardan bazıları vergilendirilebilecek gelirin gerçek ve safi miktarına ulaşılabilmesi için kanunun gayrisafi gelirden indirilmesini öngördüğü bir takım gider ve diğer indirimlerden oluşmaktadır. Söz konusu bu gider ve indirimlerden bazıları vergi harcaması olarak kabul edilirken bazıları ise standart vergi yapısının unsurları arasında değerlendirildiğinden vergi harcama tahminlerine konu edilmemektedir. Vergi harcama türlerinden bir diğeri olan indirim uygulamalarına her gelir unsuruna ilişkin bölümlerde yer alan hükümler dışında Kanunun 89'uncu maddesinde de rastlamak mümkündür. Her bir gelir unsuruna ilişkin olarak ayrı ayrı yer verilen indirim uygulamalarından farklı olarak 89'uncu maddede ayrıca gelirden indirilebilecek hususlara yer verilmesinin nedenleri, söz konusu maddede yer alan hususların beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmesi yanında bu hususların bütün gelir unsurlarına ilişkin düzenlemeleri içermesi olduğu söylenebilir.

GVK'nın 89'uncu maddesinde 14 bent halinde sayılan indirimler; eğitim, sağlık, gibi sosyal ve kültürel amaçların yanı sıra vergi yükümlülerine araştırma geliştirme konularında teşvik sağlama gibi ekonomik amaçlar da taşımaktadır.

*** GVK Madde-Geçici 69: Yatırım İndirimi İstisnası⁴²**

Yatırımların devlet tarafından teşvik edilmesinin vergisel yöntemlerinden biri olarak uygulana gelen yatırım indirimi müessesesi zaman içerisinde birçok değişikliğe uğramakla birlikte halen geçerliliğini korumaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga Ek 1 ila 6'ncı maddelerinde düzenlenen Yatırım İndirimi uygulaması 4842 sayılı kanun⁴³ ile söz konusu madde hükümlerinin yürürlükten kaldırılması sonucunda yeniden düzenlenerek GVK'ye eklenen 19'uncu madde ile 24.03.2003 tarihinden itibaren uygulama alanı bulmuştur. Yapılan değişiklikle yatırımların teşvik belgesine bağlanma zorunluluğu ile bölgesel ve sektörel ayrımlara son verilerek uygulama

⁴² Yatırım indirimi uygulaması Kanunda istisna olarak kavramlaştırılsa da uygulamanın niteliğine bakıldığında vergi harcaması türlerinden indirim uygulamaları arasında değerlendirilmesi daha uygun düşmektedir. Zira söz konusu vergisel teşvik unsuru, hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının beyanname üzerinde vergi matrahının tespitinde kazançtan indirilmesi suretiyle uygulanmaktadır.

⁴³ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

basitleştirilmiştir. Daha sonra ise 5479 sayılı kanun⁴⁴ ile GVK'nin 19'uncu maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış GVK'ye eklenen Geçici 69'uncu madde ile de geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Bununla birlikte Geçici 69'uncu maddenin 6009 sayılı kanun⁴⁵ ile değiştirilmeden önceki ilk halinde yer alan ve mükelleflere yalnızca 2006, 2007 ve 2008 yılları kazançlarına yatırım indirimi hakkı tanıyan düzenleme Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve 2006/95 esas 2009/144 karar sayılı kararı⁴⁶ ile iptal edilmiştir. 6009 sayılı kanun ile yeniden düzenlenen GVK'nin Geçici 69'uncu maddesine göre, dar mükellefiyete tabi olanlar da dâhil olmak üzere ticari ve zirai kazançlarını bilanço esasında göre tespit eden mükellefler yıl sınırlaması olmaksızın;

- 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında olanlar mülga Ek-1 ila 6'ncı madde hükümleri kapsamında hesaplanan yatırım indirimi tutarlarını,
- GVK'nin mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak hesapladıkları yatırım indirimi tutarlarını,
- Mülga 19'uncu madde kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırımlara ilişkin harcamaları dolayısıyla hesaplayacakları yatırım indirimi tutarlarının endekslenmiş değerlerini, indirim konusu yapabilmektedirler.

*** GVK Madde- Geçici 79: Eskişehir 2013 Türk Dünyası Bağış ve Yardım İndirimi**

Gelir Vergisi Kanunu'na 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6303 sayılı kanun⁴⁷ ile eklenen Geçici 79'uncu madde hükmü ile 6303 sayılı kanuna istinaden oluşturulan Eskişehir Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansı'na gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılacak her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamının, söz konusu mükelleflerce beyanname üzerinde ayrıca gösterilmesi şartıyla vergiye tabi kazançlarından indirim konusu yapma imkânı getirilmiştir.

⁴⁴ 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴⁵ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴⁶ 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴⁷ 18.05.2012 tarih ve 28296 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

*** GVK Madde- Geçici 82: Bireysel Katılım Yatırımcısı Kazanç İndirimi**

Yüksek risk içermesi nedeniyle finansmana erişimde sıkıntı yaşayan başlangıç veya büyüme aşamasındaki girişimler için finansal bir araç olarak tanımlanan bireysel katılım sermayesinin desteklenmesine ilişkin hükümleri içeren 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un⁴⁸ Ek-5'inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı gelir vergisi mükelleflerine ilişkin teşvik düzenlemesi GVK'nin Geçici 82'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre 31.12.2017 tarihine kadar, belirtilen kapsamda bulunan bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişilere 29.06.2012 tarihinden sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini, maddede belirtilen diğer şartların sağlanması şartıyla yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilme kolaylığı tanınmıştır.

*** GVK Madde- Geçici 83: EXPO 2016 Antalya Bağış ve Yardım İndirimi**

Gelir Vergisi Kanunu'na 10.11.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6358 sayılı kanun⁴⁹ ile eklenen Geçici 83'üncü maddesi ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, EXPO 2016 Antalya Ajansına yaptıkları her türlü nakdî ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamını; beyanname üzerinde ayrıca göstermek şartıyla kazançlarından indirme imkânı getirilmiştir.

*** Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Madde- 88**

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun⁵⁰ 88'inci maddesinin 11'inci fıkrasında yer alan hükümde, Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergileri uygulamalarında gider yazılamayacağı ifade edilmiştir. Söz konusu hükmün mefhumu muhalifinden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin çalıştırdıkları sigortalılara ilişkin ödemek zorunda oldukları sigorta primlerini, ancak ödedikleri takdirde vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alabilecekleri sonucuna varılmaktadır.

⁴⁸ 20.12.1994 tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴⁹ 10.11.2012 tarih ve 28463 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁵⁰ 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

*** Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Madde-3/1: ARGE ve Yenilik Harcaması İndirimi**

5746 sayılı kanunun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında Ar-Ge indirimi olarak tanımlanan düzenlemeye göre:

“Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.”

*** Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun Madde-11/2:**

6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'un⁵¹ 11'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince; söz konusu kanuna göre oluşturulan Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı'na yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı gelir ve

⁵¹ 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

kurumlar vergisi mükelleflerince beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla beyan edilen kazançlardan indirilebilmektedir.

3.1.1.4. Mahsuplar

Vergi harcaması türlerinden vergi kredileri olarak da kabul edilebilecek olan mahsup uygulaması, daha önce ödemesi yapılmış bir vergi tutarının, daha sonra ödenmesi gereken vergi tutarından indirilmesi olarak tanımlanmaktadır (McDonald, 2010:12). Bununla birlikte mahsup uygulamalarında, devlet açısından tahsilinden vazgeçilen bir vergi geliri olmadığı gerekçesiyle vergi harcaması olarak kabul edilmemesi gerektiği de ifade edilmektedir (Saraç, 2010:267).

Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu kapsamında mahsup uygulaması olarak kabul edilebilecek; geçici verginin mahsubu, kesinti yoluyla ve yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu gibi uygulamalar, devlet açısından tahsilinden vazgeçilen bir gelir niteliği taşımadığından hareketle Vergi Harcamaları Listesine dâhil edilmemiştir.

3.1.2. Kurumlar Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları

2015 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ekinde bulunan Vergi Harcamaları Listesinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında 27 adet, diğer vergi mevzuatı çerçevesinde olup kurumlar vergisi ile ilgili 8 adet olmak üzere Kurumlar vergisi açısından toplam 35 adet vergi harcaması listelenmiştir. Söz konusu vergi harcamaları ilgili kanun maddeleri itibariyle türlerine göre aşağıda açıklanmıştır.

3.1.2.1. İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında 6 adet, diğer vergi mevzuatı kapsamında ise 4 adet olmak üzere toplam 10 adet istisna düzenlemesi bulunmaktadır. KVK kapsamında istisna düzenlemelerinin büyük çoğunluğu Kanunun “İstisnalar” başlıklı 5’inci maddesinde yer almaktadır. Ancak Vergi Harcamaları Listesine bakıldığında söz konusu madde yer alan toplam 11 istisna düzenlemesinden yalnızca 5 adedinin vergi harcaması olarak kabul edildiği görülmektedir.

Bununla birlikte söz konusu maddede yer alan istisna hükümleri, kurumlar vergisi mükelleflerince kurumlar vergisi beyannamesinin Kazanç ve Matrah Bildirimi bölümünde yer alan Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler başlığı altında kurum kazancından indirim yapılması suretiyle dikkate alınmaktadır. Bu yönüyle vergi harcaması türlerinden indirim uygulamalarına benzer şekilde uygulansa da söz konusu düzenlemeler nitelikleri itibariyle birer istisna uygulamalarıdır.

*** KVK Madde-5/1-c: Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

*** KVK Madde-5/1-e: Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendi ile Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisnanın amacı 5520 sayılı kanunun gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir:⁵²

“İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir.”

*** KVK Madde-5/1-f: Bankalara Borçlu Olan Kurumlara Tanınan İstisna**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumların sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu düzenleme bahsedilen kurumların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahibi bulundukları bahsi geçen iktisadi kıymetleri açısından da geçerli bulunmaktadır. Fıkarda belirtilen bir diğer düzenleme ile de bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançlarının %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

⁵² Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf (15.04.2015)

Söz konusu istisna düzenlemesi ile hedeflenen husus 5520 sayılı kanunun gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

“Bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilât ve borç ödeme güçlüklerinin aşılarda bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması hedeflenmiştir.”

*** KVK Madde-5/1-h: Yurtdışı Kazançlarına İlişkin İstisna**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendi ile kurumların yurtdışında yaptıkları inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlayarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu bu düzenleme dolayısıyla tahsilinden vazgeçilen vergi geliri, vergi harcaması olarak kabul edilerek Vergi Harcamaları Listesine dâhil edilirken, söz konusu düzenlemenin yer aldığı maddenin 1'inci fıkrasının (b) bendinde yer alan benzer istisna hükmü ise vergi harcaması kapsamında değerlendirilmemiştir. Zira Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen yurtdışı iştirak kazançları istisnasına ilişkin hükme göre, kurumların ilgili bentte belirtilen şartları taşıyan yurt dışı iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte ilgili bendin 2'nci paragrafında kurumların; yurtdışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetler konusundaki faaliyetlerini yapabilmeleri için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurmalarının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde ettikleri kazançları için ilgili bentte belirtilen şartlar aranmadan istisnadan faydalanabilecekleri ifade edilmiştir. Bahsedilen bu düzenleme lafzen iştirak kazançlarına ilişkin olarak kabul edilebilir olsa da esas itibarıyla zorunluluklardan dolayı şube ya da yurtdışında bulunan işyeri çerçevesinde yapılamayan faaliyetler için söz konusu koşulların kaldırılması suretiyle sağlanan bir kazanç istisnası söz konusu olduğu söylenebilir. Dolayısıyla aynı maddenin (h) bendinde yer alan hüküm ile (b) bendinin 2'nci paragrafında yer alan bu hükmün sonuç hesaplarına etkileri bakımından bir fark bulunmamaktadır. Ancak bu düzenlemelerden yalnızca (h) bendinde yer alan istisna düzenlemesi vergi harcaması olarak listeye dâhil edilmiştir.

*** KVK Madde-5/1-ı: Eğitim Öğretim Kazanç İstisnası**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinde yer alan düzenlemeye benzer bir düzenleme kurumlar vergisi mükellefleri açısından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendinde yer almaktadır. Söz konusu bent hükmü ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

*** KVK Madde-5/B: Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6518 sayılı kanun ile eklenen 5/B maddesi ile: Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,
- ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, % 50'si kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Aynı zamanda söz konusu madde ile ilgili istisnanın buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanacağı ifade edilmiştir.

*** Serbest Bölgeler Kanunu Madde-Geçici 3: Serbest Bölge İstisnaları**

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendi gereğince uygulanan istisna hükümleri kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerli olup, düzenlemelere ilişkin bilgilere Gelir Vergisine ait istisnaların yer aldığı bölümde değinildiğinden burada tekrar edilmemiştir.

*** Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Madde-Geçici 2: Arge İstisnası**

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan istisna hükmü kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerli olup düzenlemelere ilişkin bilgilere Gelir Vergisine ait istisnaların yer aldığı bölümde değinildiğinden burada tekrar edilmemiştir.

*** Elektrik Piyasası Kanunu Madde-Geçici 3/1: Devir, Birleşme, Bölünme İstisnaları**

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun⁵³ Geçici 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrası ile elektrik dağıtım şirketleri ile elektrik üretim tesis ve/veya şirketlerinin özelleştirilmesi çalışmaları kapsamında 31.12.2023 tarihine kadar yapılacak devir, birleşme, bölünme ve kısmi bölünme işlemleriyle ilgili olarak ortaya çıkan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

*** Araştırma Altyapılarının Destek. Dair Kanun Madde-Geçici 1/a**

6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun'un Geçici 1/a maddesi uyarınca araştırma altyapılarının ilgili kanunun uygulanması kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

3.1.2.2. Muafiyetler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda muafiyete ilişkin hükümlerin tamamı Kanunun 4'üncü maddesinde yer almakta olup söz konusu maddede yer alan toplam 17 adet muafiyet düzenlemesinden yalnızca 9 adedi Vergi Harcamaları Listesine dâhil edilmiştir.

Vergi harcaması olarak kabul edilen muafiyet düzenlemelerine ilişkin olarak 2007 yılı Vergi Harcamaları Raporu'nda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:19):

“Çeşitli muafiyetlerin yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin yukarıda yer alan bentleri vergi harcaması kapsamında değerlendirilmiştir. Bu madde hükmünün vergi harcaması kapsamında değerlendirilmesinde muafiyet kapsamındaki kuruluşların savunma amaçlı faaliyet gösterip göstermedikleri, yapmış oldukları hizmetlerin özel sektör tarafından yapılıp yapılmadığı, yapılan hizmetin veya üretilen malın nihai tüketicisinin kamu olup olmadığı gibi hususlar dikkate alınmıştır.”

*** KVK Madde-4/1-b: Sağlık Kurumları Muafiyeti**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun muafiyetleri düzenleyen 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi ile kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve

⁵³ 30.03.2013 tarih ve 28603 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, hayvan hastanesi ve benzeri kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

*** KVK Madde-4/1-ç: Sergi, Fuar Ve Panayır Muafiyeti**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (ç) bendi ile kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergi, fuar ve panayırları açılışını üstlenen kurumlar, vergiden muaf tutulmuşlardır. Ancak bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

*** KVK Madde-4/1-d: Kreş, Konukevi, Kışla Kantinleri Muafiyeti**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendi uyarınca; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukeleri ile askerî kışlalardaki kantinler vergiden muaf tutulmuşlardır. Bu muafiyet rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren kuruluşları kapsamaktadır.

*** KVK Madde-4/1-ı: Su ve Yolcu Taşıma ve Mezbaha İşletme Muafiyeti**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendi uyarınca: İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

- 1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- 2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- 3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar,

kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

*** KVK Madde-4/1-i: Köylerde Yer Alan İşletmelere İlişkin Muafiyet**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (i) bendi ile köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmelerine, kurumlar vergisi muafiyeti tanınmıştır.

*** KVK Madde-4/1-j: Spor Kulüplerine İlişkin Muafiyet**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (1) bendi uyarınca Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

*** KVK Madde-4/1-k: Kooperatif Muafiyeti**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (k) bendinde kooperatiflere ilişkin muafiyet düzenlemesi yer almaktadır. İlgili düzenleme ile mülga 5542 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda kooperatif şirketler olarak tanımlanan, 5520 sayılı kanunla da kooperatifler olarak verginin mükellefleri arasında sayılan kooperatiflere ilişkin şarta bağlı muafiyet getirilmiştir. Ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulan kooperatiflerden tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatiflere yönelik söz konusu şarta bağlı muafiyet düzenlemesi ile yardımlaşma esasına dayalı kooperatifçilik ile ticari faaliyet içerisinde bulunan kooperatifler ayrıştırılmaya çalışılmıştır.

Kooperatif muafiyeti ile ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun gerekçesinde şu açıklamalar yer almaktadır:

“Kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu ilkeden hareketle, günümüzde kooperatif görüntüsü altında yürütülen ticari faaliyetlerin vergilendirme kapsamı dışına çıkmasını önlemek için kooperatiflere sağlanan muafiyet sınırlandırılmıştır.”

İlgili bentte yer alan şartları sağlayan kooperatiflere tanınan muafiyet nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi gelirleri vergi harcaması olarak değerlendirilerek Vergi Harcamaları Listesine dâhil edilmiştir.

*** KVK Madde-4/1-l: Kredi Kuruluşlarına İlişkin Muafiyet**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (l) bendi uyarınca: yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş

olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, muafiyet kapsamına alınmıştır.

*** KVK Madde-4/1-n: Organize Sanayi Bölgelerine İlişkin Muafiyet**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (n) bendi uyarınca: organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler, ilgili bentte belirtilen şartlar dâhilinde kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

3.1.2.3. İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında 10 adet, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 1 adet, diğer vergi mevzuatı kapsamında ise 3 adet olmak üzere kurumlar vergisi açısından toplam 14 adet indirim uygulaması şeklinde vergi harcaması bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında bulunan indirim uygulamalarının tamamı Kanunun “Diğer İndirimler” başlıklı 10’uncu maddesinde 10 bent halinde yer alan düzenlemelerden kaynaklanırken, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında bulunan 1 adet indirim uygulaması ise söz konusu Kanunun Geçici 69’uncu maddesinde yer alan Yatırım İndirimi uygulamasından kaynaklanmaktadır.

*** KVK Madde-10: Diğer İndirimler**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun 89’uncu maddesinde benzer şekilde, beyanname ile beyan edilen kazanç üzerinden yapılacak bir takım indirimleri içermektedir. Söz konusu indirim konusu hususlar GVK’nin 89’uncu maddesi ile benzerlik göstermekte, eğitim, sağlık, gibi sosyal ve kültürel amaçların yanı sıra kurumlara araştırma geliştirme konularında teşvik sağlama gibi ekonomik amaçlar taşımaktadır. Söz konusu indirim konusu yapılabilecek hususlar aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır:

- a) Ar-Ge İndirimi
- b) Sponsorluk Harcamaları
- c) Bağış ve Yardımlar
- ç) Eğitim ve Sağlık Tesisleri, Öğrenci Yurdu, İbadethane Bağış ve Yardımları
- d) Kültür ve Turizm Harcamaları, Bağış ve Yardımları

- e) Doğal Afetlere İlişkin Yardım ve Bağışlar
- f) Kızılay ve Yeşilay Cemiyetlerine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar
- g) Girişim Sermayesi Fonu
- ğ) Yurtdışı Hizmet İhracı Kazançlarına İlişkin İndirim
- h) Korumalı İşyeri İndirimi

*** GVK Madde-Geçici 69: Yatırım İndirimi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69'uncu maddesi ile düzenlenen geçiş hükümleri uyarınca, yatırımları teşvik amaçlı bu uygulamadan kurumlar vergisi mükellefleri de beyanname üzerinde kurum kazancından indirim yapılması suretiyle yararlanmaktadırlar.

*** Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Madde- 88**

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinin 11'inci fıkrasında yer alan Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergileri uygulamalarında gider yazılamayacağı hükmü gereğince, kurumlar vergisi mükellefleri, ödemiş oldukları sigorta primlerini vergi matrahının tespitinde kurum kazancından indirebilmektedirler.

*** Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Madde-3/1: ARGE ve Yenilik Harcaması İndirimi**

5746 sayılı kanunun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan Ar-Ge indiriminden gelir vergisi mükellefleri gibi kurumlar vergisi mükellefleri de yararlanmaktadırlar.

*** Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun Madde-11/2:**

6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'un 11'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince; söz konusu kanuna göre oluşturulan Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı'na yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı kurumlar vergisi mükelleflerince kurum kazançlarından indirilebilmektedir.

3.1.2.4. İndirimli Vergi Oranları

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında 2 adet indirimli vergi oranı uygulaması bulunmaktadır. Bunlar Kanunun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisi

uygulaması ile Geçici 4'üncü maddesinde bulunan tekstil sektörüne yönelik indirimli vergi uygulamasıdır.

*** KVK Madde-32/A: İndirimli Kurumlar Vergisi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, 4283 sayılı ve 3996 sayılı kanunlar kapsamında yapılan yatırımlar ile 32/A maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar maddede belirtilen diğer şartlar dâhilinde indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Söz konusu uygulama, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanan hesap döneminden itibaren geçerli olup, yatırımların devlet tarafından "tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla" karşılanacak kısmını ifade eden yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar devam etmektedir. Madde uygulamasında geçerli bulunan indirimli oranlar İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırması çerçevesinde yatırım bölgeleri dikkate alınarak Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenmektedir.

*** KVK Madde-Geçici 4: Tekstil Sektörü İndirimli Vergi Uygulaması**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 4'üncü maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir:

"Münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31/12/2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75'i geçmemek üzere indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu madde hükmünden gelir vergisi mükellefleri de yararlanır."

Söz konusu maddenin son cümlesinde indirimli vergi uygulamasından gelir vergisi mükelleflerinin de yararlanacağı ifade edilmiştir. Ancak gelir vergisi kapsamında değerlendirilen vergi harcamaları arasında ilgili madde düzenlemesi yer almamaktadır.

3.1.3. Katma Değer Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olarak kabul edilen (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008:401) katma değer vergisinin (KDV)

konusunu genel itibariyle Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimi, hizmet ifaları ve ithalat işlemleri oluşturmaktadır.

Katma değer vergisi kendi içerisinde indirim mekanizması barındırmakla beraber söz konusu uygulama bir vergi harcamasına yol açmamaktadır. Zira katma değer vergisi, mal veya hizmet sektörlerinde her el değiştirme safhasında elde edilen katma değer vergilendirilmesine dayanmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008:401). Söz konusu bu vergilendirmenin yapılabilmesi için de aynı zamanda bir otokontrol da sağlayan indirim mekanizması öngörülmüştür (Tosuner ve Arıkan, 2013:322).

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olması, mükellefinin de mal teslim eden veya hizmet ifa eden ya da ithalat işlemlerini gerçekleştiren kimseler olması nedeni ile söz konusu vergiye ilişkin olarak mükellefin şahsını dikkate alan muafiyet düzenlemeleri, KDV açısından geçerli bulunmamaktadır. Dolayısıyla KDV açısından vergi harcaması olarak kabul edilen ve Vergi Harcamaları Listesine dâhil edilen düzenlemeler Katma Değer Vergisi Kanunu’nda (KDVK) ayrıntılı olarak düzenlenen istisna hükümlerinden oluşmaktadır.

Bu çerçevede 2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’na ekli Vergi Harcamaları Listesinde; KDVK kapsamında 17 adet, diğer vergi mevzuatı kapsamında ise 1 adet olmak üzere KDV açısından toplam 18 adet istisna düzenlemesi vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

*** KDVK Madde-13: Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları, Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna**

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinde 8 bent halinde yer verilen ve madde başlığında belirtilen konular kapsamında yapılan işlemleri vergi dışı bırakan düzenlemelerden 5 adedi vergi harcaması olarak kabul edilmiştir. Bunlar:

- 13/1-a: Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin istisna.

- 13/1-b: Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin istisna.

- 13/1-c: Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin istisna.

- 13/1-d: Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimlerine ilişkin istisna.

- 13/1-g: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimine ilişkin istisna.

Söz konusu istisna düzenlemelerine ilişkin olarak 2007 yılı Vergi Harcamaları Raporu'nda aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:23):

“Anılan hükümler daha önceki aşamalarda ödenen katma değer vergilerinin indirilmesi uygulamasından dolayı katma değer vergisi yönünden bir vergi kaybına neden olmamakla birlikte istisna nedeniyle iade edilen yüklenilen vergi tutarları vergi harcaması olarak dikkate alınmıştır.”

Raporda yapılan açıklamada ifade edilmek istenen husus KDVK'nin 32'nci maddesinde yer istisna edilmiş işlemlerde indirim düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. İlgili maddede, Kanunda istisna düzenlemelerinin yer aldığı bazı maddeler sayılarak söz konusu istisna edilen işlemleri yapan mükellefler tarafından, bu işlemlerle ilgili yüklendikleri katma değer vergilerini indirim konusu yapabilecekleri, indiremedikleri vergileri ise iade alabilecekleri ifade edilmiştir. “Tam istisna” olarak adlandırılan söz konusu düzenlemelerden bir tanesi de Kanunun 13'üncü maddesinde yer alan istisna düzenlemeleri olduğundan, istisna edilen bu işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergileri mükellefler tarafından indirime ve iadeye konu edilebildiğinden, bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede söz konusu uygulama nedeni ile tahsilinden vazgeçilen vergiler de vergi harcaması olarak kabul edilmektedir.

*** KDVK Madde- 17: Diğer İstisnalar**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesin 4 fıkra altında 32 bent halinde yer alan kültür, eğitim, sosyal ve diğer çeşitli amaçlar çerçevesinde düzenlenen istisnalardan, 10 bentte yer alan düzenleme vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

Vergi Harcamaları Listesine dâhil edilen 17'nci maddede düzenlenen istisna hükümleri ile ilgili olarak 2007 yılı Vergi Harcama Raporu'nda aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:24):

“Sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlı olan bu istisnalar vergi harcaması kapsamında değerlendirilmekle birlikte katma değer vergisindeki indirim uygulamasından dolayı önemli bir vergi kaybına neden olmamaktadır. Yukarıda belirtilen madde bentlerindeki aşamada ödenmesi gereken ancak istisna nedeniyle tahsil edilmeyen KDV'nin önceki aşamada yapılan teslimler nedeniyle tahsil edilen KDV'ye isabet eden miktarını aşan kısmı vergi harcaması kapsamında düşünülmektedir.”

Kanunu'nun 17'inci maddesi kapsamında vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemeler aşağıda yer almaktadır:

- 17/1-b: Kamu kurum ve kuruluşlarının; tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,
- 17/4-d: İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik gibi kurum ve kuruluşların yapacağı mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- 17/4-g: Değerli madenler ve değerli kâğıtlar ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,
- 17/4-k: Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri,
- 17/4-l: Varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi ile finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden

yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi,

- 17/4-m: Bankalar kanunu uyarınca mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların TMSF tarafından teslimi, Fonun devraldığı alacakları tahsil amacıyla bunların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi,
- 17/4-r: Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankalara devir ve teslimleri,
- 17/4-s: Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları teslimleri,
- 17/4-ş: Konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen veya ipotek konulan konutun konut finansman kuruluşlarına, Toplu Konut İdaresi Başkanlığına, ipotek finansmanı kuruluşları ya da üçüncü kişilere teslimi ile bu şekilde alınan konutun ilgili kuruluşlar tarafından teslimi,
- 17/4-y: Finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.

*** KDVK Madde- Geçici 29: Yap-İşlet-Devret Modeli İstisnası**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 29'uncu maddesi ile büyük ölçekli projelerin gerçekleştirilebilmesi için bu çerçevede yapılacak olan mal teslimleri ve hizmet ifaları vergiden istisna edilmiştir.

*** KDVK Madde- 32: Şehir İçi Ulaşım Sistemlerine Yönelik İstisna**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 32'nci maddesi uyarınca şehir içi raylı ulaşım sistemleri, metro, tramvay, vb. ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminalleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, belediyeler ve bunların

bağlı kuruluşları arasında yapılacak devir ve teslimleri 31/12/2023 tarihine kadar vergiden istisna tutulmuştur.

*** Elektrik Piyasası Kanunu Madde-Geçici 3/2:**

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası ile elektrik dağıtım şirketleri ile elektrik üretim tesis ve/veya şirketlerinin özelleştirilmesi çalışmaları kapsamında 31.12.2023 tarihine kadar yapılacak devir, birleşme, bölünme ve kısmi bölünme işlemleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

3.1.4. Özel Tüketim Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu⁵⁴ (ÖTVK) 2002 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, vergi sistemine yeni bir vergi getirmekten ziyade var olan benzer nitelikteki vergileri bir araya toplayan bir kanundur (Tosuner ve Arıkan, 2013:379).

Kanuna ekli listelerde yer alan mallar üzerinden yine Kanunda belirtilen durumlarda maktu veya nispi ölçülerde alınan bir harcama vergisi olan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) kapsamında vergi harcamasına neden olan istisna düzenlemeleri bulunmaktadır. ÖTV kapsamında vergi harcaması olarak değerlendirilen düzenlemelere Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 2'nci bölümünde ve geçici maddelerinde rastlamak mümkündür. Zira ÖTV açısından Vergi Harcamaları Listesi'ne dâhil edilen toplam 11 adet vergi harcamasına bakıldığında 10 adet düzenlemenin ÖTV Kanunu'ndan, 1 adet düzenlemenin ise Bakanlar Kurulu Kararı'ndan (BKK) kaynaklandığı görülmektedir.

*** ÖTVK Madde-7: Diğer İstisnalar**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2'nci bölümünde yer alan 7'nci maddesinde Kanuna ekli listelerde yer alan mallara ilişkin olarak fıkra ve bentler halinde çeşitli istisna düzenlemeleri bulunmaktadır. Toplamda 11 adet istisna düzenlemesinden 8 adedi vergi harcaması olarak kabul edilerek listeye dâhil edilmiştir.

⁵⁴ 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Vergi harcaması olarak kabul edilen istisna düzenlemeleri:

- 7/1-b: (I) sayılı listedeki malların 6326 sayılı Petrol Kanunu⁵⁵ hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara tesliminin vergiden istisna edilmesi.
- 7/1-c: (I) sayılı listedeki malların 4458 sayılı Gümrük Kanunu⁵⁶ uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin olağanüstü durumlarda kamu kurum ve kuruluşlarına bedelsiz teslimi ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun⁵⁷ 16/A maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu bentte sayılanlara bedelsiz tesliminin vergiden istisna edilmesi.
- 7/2: (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan bu maddede belirtilenlerinin malul ve engelliler tarafından beş yılda bir olmak üzere ilk iktisabının vergiden istisna edilmesi.
- 7/3-a: (II) sayılı listede yer alan mallardan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabının vergiden istisna edilmesi.
- 7/3-b: (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabının vergiden istisna edilmesi.
- 7/3-c: (II) sayılı listedeki mallardan bentte belirtilenlerinin yalnızca petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ilk iktisabının vergiden istisna edilmesi.
- 7/5: (IV) sayılı listede yer alan malların kamu kurum ve kuruluşlarına bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithalinin vergiden istisna edilmesi.
- -7/6: 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisinden muaf ya da istisna eşyanın ithalinin vergiden istisna edilmesi.

*** ÖTVK Madde- 8/2: Verginin Tecili**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan ve tecil-terkin müessesesi olarak adlandırılan uygulamanın 25 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği⁵⁸ nedeni ile geçerliliği bulunmamasına rağmen⁵⁹ Vergi Harcamaları

⁵⁵ 16.03.1954 tarih ve 8659 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁵⁶ 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁵⁷ 31.03.2007 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁵⁸ 11.10.2012 tarih ve 28438 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁵⁹ 08.12.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı BKK ile ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatla

Listesine dâhil edildiği görülmektedir. Bununla birlikte söz konusu madde hükmüne istinaden vergi harcaması olarak kabul edilen husus, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen malların mücbir sebeplerden dolayı ihracatının gerçekleşmemesi halinde ihracatçıya teslim tarihinden itibaren verginin tahsil edildiği tarihe kadar gecikme zammı yerine tecil faizi uygulanması nedeniyle oluşan gecikme zammı ile tecil faizi arasındaki fark tutardan kaynaklanmaktadır. Konu ile ilgili olarak 2007 yılı Vergi Harcamaları Raporu’nda aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“Vadesinde ödenmeyen vergi alacaklarına vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun gereğince gecikme zammı uygulanmaktadır. Ancak yukarıdaki madde hükmü kapsamında bazı hallerde gecikme zammı yerine tecil faizi uygulanmaktadır. Burada, bu uygulamadan dolayı 6183 sayılı Kanunda yer alan gecikme zammı ve tecil faizi oranları arasındaki farkın neden olabileceği bir vergi harcaması tutarı söz konusu olmaktadır.”

*** ÖTVK Madde- Geçici 5: Elektrik Üretimini Teşvik Amaçlı İstisna**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun Geçici 5’inci maddesi uyarınca maddede belirtilen (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan malların yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere teslimi ile birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı akaryakıt olan santrallere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talimatı veya onayı ile aynı amaçla kullanılmak üzere teslimi 31.12.2019 tarihine kadar vergiden istisna edilmiştir.

*** 2003/5868 sayılı BKK: Kabotaj Hattında Yakıt İstisnası**

Kabotaj hattında bulunan deniz taşımacılığını ve balıkçılığı desteklemek amacı taşıyan söz konusu karara istinaden Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlarla, hizmet ve balıkçı gemilerine verilecek yakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfır olarak uygulanmaktadır.

3.1.5. Diğer Vergi Türlerine İlişkin Vergi Harcamaları

3.1.5.1. Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu⁶⁰ ile düzenlenen damga vergisi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve her

kullanılmaları halinde vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik düzenleme yapılmış ve tecil-terkin uygulamasından vazgeçilmiştir.

⁶⁰ 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanmıştır.

hangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan ve Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Damga vergisinin mükellefi kâğıtları imza eden mükellefler olup farklı durumlarda kâğıtları ibraz eden, hükümlerinden yararlanan kimseler de vergiden sorumlu olabilmektedirler.

Damga vergisi işlemler üzerinden alınan bir vergidir (Tosuner ve Arıkan, 2013:413). Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar belirli işlemleri ispat ve belli etmek üzere düzenlenen kâğıtlar olup, damga vergisine tabi tutulmuşlardır. Yine Kanuna ekli (2) sayılı tabloda ise damga vergisinden istisna edilen kâğıtlar belirtilmiştir. Vergi Harcamaları Listesinde söz konusu tabloda çeşitli sosyal, idari ve ekonomik nedenlerle damga vergisine tabi tutulmayacağı belirtilen kâğıtlar nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergiler vergi harcaması olarak dikkate alınmamıştır. Damga vergisi ile ilgili olarak listeye dâhil edilen vergi harcamaları diğer vergi mevzuatı kapsamında yer alan bir takım düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Bunlar:

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının (c) bendinde yer alan; bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır, hükmü ile
- 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nun⁶¹ 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan; Petrol hakkı sahiplerinin türü ve şartları fıkra da belirtilen malları petrol işlemlerinde kullanılmak üzere ithal etmeleri ya da yurt içinden teslim almalarına ilişkin düzenlenen kâğıtların da damga vergisinden müstesna olması hükmüdür.

3.1.5.2. Harçlar

Bazı kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerin belli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan ve cebri olarak alınan mali yükümlülükler olarak tanımlanan (Tosuner ve Arıkan, 2013:425) harçlara ilişkin düzenlemeler 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda⁶² yer almaktadır.

Vergi Harcamaları Listesinde yer alan harçlarla ilgili vergi harcamalarına ilişkin düzenlemeler, damga vergisi kapsamına ilişkin vergi harcamaları ile benzerlik göstermektedir. Zira damga vergisi ile ilgili vergi harcamasına neden olan

⁶¹ 11.06.2013 tarih ve 28674 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁶² 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

düzenlemelerin yer aldığı kanun maddeleri aynı zamanda harçlar açısından da istisna hükümlerini içermektedir. Buna göre serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili işlemler ve petrol işlemlerinde kullanılmak üzere alınan mallarla ilgili işlemler harçlardan müstesna tutulmuştur.

3.1.5.3. Veraset ve İntikal Vergisi

Servet vergilerinden biri olarak kabul edilen ve servetin ivazsız olarak el değiştirmesini (intikalini) vergilendiren Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin düzenlemeler, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda⁶³ yer almaktadır.

Vergi Harcamaları Listesine veraset ve intikal vergisi ile ilgili olarak yalnızca bir adet vergi harcaması dâhil edilmiştir. Söz konusu vergi harcaması, 6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'un 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan muafiyet düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. Buna göre, ilgili Kanunda tanımlanan Başkanlık, kendisine yapılan bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuştur. Bu muafiyet nedeni ile ortaya çıkan gelir kaybı da vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.

3.2. VERGİ HARCAMALARI LİSTESİ DIŞINDA BIRAKILAN VERGİ HARCAMALARI

Türkiye'de Vergi Harcamaları Listesine dâhil edilen vergi harcama kalemlerinde yıllar itibariyle yaşanan değişiklikler, gerek mevzuat değişikliklerinden gerekse standart vergi yapısına ilişkin kabul farklılıklarından ileri gelmektedir. Gelir vergisi özelinde vergi harcaması kalemlerine bakıldığında 2006 yılında 45 adet kanun düzenlemesi vergi harcaması olarak kabul edilirken bu sayı 2015 yılında 65'e ulaşmıştır. Daha önce de ifade edildiği üzere, söz konusu gelişmenin nedeni olarak; zaman içerisinde gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmak suretiyle gerekse yürürlüğe konulan farklı kanunlarla yeni vergisel teşviklerin getirilmesi gösterilebilir. Bununla birlikte Vergi Harcamaları Listelerine bakıldığında, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ve vergi harcaması tanımına uyan bir takım düzenlemelerin listelere dâhil edilmediği de görülmektedir. Söz konusu listelerin ekinde bulunan ve ilgili mali yıl ile sonraki iki yıl için vergi harcaması tahminlerinin yer aldığı tablonun açıklama kısmında vazgeçilen gelir yöntemi ile tahmin edilen vergi

⁶³ 15.06.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

harcamalarından veri temin edilemeyenlerinin listeye dâhil edilmediği ifade edilmiştir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere Türk vergi sistemindeki vergi harcamaları ilgili listelerde belirtilen kanuni düzenlemelerden ibaret değildir.

Söz konusu bu durumun nedenleri Batirel tarafından şu şekilde sıralanmaktadır (Batirel, 2013:15-16):

- Vergi antlaşmalarında yapılan stopaj oran indirimleri ile indirim yapılarak vazgeçilen vergi geliri olarak nitelenebilecek vergi antlaşmaları hükümlerinin listelere dâhil edilmemesi.

- Vergi kanunları arasında yer alan ve oldukça kapsamlı istisna düzenlemelerini içeren Damga Vergisi ve Harçlar Kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerin listede yer almaması.

- Bakanlar Kuruluna verilen yetki ile alt ve üst sınırlar arasında gelir ve kurumlar vergisi stopaj oranlarının düşürülmesi, hatta sıfıra indirilerek verginin tamamen kaldırılması düzenlemelerine de yer verilmemesi.

- Listede, vergi kanunları dışında vergi resim ve harç istisnası tanınan diğer kanunlardan söz edilmemesi.

Vergi gelirlerinde azalmaya neden olan bütün düzenlemelerin Vergi Harcaması Listelerinde yer almamasının nedenleri olarak yukarıda ifade edilen hususlardan birinci sırada yer alan durumda, çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde tanınan vergisel ayrıcalıkların vergi harcaması olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁶⁴ İkinci olarak belirtilen husus gelir vergisi ile ilgili olmasa da vergi harcamalarının doğru olarak tespit edilmesi açısından önemli bir durumu ifade etmektedir. Zira gerek damga vergisi gerekse harçlara ilişkin olarak kendi kanunlarında geniş kapsamlı istisna düzenlemeleri bulunmaktadır. Üçüncü neden olarak gösterilen duruma örnek olmak üzere gelir vergisi kapsamında GVK'nin Geçici 67'nci maddesi gösterilebilir. İlgili kanun maddesi ile menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmış olup, maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarının bazılarının sıfıra indirilmek suretiyle vergi harcamasına neden olduğu ifade edilmektedir. Son olarak ise vergi ayrıcalığı tanıyan düzenlemelerin yer aldığı çeşitli kanunların listelere dâhil edilmediği belirtilmektedir.

⁶⁴ Türkiye Cumhuriyeti'nin 10.03.2014 tarihi itibarıyla 80 farklı ülkeyle imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Kaynak: <http://www.gib.gov.tr> (20.04.2015)

2015 Yılı Vergi Harcamaları Listesi göz önünde bulundurulduğunda, listeye dâhil edilmemiş olup, standart vergi yapısından sapan ve gelir vergisi kapsamında vergisel ayrıcalık niteliği taşıyan düzenlemelerden bazıları aşağıda belirtilmiştir.

3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Diğer Vergi Harcamaları

Vergi Harcamaları Listesine dâhil edilmeyen, Gelir Vergisi Kanunu’nda vergi harcaması olarak kabul edilebilecek diğer düzenlemeler aşağıda yer almaktadır.

*** GVK Madde- 15: Diplomat Muaflığı**

Kanunun 15’inci maddesinde yer alan hükme göre; yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o devletlerin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar. Söz konusu muafiyet düzenlemesi bütün gelir unsurlarına ilişkin olup, Fahri konsolosları ve bu konsolosluklar kapsamındaki memurları kapsamamaktadır.

*** GVK Madde-16: Ücret İstisnası**

Kanunun 16’ncı maddesi ile yabancı elçilik ve konsoloslukların 15’nci maddesi kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu düzenleme 15’inci maddeden farklı olarak bir istisna düzenlemesi olup yalnızca ücret gelirine ilişkindir.

*** GVK Madde-18: Serbest Meslek Kazancı İstisnası**

İlgili madde ile maddede sayılan kimselerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu⁶⁵ kapsamında “eser” olarak kabul edilen çalışmalarını yayınlamak, bu eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

*** GVK Madde-18: PTT Kazançlarında İstisna**

Kanunun 18’inci maddesi ile PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu faaliyet kapsamında elde edilen kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekirken, PTT

⁶⁵ 13.12.1951 tarih ve 7981 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

tarafından acentelik verilen gerçek kişilerin yalnızca bu faaliyetlerinden dolayı elde etmiş oldukları kazançlar vergiden istisna edilmiştir.

*** GVK Madde-26, 27 ve 28: Çeşitli İstisna Düzenlemeleri**

Kanunun ilgili maddelerinde genel itibariyle ücret olarak vergilendirilmesi gereken bir takım ödemeler vergiden istisna edilmiştir.

*** GVK Madde-76/2: Menkul Sermaye İratlarında İndirim Uygulaması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76'ncı maddesinin 2'nci fıkrası ile 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, Kanunu'nun 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının, (5), (6), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına indirim uygulamasına gidilmiştir. Buna göre döviz cinsinden veya dövize, altına ya da başka bir değere endekslenmiş olanlar dışındaki; 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu faizleri başta olmak üzere ilgili bentlerde sayılan menkul sermaye iratlarına, 76'ncı maddede belirtilen indirim oranının endekslenerek uygulanması neticesinde bir teşvik sağlanmaktadır.

*** GVK Madde-Mükerrer 81/5: Kur Farkı İstisnası**

Kanunun diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesine ilişkin safi değer artışlarını düzenleyen 81'inci maddesinin 5'inci fıkrasında, Türkiye'de yerleşmemiş mükellefler olan dar mükelleflere ilişkin bir istisna düzenlemesi yer almaktadır. Buna göre; Kanunun mükerrer 80'inci maddesine göre vergilendirilmesi gereken menkul kıymet ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarının hesaplanmasında kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmamaktadır. Söz konusu düzenlemeden dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler ve dar mükellef kurumlar yararlanmakta olup bunun için, bu mükelleflerin, menkul kıymetleri, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap etmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, sadece bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınmaktadır.

*** GVK Madde-86: Toplama Yapılmayan Haller**

Gelir Vergisi Kanunu'nun tüm gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların toplanarak yıllık beyanname üzerinden beyan edilmesine dayanan vergilendirme usulünün istisnasını oluşturan 86'ncı maddesi, tahsilinden vazgeçilen vergi gelirlerine neden olan hükümler içermektedir. Kanunun ilgili maddesinde yer alan hükümler aşağıda yer almaktadır:

“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (1.500 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.”

Söz konusu madde metninden de görüleceği üzere maddede yer alan düzenlemelerin kapsamına giren gelirler beyannameye ve gelir toplamına dâhil edilmemektedir. Bu durum beyan dışı bırakılan gelirler olması nedeniyle vergi harcaması ortaya çıkarabilmektedir. Ancak ilgili maddede yer alan düzenlemelerin tamamının vergi harcaması oluşturduğu da söylenemez. Zira stopaj suretiyle

vergilendirilen bir takım kazançlar üzerinden yapılan vergi kesintileri nihai vergi olarak kabul edilerek, söz konusu kazançları elde eden mükellefler yıllık beyanname verme külfetinden kurtarılmış ve bu sayede verimliliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bu gibi durumlarda vergi dışı kalan bir gelir olmadığından vergi harcamasından söz edilememektedir. Ancak maddenin 1'inci bendinin (d) alt bendine mükelleflerin stopaja ve istisnaya konu olmayan menkul ve sermaye iratlarından oluşan gelirlerinin, belirlenen haddin altında kaldığı sürece beyan edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu bu durum da vergilendirmede verimliliğin ve etkinliğin sağlanması açısından öngörülen bir uygulama olmakla beraber, tahsilinden vazgeçilen bir vergi geliri olması nedeniyle vergi harcamasına neden olmaktadır. Bununla birlikte 86'ncı madde hükmü uygulaması, artan oranlı bir tarife üzerinden uygulanan gelir vergisinin, mükelleflerin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu bütün gelir unsurlarının toplamı üzerinden hesaplanmasının istisnasını oluşturmaktadır. Bu uygulama, vergiye tabi gelir toplamını azaltmış olduğundan, üst gelir dilimlerine uygulanması gereken yüksek oranlar yerine, mükelleflerin düşük vergi oranları üzerinden kesinti suretiyle vergilendirilmelerine neden olabilmektedir. Zira gelirin yıllık beyanname ile beyan edilerek artan oranlı tarife üzerinden vergi hesaplanacakken, kanunen belirlenen oranlar üzerinden kesilen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilerek kalan verginin tarh edilmesine engel olan bu uygulama neticesinde vergi harcaması ortaya çıkabilmektedir.

*** GVK Madde-Geçici 62/1-a: Kar Payı İstisnası**

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62'nci maddesinin 2'nci fıkrası ile fıkranın (a) bendinde yer alan kazançların dağıtılması halinde elde edilen kar payları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın gerekçesi ise söz konusu (a) bendi kapsamındaki kazançların ilgili dönemlerde kesintiye tabi tutulmuş olmasıdır. Ancak her ne kadar daha önceden vergi kesintisine tabi tutulmuş bir kazanç söz konusu olsa da gerçek kişi mükellefler tarafından elde edilen menkul sermaye iratlarının artan oranlı tarife üzerinden vergilendirilmesi mümkün olmadığından, vergi harcamasına neden olabilecek bir düzenleme olarak kabul edilebilecektir.

İlgili maddenin 1'inci fıkrasının (b) ve (c) bentlerin belirtilen kurumlar vergisi mükelleflerinin; (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna

edilmiş kazançları ile Geçici 61'inci madde kapsamında stopaja tâbi tutulmuş kazançlarının, dağıtımı halinde de stopaj yapılmamaktadır. Ancak bu iki bentte belirtilen kazançlara ilişkin olarak (a) bendinden farklı bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre; gerçek kişilerce maddenin 1'inci fıkrasının (b) ve (c) bendi kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu uygulama neticesinde de elde edilen menkul sermaye iradının ilgili madde hükmünde belirtildiği üzere hesaplanan kısmı, beyan edilen gelirden değil, beyanname üzerinden hesaplanan **“gelir vergisinden”** mahsup edilmektedir. Mahsup uygulamasının, mantığına aykırı bir örneğini teşkil eden bu uygulama neticesinde ortaya çıkan vergi harcaması ise hesaplamalara ve listelere dâhil edilmemektedir.

*** GVK Madde-Geçici 67: Genel Stopaj Uygulaması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5281 sayılı kanunla⁶⁶ eklenen ve 31.12.2015 tarihine kadar uygulama alanı bulan Geçici 67'nci maddesi, içerdiği Bakanlar Kuruluna verilen yetki hükmü ile menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi konusunda önemli bir uygulama alanına sahiptir.

Söz konusu madde ile finansal araçların stopaj yoluyla vergilendirilmesi, bu vergilemenin nihai vergileme olması kabul edilmiş ve stopajın bankalar ve aracı kurumlar tarafından yapılması hükme bağlanmıştır (Koçak, 2005).

Gerek ilgili madde gereğince yapılacak vergi kesintilerinde uygulanacak oranların Bakanlar Kurulu tarafından sıfıra varacak şekilde indirilmesi gerekse vergi dışında bırakılması şeklindeki uygulamalar gibi hususlar nedeni ile Kanunun Geçici 67'nci maddesi, başlı başına birkaç vergi harcama kaleminin kanuni dayanağını oluşturmaktadır. Aşağıda ilgili madde çerçevesinde fıkra ve bentler halinde vergi harcaması olarak kabul edilebilecek düzenlemelere yer verilmiştir.

- Geçici 67'nci maddenin 1'inci fıkrasının (d) bendi: Söz konu bent ile bankalar ve aracı kuruluşların aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer

⁶⁶ 31.12.2004 tarih ve Mükerrer 25687 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden %0 oranında⁶⁷ vergi stopajı yapacakları hükme bağlanmıştır.

- Geçici 67'nci maddenin 1'inci fıkrasının 3 numaralı paragrafının son cümlesi: İlgili hüküm ile menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının yabancı para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde tevkifat matrahının tespitinde kur farklarının dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir.
- Geçici 67'nci maddenin 1'inci fıkrasının 6 numaralı paragrafı: Söz konusu paragrafta; tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören ve bir yıldan fazla elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler üzerinden ilgili fıkra kapsamında tevkifat yapılmayacağı gibi değer artış kazançlarına ilişkin vergilendirme hükümlerinin de uygulanmayacağı belirtilmiştir.
- Geçici 67'nci maddenin 2, 3 ve 8 numaralı fıkralarına istinaden yapılacak vergi stopajlarında oran %0 olarak belirlenmiştir.

*** GVK Madde-Geçici 72: Sporcu Ücretleri**

Kanunun 01.07.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5766 sayılı kanunla⁶⁸ eklenen Geçici 72'nci maddesi ile sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesine ilişkin olarak, genel vergi tarifesinden farklı bir tarife uygulamaya başlanmıştır. Lig usulüne tabi olanlar ve olmayanlar ile milli karşılaşmalara katılanlar açısından farklılaştırılan bu tarifeye göre yapılacak vergi stopajları nihai vergilendirme olarak öngörülmüştür. Buna göre:

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

- | | |
|--------------------------------|-------|
| 1) En üst ligdekiler için | % 15, |
| 2) En üst altı ligdekiler için | % 10, |
| 3) Diğer liglerdeki için | % 5, |

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden % 5 oranında vergi stopajı yapılmaktadır.

⁶⁷ Kanun metninde %15 olan oran 22.07.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında (BKK) 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklik yapan 2012/3141 sayılı BKK ile %0 olarak değiştirilmiştir.

⁶⁸ 06.06.2008 tarih ve Mükerrer 26898 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi ücretler dâhil tüm gelir unsurları bakımından ayırım yapmaksızın artan oranlı bir tarifeyi öngörmektedir. 5766 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme, sporcunun mali gücüne göre değil, performans gösterdiği lige göre sabit oranlı bir tarife üzerinden vergi ödemesini öngörmektedir (Uysal, 2014). Elde etmiş oldukları ücret ve ücret sayılan ödemeler, ücret geliri elde eden ve artan oranlı tarife üzerinden vergilendirilen diğer mükelleflerin elde etmiş olduğu gelirden oldukça yüksek seviyelerde olan sporcuların, düşük ve sabit oran üzerinden vergilendirilmeleri bir başka ifadeyle artan oranlı tarifeden muaf tutulmaları, vergi harcamasına neden olmaktadır.

3.2.2. Vergi Kanunları Dışında Yer Alan Diğer Vergi Harcamaları

Vergi kanunlarından kaynaklananlar dışında vergi harcamalarının, diğer kanun ve yasal düzenlemeler, af kanunları ve uzlaşma uygulamalarından kaynaklandığı ifade edilebilir.

3.2.2.1. Diğer Kanunlardan Kaynaklanan Vergi Harcamaları

Diğer kanunlarda yer alan ve vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelere 2001 Yılı Vergi Harcamaları adlı çalışmada yer verilmiş olup bu çerçevede vergi kanunları dışındaki kanunlardan kaynaklanan 148, Kanun Hükmünde Kararnamelerden kaynaklanan ise 16 adet vergi harcaması olduğu belirtilmiştir. Ancak 2006 mali yılından itibaren bütçeye eklenen listelerde ise söz konusu düzenlemelere yer verilmemiştir.

3.2.2.2. Af Kanunları

Vergi affı, devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesi olarak tanımlanmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:99-100). Tanımından da görüleceği üzere devletin tahsilinden vazgeçtiği vergi gelirleri dolayısıyla ortaya çıkardığı bir vergi harcaması bulunmaktadır.

Türkiye'de Cumhuriyet'in kuruluşundan bu tarihe kadar (1924-2014 yılları arasında) 32 adet vergi affı olarak kabul edilebilecek düzenleme yapılmıştır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:114). Türkiye'de çıkarılan vergi afları içerik açısından farklılıklar göstermekle beraber, bazı aflar sadece vergi asıllarına yönelik iken, bazıları vergi aslına ilaveten cezalar, faizler ve zamları da dikkate almaktadır (Yaraşır,

2013:182). Çıkarılan vergi afları kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur. 1980’li yıllardan sonra getirilen vergi aflarıyla ilgili düzenlemelerde ise, kullanılan yöntemlerin farklılaştığı gözlemlenebilir. Bu dönemde yapılan düzenlemelerin sadece vergi borç ve cezalarının affedilmesinden oluşmayan geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:113).

Gerek vergi idaresi ve vergi yargısı üzerindeki iş yükünün hafifletmesi, gerekse kayıtlı olmayan iş ve işlemlerin kayıt altına alınmasının sağlanması gibi olumlu gerekçelerle savunulmakta olan vergi aflarının başvurulma nedenleri arasında belki de en önemli olanı, gelir sağlama amacıdır (Kargı ve Yüksel, 2010:31-32).

İstatistikî verilere bakıldığında da vergi harcamasına neden olan ilgili kanun düzenlemelerinin söz konusu temel amaç çerçevesinde yapıldığı görülmektedir. Verileri temin edilebilen af kanunlarından 4811, 5811 ve 6111 sayılı kanun uygulamaları neticesinde elde edilen gelir tutarları Tablo-12’de yer almaktadır.

Tablo 12: Belirli Af Kanunları ile Elde Edilen Gelir Tutarları

Kanun Numarası	Veri Tarihi	Gelir Tutarı (Bin TL)
4811	31.03.2006	4.714.760
5811	10.02.2010	1.576.625
6111	31.05.2014	26.366.265

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) <http://www.bumko.gov.tr/> (25.03.2015) ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> (22.04.2015)

Özellikle 6111 sayılı kanun kapsamında olmak üzere ilgili af kanunları kapsamında elde edilen gelirlerin oldukça yüksek seviyelerde olduğu görülmekle birlikte, devletin söz konusu kanunlar nedeniyle bir vergi kaybının olduğu söylenebilir. Zira varlık barışı olarak adlandırılan uygulamalar ile mükellef ve mükellef olmayanlara daha önce bildirmedikleri varlıkların kayıt altına alınabilmesi için avantajlı vergi oranları üzerinden vergilendirme yapılarak ceza uygulamasına gidilmemiştir. Ancak kayıtlı ekonomiye ilişkin tedbirlerin alınmış olması ve bu tedbirlerin etkili bir şekilde uygulamaya geçirilmiş olması halinde mükelleflere ait ilgili varlıkların, vergi kanunlarında öngörülen oranlar üzerinden vergilendirilmeye

konu olacak ve söz konusu af kanunları ile elde edilen gelirden daha yüksek tutarda gelir edebilme imkânı yaratılabilecektir. Dolayısıyla söz konusu muhtemel gelir farklarının hesaplamalarda ve listelerde dikkate alınmayan vergi harcaması oluşturduğu söylenebilmektedir. Aynı şekilde 6111 ve 6552 sayılı kanunlar ile tahsilinden vazgeçilen vergi alacakları nedeniyle ortaya çıkan vergi harcamaları da hesaplamalara ve listelere dâhil edilmemektedir.

3.2.2.3. Uzlaşma Uygulamaları

Türkiye’de vergi harcaması kapsamında değerlendirilebilecek bir diğer husus ise uzlaşma kurumudur. Verginin cebri ve tek taraflı niteliği nedeniyle vergiye muhatap olanlar ile devlet arasında bir takım uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların en etkili ve nihai çözüm yolu olan yargı aşamasından önce idari çözüm yollarından birisi olarak kabul edilen uzlaşma kurumu, vergi sistemimize 1963 yılında girmiştir. 205 sayılı kanunla⁶⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 4’üncü kitabının 3’üncü kısmına eklenen Ek-1 ila Ek-10 maddeleri uzlaşma hükümlerini içermektedir. Kanuna 1985 yılında 3239 sayılı kanun⁷⁰ ile eklenen Ek-11’inci maddesi ile de tarhiyat öncesi uzlaşma uygulaması getirilmiştir. Dolayısıyla Türk vergi sistemine birisi tarhiyat öncesi diğeri ise tarhiyat sonrası olmak üzere iki uzlaşma uygulaması bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada (TÖU) mükellef veya vergi sorumlusu incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanak düzenlenene kadar geçen süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada (TSU) ise mükellefin vergi veya ceza ihbarnamesinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma talebinde bulunması gerekmektedir (Çakır, 2014:109).

Uzlaşmanın konusuna giren vergi ve buna bağlı alacakların hangileri olduğu, tarhiyat öncesi ve sonrası uygulamalarında farklılık gösterse de temel olarak uzlaşma uygulaması, vergi aslı ve vergi cezalarının tutarları konusunda mükellef ile vergi idaresinin bir tür pazarlık aşaması olarak kabul edilebilir. Zira vergileme ilkelerine sağdik kalarak adil ve eşit bir vergi sistemini ayakta tutmak ve mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergi almak zorunda olan devlet ile rasyonel davranarak ödeme yükümlülüğünü azaltmak amacıyla hareket eden mükelleflerin iradeleri uzlaşma müessesesinde karşı karşıya gelmektedir. Mükelleflerin ödemek zorunda oldukları

⁶⁹ 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

⁷⁰ 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

vergi ve vergi cezası tutarlarının bir kısmında indirimle gidilmesi, devlet açısından kamu alacağının, yargı aşamasına taşınmadan hızlı bir şekilde tahsil edilmesini sağlamaktadır. Mükellefler açısından ise bu durum uzun yargısal süreçleri yaşamadan kolaylık sağlamakta diğer yandan mali külfeti azaltıcı bir netice doğurmaktadır. Ancak gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse uzlaşma uygulamasını düzenleyen diğer yasal metinlerde uzlaşma miktarları konusunda her hangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Daha açık bir ifade ile uzlaşma komisyonlarına sınırsız yetki verilmiş olup, uzlaşma sonucunda vergi ve cezaların tamamına kadar sıfırlama imkânı tanınmıştır. Uygulamada uzlaşma sonucunda cezaların %90-95'i hatta bazen %100'ü silinmekte vergi aslından ise %20-30 oranlarına varan (Merkezi Uzlaşma Komisyonlarında bu oranlar daha da artmaktadır.) indirimler yapılmaktadır (Katırcı ve Polat, 2015).

Aşağıda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Faaliyet Raporlarından derlenen verilerden oluşturulan tablo ile yıllar itibariyle vergi ve vergi cezalarında uzlaşma uygulamaları ile tahsilinden vazgeçilen gelir tutarları ve buna ilişkin oranlar gösterilmektedir. Söz konusu tablo incelendiğinde bazı yıllara ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma tutarlarına ulaşılmamış olsa da yukarıda açıklandığı üzere gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamaları sonucunda vergi ve vergi cezalarının büyük oranda ortadan kaldırıldığı görülebilmektedir. Zira vergi aslına ilişkin yapılan uzlaşmalarda uzlaşmaya konu olan verginin yıllar itibariyle en düşük %24, en yüksek ise yaklaşık %92'sine karşılık gelen kısmında uzlaşılmış daha açık bir ifadeyle bu tutarlardaki verginin tahsilinden vazgeçilmiştir. Söz konusu bu durum neticesinde ortaya çıkan tahsilinden vazgeçilen vergi miktarının, vergi harcaması olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar vergi harcaması kapsamında değerlendirilemeyecek olsa da vergi cezalarına ilişkin uzlaşma sonuçları incelendiğinde de neredeyse uzlaşmaya konu olan ceza tutarlarının tamamına yakının tahsilinden vazgeçildiği görülmektedir.

Tablo 13: Yıllar İtibariyle Tutar ve Oransal Olarak Uzlaşma Sonuçları (TL)

Yıl	Uzlaşma Türü	Uzlaşmaya Konu Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza	Vergide Oran	Cezada Oran
2006	Merkezi⁷¹	43.687.386,86	26.572.606,41	51.359.421,75	1.729.935,08	39,18%	96,63%
	TÖU⁷²	Veri Yok	137.947.766,14	Veri Yok	37.045.675,53	-	-
	TSU⁷³	196.563.747,00	102.010.089,00	346.543.065,00	17.435.353,00	48,10%	94,97%
	2006 Toplamı	240.251.133,86	266.530.461,55	397.902.486,75	56.210.963,61		
2007	Merkezi	1.239.785.093,89	453.352.020,65	1.261.186.320,93	17.514.842,68	63,43%	98,61%
	TÖU	Veri Yok	171.669.756,00	Veri Yok	23.820.527,00	-	-
	TSU	281.353.998,00	134.219.902,00	403.565.136,00	16.724.269,00	52,30%	95,86%
	2007 Toplamı	1.521.139.091,89	759.241.678,65	1.664.751.456,93	58.059.638,68		
2008	Merkezi	977.190.708,00	314.038.889,00	1.240.190.316,00	10.457.946,00	67,86%	99,16%
	TÖU	316.031.030,00	215.487.089,00	502.100.252,00	21.840.980,00	31,81%	95,65%
	TSU	494.065.962,00	237.638.524,00	703.572.719,00	30.843.779,00	51,90%	95,62%
	2008 Toplamı	1.787.287.700,00	767.164.502,00	2.445.863.287,00	63.142.705,00		
2009	Merkezi	403.301.435,00	144.493.629,00	539.223.858,00	1.754.524,00	64,17%	99,67%
	TÖU	341.637.099,00	234.865.972,00	574.022.882,00	32.829.518,00	31,25%	94,28%
	TSU	226.628.371,00	145.640.803,00	537.503.246,00	28.426.598,00	35,74%	94,71%
	2009 Toplamı	971.566.905,00	525.000.404,00	1.650.749.986,00	63.010.640,00		
2010	Merkezi	1.417.067.338,00	160.276.030,00	1.155.440.771,00	1.135.436,00	88,69%	99,90%
	TÖU	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	-	-
	TSU	249.043.184,00	145.676.717,00	431.814.346,00	23.241.220,00	41,51%	94,62%
	2010 Toplamı	1.666.110.522,00	305.952.747,00	1.587.255.117,00	24.376.656,00		

⁷¹ Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu uzlaşma sonuçları toplamı dikkate alınmıştır.

⁷² İllerde bulunan Uzlaşma Komisyonlarının gerçekleştirdiği Tarhiyat Öncesi Uzlaşma sonuçlarını içermektedir.

⁷³ İllerde bulunan Uzlaşma Komisyonlarının gerçekleştirdiği Tarhiyat Sonrası Uzlaşma sonuçlarını içermektedir.

2011	Merkezi	1.027.751.978,00	83.309.115,00	1.428.300.738,00	1.133.700,00	91,89%	99,92%
	TÖÜ	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	-	-
	TSU	101.867.808,00	56.824.269,00	187.719.305,00	10.230.311,00	44,22%	94,55%
	2011 Toplamı	1.129.619.786,00	140.133.384,00	1.616.020.043,00	11.364.011,00		
2012	Merkezi	137.652.341,00	51.085.539,00	193.451.546,00	20.270.983,00	62,89%	89,52%
	TÖÜ	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	-	-
	TSU	200.110.290,00	150.781.804,00	332.918.053,00	17.818.385,00	24,65%	94,65%
	2012 Toplamı	337.762.631,00	201.867.343,00	526.369.599,00	38.089.368,00		
2013	Merkezi	136.308.931,00	45.140.531,00	191.520.594,00	3.574.932,00	66,88%	98,13%
	TÖÜ	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	-	-
	TSU	357.937.380,00	270.476.069,00	460.815.890,00	27.027.669,00	24,43%	94,13%
	2013 Toplamı	494.246.311,00	315.616.600,00	652.336.484,00	30.602.601,00		
2014	Merkezi	571.091.938,00	225.532.099,00	710.395.361,00	11.320.303,00	60,51%	98,41%
	TÖÜ	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	-	-
	TSU	360.379.921,00	231.584.730,00	603.382.175,00	31.559.278,00	35,74%	94,77%
	2014 Toplamı	931.471.859,00	457.116.829,00	1.313.777.536,00	42.879.581,00		

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (23.04.2015)

3.3. KAMU HARCAMALARI AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI

Maliye literatüründe dar ve geniş anlamda tanımlanan kamu harcamaları, nasıl tanımlandığına bağlı olarak farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilmektedir. Dar anlamda devletin yaptığı harcamalar toplamının parasal olarak değerlendirilmesi olarak tanımlanan kamu harcamaları ekonomik sınıflandırma çerçevesinde cari ve yatırım harcamalarından oluşan gerçek harcamalar ile transfer harcamaları olarak ikili bir ayrıma şeklinde sınıflandırılabilir. Geniş anlamda ise kamu harcamaları, devletçe yapılan bütün işlerin maliyetine giren unsurların toplamı olarak tanımlanmaktadır. Zira bu tanım içerisinde kamu harcamalarının devlet bütçesinde görünmeyen ve dolaylı olarak harcama düzeyini etkileyen türleri de bulunmaktadır. Bu tanım dikkate alındığında ise kamu harcamalarının ekonomik sınıflandırmasına üçüncü bir grup olarak dolaylı transfer harcamaları kavramı eklenebilir (Ferhatoğlu, 2005: 78).

Dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesi olarak tanımlanabilir. Söz konusu harcamalar devlet bütçesi yerine, vergi sistemindeki mükelleflerin vergi yüklerini azaltan unsurlar aracılığıyla yapılmaktadır (Ferhatoğlu, 2005:78).

Mükelleflerin vergi yüklerini azaltan uygulamalar devlet açısından bir gelir kaybını ifade etmektedir. Söz konusu bu uygulamalardan bazıları, çeşitli amaçlar çerçevesinde tahsilinden vazgeçilen vergi gelirlerini ifade eden ve vergi sisteminin standart yapısından sapan unsurlar olarak tanımlanan vergi harcamalarından oluşmaktadır. Bu yönüyle bir tür kamu harcaması olan vergi harcamalarının dolaylı transfer harcamaları kapsamında değerlendirildiği düşünüldüğünde, devlet bütçesinin harcamalar kısmında yer almadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Ancak devlet bütçesi, hükümetlerin ekonomik programlarının bir göstergesi olması nedeniyle bir denetim aracı olarak da kabul edilmektedir. Bu özelliği nedeniyle de bütün kamu harcamalarının ve kamu gelirlerinin bütçe içerisinde yer alması, hesap verilebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması açısından önemli hususlar arasında kabul edilmektedir. Vergi harcamaları şeklinde yapılan kamu harcamalarının, bütçeye dâhil edilen kamu harcamaları karşısında boyutunun bilinmesi de hesap verilebilirlik ve mali saydamlık hususları hakkında önemli veriler sunmaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo 14’te Türkiye’de 2006 yılından bu yana vergi harcaması tahminlerinin, merkezi yönetim bütçe giderlerinin⁷⁴ ne kadarına denk geldiği gösterilmektedir.

Tablo 14: Vergi Harcaması Tahminlerinin Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerine Oranı (Bin TL)

Yıl	Kamu Harcamaları	Vergi Harcamaları	Oran (%)	Faiz Dışı Harcamalar	Oran (%)
2006	178.126.033	8.592.275	4,82%	132.163.324	6,50%
2007	204.067.683	8.854.464	4,34%	155.314.792	5,70%
2008	227.030.562	12.443.818	5,48%	176.369.257	7,06%
2009	268.219.185	14.684.222	5,47%	215.018.291	6,83%
2010	294.358.724	14.363.665	4,88%	246.059.962	5,84%
2011	314.606.792	17.565.717	5,58%	272.375.234	6,45%
2012	361.886.686	17.917.738	4,95%	313.470.639	5,72%
2013	408.224.560	22.416.848	5,49%	358.238.510	6,26%
2014	448.423.971	23.888.412	5,33%	398.516.770	5,99%

Kaynak: Muhasebat, GİB ve BÜMKO verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 14’te yer alan oranlar dikkate alındığında vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe giderlerine oranının %5’ler seviyesinde seyrettiği, faiz dışı harcamalar dikkate alındığında ise bu oranın %7’lere varacak şekilde yükseldiği görülmektedir. Türkiye’de vergi harcamalarının kamu harcamalarına oranının OECD’ye üye ülkelerdeki ortalamasının altında seyrettiği bilinmektedir (Kolçak, 2014:67). Söz konusu bu durumun en önemli nedeni vergi harcaması olarak kabul edilen ve hesaplamalara dâhil edilen düzenlemelerin sınırlı tutulması, vergi sistemi içerisinde vergisel kolaylık sağlayan ve standart yapıdan sapan bütün unsurların hesaplamalara dâhil edilmemesi olarak gösterilebilir. Veri elde etme sorunu⁷⁵ nedeniyle ortaya çıkan böyle bir durum neticesinde ise vergi harcamaları yoluyla yapılan dolaylı transfer harcamalarının boyutu tam olarak belirlenememektedir. Buna rağmen bütçe büyüklükleri göz önünde bulundurulduğunda merkezi yönetim bütçe giderlerinin faiz harcamaları dışında kalan kısmının yaklaşık %6-%7’sine karşılık gelen tutarda bir

⁷⁴ Vergi harcamaları tahminlerinde yalnızca merkezi bütçeye gelir kaydedilen vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilişkin yasal düzenlemeler dikkate alındığından ve Vergi Harcamaları Listesi Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nun bir eki olduğundan, Kesin Hesap Kanunlarına göre güncellenen merkezi yönetim bütçe gerçekleştirmeleri dikkate alınmıştır. Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü <https://www.muhasebat.gov.tr/> (26.04.2015)

⁷⁵ Söz konusu sorun, Vergi Harcamaları Listelerinde tahmini tutarların yer aldığı bölümün açıklama kısımlarında ifade edilmektedir.

kamu harcamasının vergi sistemi aracılığıyla yapılmış olması, üzerinde durulması gereken bir husustur.

Aşağıda yer alan Tablo-15'te seçilmiş OECD ülkelerinde vergi harcamalarının kamu harcamalarına oranları yüzde olarak gösterilmektedir.

Tablo 15: OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Kamu Harcamalarına Oranı

Ülkeler	Oran (%)
Kanada	11,10
Kore	11,67
Birleşik Krallık	36,30
Almanya	3,86
Japonya	29,80
Hollanda	8,00
İsveç	28,60
İspanya	3,50
ABD	31,10

Kaynak: Kolçak, 2014:67

Türkiye'deki oranlar, Tablo 15'te yer alan OECD ülke verileri ile karşılaştırıldığında özellikle ABD ve Birleşik Krallık örneklerinde raporlanan vergi harcaması sayılarının, Türkiye'ye nazaran oldukça yüksek olduğu, vergi harcamalarının kamu harcamalarına olan oranı üzerinden de görülebilmektedir. Zira 2008 yılı verileri dikkate alındığında gelir ve kurumlar vergileri kapsamında olan vergi harcamaları sayısının ABD'de 161, Birleşik Krallık'ta 189, Türkiye'de ise 71 olduğu tespit edilmiştir. Vergi harcamaları açısından Türkiye'deki durum ile kısmen de olsa benzer özellikler taşıyan İspanya'da ise aynı yıl 77 vergi harcaması kalemi raporlanmıştır. Vergi harcamaları kamu harcamaları oranlarına bakıldığında da söz konusu benzerlik bir başka açıdan görülebilmektedir. Zira İspanya'da söz konusu oran Türkiye'deki trende yaklaşarak %3,5 seviyesinde kalmıştır.

Vergi harcaması ile kamu harcamaları oranlamalarında dikkate alınan rakamlardan kamu harcamalarına ilişkin olanlar ilgili bütçe yılları itibarıyla kesin gerçekleşmiş rakamlar iken, vergi harcaması rakamları yalnızca tahmini olarak hesaplamada yer almaktadır. Çünkü bütçe ile ilgili kamu kurumları tarafından vergi harcamalarının gerçekleşme rakamlarına ait her hangi bir veri analizi yapılmamaktadır. Bu durumun nedeni olarak; vergi harcaması olarak kabul edilen

düzenlemelerden bir kısmı beyan ve bildirim olmadan uygulandığından, ilgili vergisel teşvik düzenlemelerinden yararlanan mükelleflerin sayısı ve yararlanan tutarın kesin olarak tespit edilememesi gösterilebilir. Her ne kadar vergi harcamalarına ilişkin kesinleşmiş rakamlara ulaşılamasa da tahmini rakamların kamu harcamaları ile karşılaştırılması neticesinde ulaşılan oranlar, bütçe dışında kalan ve vergi sistemi aracılığıyla yapılan harcamaların boyutuna ilişkin gerçekçi sonuçlar vermektedir.

Doğrudan kamu harcamaları yerine transfer harcamalarının vergi harcamaları yoluyla dolaylı olarak yapılması, devlet yardımlarından faydalananların, daha az bürokratik işlemle yardım almasını, devlet yardımlarından elde edecekleri faydayı, ödeyecekleri vergiyi az ödeyerek ya da ödemeyerek elde etmelerini sağlamaktadır. Ancak doğrudan harcamalarla karşılaştırıldığında bu yöntemle yapılan harcamalar neticesinde kaynak tahsisi açısından piyasanın ve vergi türünün durumuna göre farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir (Ferhatoğlu, 2005:78). İfade edilen bu durum vergi harcamaları yoluyla yapılan dolaylı transfer harcamalarının makroekonomik etkilerine ilişkindir. Kamu ekonomisinden piyasa ekonomisine gelir transferi niteliği taşıyan vergi harcamalarının, transfer harcamaları çarpan mekanizması ile milli gelirde artışa neden olabileceği ifade edilebilir (Saraç, 2010:271). Bununla birlikte vergi harcamaları ekonomi üzerinde, doğrudan transfer harcamalarına göre gecikmeli olarak etki doğurmaktadır. Bunun nedeni ise vergi harcamalarının vergilendirme dönemini izleyen yıldan itibaren etkisini göstermesidir (Ferhatoğlu, 2005:87).

Vergi harcamalarının kaynak tahsisi ve ekonomik verimlilik gibi makroekonomik hususlar üzerinde etkileri düşünüldüğünde, bu harcamaların büyüklüklerinin belirlenerek doğrudan kamu harcamaları ile karşılaştırılmasının gerekli olduğu belirtilebilir. Zira vergi yapısının bir bileşeni olan vergi harcamaları başta vergi gelirlerini azaltmak suretiyle, bütçe dengesini zorlaştırmaktadır. Bir başka olumsuz yönü ise vergi harcamalarının vergi tabanından finanse edilmesi nedeniyle kamusal kaynak tahsisinde etkinliği ve verimliliği azaltmasıdır. Vergi sisteminde karmaşa yaratan bu harcamalar, vergi yönetimini de zorlaştırmakta ve mali disipline olumsuz etkilerde bulunmaktadır. Ancak sayılan bu olumsuzluklara rağmen vergi harcamaları sosyoekonomik birer politika aracı olmaları konusunda önem kazanmaktadır (Saraç, 2010:279). İşte bu noktada transfer harcamalarının tamamının vergisel araçlar kullanılarak yapılmasının ekonomi üzerinde olumlu etkiler yaratması

açısından vergi harcamalarının gerekliliği üzerine yapılan değerlendirmelerin karşısına faydasından daha çok bozucu etkileri olduğunu savunan görüş çıkmaktadır. Birinci görüşü savunanlar tarafından ifade edilen bir husus ise vergi harcamalarının tam anlamıyla raporlanması ve bütçe sürecine dâhil edilmesi gerekliliğidir. Bu görüşe göre hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlandığı bir kamu ekonomisinde, piyasa ekonomisi üzerinde olumlu etkileri olan vergi harcamalarının bulunması her hangi bir sakınca doğurmayacaktır.

Türkiye örneği düşünüldüğünde ise gelişmiş ekonomilere sahip ülkelere nazaran doğrudan kamu harcamaları karşısında vergi harcamalarının düşük bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu durumun nedenleri vergi harcaması tahminlerinin vergi sisteminde yer alan ve benzer niteliğe sahip bütün düzenlemeleri kapsamaması, hesaplamaların nasıl yapıldığına ilişkin bir belirleme yapılmamış olmasıdır. Bu durum, devlet tarafından bütün transfer harcamalarının vergi sistemi aracılığıyla yapılması yönünde bir görüşün Türkiye’de uygulanmasını imkânsız kılmaktadır. Gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerdekine benzer şekilde vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin yeterli çalışmaların henüz uygulanmadığı Türkiye’de, vergi teşvik politikası kapsamında yapılan yasal düzenlemelerin karmaşık yapısı bu duruma yol açan en önemli nedenlerden biri olarak gösterilebilir.

3.4. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI

Gerçek kişiler tarafından elde edilen yedi farklı unsurun oluşturduğu kazanç ve irat toplamı olan gelirin vergilendirilmesine dayanan gelir vergisi artan oranlı tarife yapısı ve farklı istisna ve muafiyet düzenlemeleri ile mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını göz önünde bulunduran objektif karakterli bir vergidir. Bu yapısı nedeniyle gerek kendi kanununda gerekse diğer yasal düzenlemelerde çok sayıda istisna, muafiyet vb. vergisel ayrıcalık niteliğinde hüküm barındıran gelir vergisi en fazla vergi harcama kalemi içermesi yanında en yüksek tutarda vergi harcamasına neden olan vergi türüdür.

Tablo 16: Gelir Vergisi ve Bütçe Gelir Büyüklükleri (Bin TL)⁷⁶

GELİRİN ÇEŞİDİ	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Merkezi Yönetim Gelirleri	187.514.603	208.906.388	232.067.897	239.778.222	280.183.346	328.233.422	371.900.092	431.993.536	476.248.911
Genel Bütçe Toplamı	182.577.918	203.349.268	225.496.339	232.930.317	271.957.407	317.963.833	359.960.871	417.875.309	459.681.652
Vergi Gelirleri	151.271.701	171.098.466	189.980.827	196.313.308	235.714.637	284.490.017	317.218.619	367.517.727	401.605.956
Gelir Vergisi	31.727.644	38.061.543	44.430.339	46.018.360	49.385.289	59.885.000	69.671.645	78.726.008	91.061.133
-Beyana Usulü	1.656.774	1.767.732	2.065.284	2.297.745	2.437.328	3.175.105	3.517.027	3.691.372	3.758.871
-Basit Usul	167.689	198.229	209.870	248.282	271.467	303.080	305.494	309.155	302.193
-Gelir Vergisi Stopajı	28.900.776	35.006.484	40.957.192	42.329.043	45.453.538	54.966.421	64.395.876	73.105.812	85.254.832
-Gelir Geçici Vergisi	1.002.405	1.089.098	1.197.993	1.143.290	1.222.956	1.440.394	1.453.248	1.619.669	1.745.237
ORANLAR	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Vergi Gelirlerinin Merkezi Yönetim Gelirlerine Oranı	82,85%	84,14%	84,25%	84,28%	86,67%	89,47%	88,13%	87,95%	87,37%
Gelir Vergisinin Merkezi Yönetim Gelirlerine Oranı	17,38%	18,72%	19,70%	19,76%	18,16%	18,83%	19,36%	18,84%	19,81%
Gelir Vergisinin Vergi Gelirlerine Oranı	20,97%	22,25%	23,39%	23,44%	20,95%	21,05%	21,96%	21,42%	22,67%
Beyan Usulünün Gelir Vergisi İçindeki Payı	5,22%	4,64%	4,65%	4,99%	4,94%	5,30%	5,05%	4,69%	4,13%
Basit Usulün Gelir Vergisi İçindeki Payı	0,53%	0,52%	0,47%	0,54%	0,55%	0,51%	0,44%	0,39%	0,33%
Stopaj Usulünün Gelir Vergisi İçindeki Payı	91,09%	91,97%	92,18%	91,98%	92,04%	91,79%	92,43%	92,86%	93,62%

Kaynak: Muhasebat, <https://www.muhasebat.gov.tr/> (26.04.2015)

⁷⁶ Merkezi Yönetim Bütçesi Gelirleri Tahsilâtlarının brüt rakamları dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 16'daki verilerin incelenmesi neticesinde merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirleri payının %87-%88 bandında olduğu görülmektedir.

Aşağıdaki tabloda 2006-2015 yılları arasında Merkezi Yönetim Bütçe Kanuna ekli Vergi Harcamaları Listelerinde yer alan vergi harcaması tahminleri, vergi türleri itibariyle yer almaktadır.

Tablo 17: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcaması Tahminleri (TL)

Yıllar	Toplam Vergi Harcamaları	Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcaması Tahminleri				
		Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Diğer
2006	8.592.275.346	2.533.011.013	5.392.703.333	436.561.000	230.000.000	-
2007	8.854.464.257	2.798.977.169	5.318.937.183	482.399.905	254.150.000	-
2008	12.443.818.114	7.779.571.360	2.857.719.756	426.159.565	213.645.325	1.166.722.108
2009	14.684.222.776	9.729.876.052	2.439.580.243	857.742.605	260.416.838	1.396.607.038
2010	14.363.665.601	9.158.728.870	2.850.639.295	803.037.484	244.942.779	1.306.317.174
2011	17.565.717.673	10.818.483.850	3.968.104.044	947.943.284	289.057.072	1.542.129.423
2012	17.917.738.341	12.714.760.086	2.156.117.728	896.579.106	339.419.712	1.810.861.709
2013	22.416.848.762	14.017.491.922	4.776.549.213	1.242.492.468	375.730.301	2.004.584.857
2014	23.888.412.239	16.314.789.884	4.313.189.286	1.246.855.828	410.059.028	1.603.518.213
2015	26.112.614.049	18.097.241.447	4.130.958.993	1.805.452.851	462.714.337	1.616.246.422

Kaynak: Vergi Harcama Listeleri <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html> (24.02.2015)

Aşağıdaki tabloda ise ilgili vergi türleri kapsamındaki vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payları yıllar itibariyle gösterilmektedir.

Tablo 18: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcaması Tahminlerinin Oranı

Yıllar	Vergi Türleri				
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV	Diğer
2006	29,48%	62,76%	5,08%	2,68%	-
2007	31,61%	60,07%	5,45%	2,87%	-
2008	62,52%	22,96%	3,42%	1,72%	9,38%
2009	66,26%	16,61%	5,84%	1,77%	9,51%
2010	63,76%	19,85%	5,59%	1,71%	9,09%
2011	61,59%	22,59%	5,40%	1,65%	8,78%
2012	70,96%	12,03%	5,00%	1,89%	10,11%
2013	62,53%	21,31%	5,54%	1,68%	8,94%
2014	68,30%	18,06%	5,22%	1,72%	6,71%
2015	69,30%	15,82%	6,91%	1,77%	6,19%

Kaynak: Vergi Harcama Listeleri <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html> (24.02.2015)

Vergi gelirleri içindeki payı %20-%23 olan gelir vergisinin en büyük vergi harcaması tutarına sahip olduğu düşünüldüğünde, gelir vergisi uygulaması konusunda Tablo 17’de yer alan tutarlar ile Tablo 18’deki oranlar dikkate değer veriler sunmaktadır. Zira gelir vergisi dışında kalan vergi türlerinden elde edilen gelir tutarı, vergi gelirlerinin %77 ila %80’i civarındadır. Vergi gelirlerinin yaklaşık 5’te 1’ini oluşturan gelir vergisi, vergi harcamaları açısından ise toplam vergi harcaması tutarlarının yaklaşık %70’ine neden olmaktadır. Gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarının, aynı vergi türünden elde edilen gelirler ile karşılaştırılmasını içeren aşağıdaki tabloda söz konusu duruma ilişkin olarak daha açıklayıcı bilgiler edinilebilmektedir.

Tablo 19: Gelir Vergisi Tahsilâtı ve Vergi Harcaması Tahminleri (Bin TL)

Yıllar	Gelir Vergisi Tahsilâtı	Gelir Vergisi Vergi Harcamaları	Oran
2006	31.727.644	2.533.011	7,98%
2007	38.061.543	2.798.977	7,35%
2008	44.430.339	7.779.571	17,51%
2009	46.018.360	9.729.876	21,14%
2010	49.385.289	9.158.728	18,55%
2011	59.885.000	10.818.483	18,07%
2012	69.671.645	12.714.760	18,25%
2013	78.726.008	14.017.491	17,81%
2014	91.061.133	16.314.789	17,92%

Kaynak: Tablo-16 ve Tablo-17’deki veriler dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Tablo-19’da yer alan oranlardan da görüleceği üzere, ilk iki yılın rakamları hariç tutulduğunda, gelir vergisi kapsamında her yıl gelir vergisi tahsilâtının ortalama %18’lere varan kısmı kadar bir vergi gelirinin tahsilinden vazgeçilmektedir. Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %20 ila %22,5 seviyesinde olduğu düşünüldüğünde, yalnızca gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamaları nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi geliri tutarı 2014 yılı için yaklaşık 401 milyar TL olan toplam vergi gelirleri tahsilâtının %4’üne karşılık gelmektedir. Karşılaştırma açısından vergi türleri itibariyle vergi harcaması tahminlerinin, toplam vergi gelirlerine olan oranını gösteren aşağıdaki tabloya bakmak faydalı olacaktır. Toplam vergi gelirleri içindeki payının yaklaşık %55 ila %57 arasında olduğu bilinen KDV ve ÖTV kapsamındaki vergi harcamaları nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi gelirlerinin toplam vergi tahsilât tutarının %0,40’ını oluşturduğu görülmektedir.

Tablo 20: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcaması Tahminlerinin Toplam Vergi Gelirleri Tahsilâtına Oranı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Vergi Harcaması Tahminleri			
		Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	ÖTV
2006	151.271.701	1,67%	3,56%	0,29%	0,15%
2007	171.098.466	1,64%	3,11%	0,28%	0,15%
2008	189.980.827	4,09%	1,50%	0,22%	0,11%
2009	196.313.308	4,96%	1,24%	0,44%	0,13%
2010	235.714.637	3,89%	1,21%	0,34%	0,10%
2011	284.490.017	3,80%	1,39%	0,33%	0,10%
2012	317.218.619	4,01%	0,68%	0,28%	0,11%
2013	367.517.727	3,81%	1,30%	0,34%	0,10%
2014	401.605.956	4,06%	1,07%	0,31%	0,10%

Kaynak: Tablo 16 ve Tablo 17'deki veriler dikkate alınarak oluşturulmuştur.

Gerek Tablo 17 ve 18 gerekse Tablo 20'deki verilerden görüleceği üzere, 2006 ve 2007 yıllarında sonraki yılların tersine kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcamaları gelir vergisi kapsamındakilere nazaran daha yüksek tahmin edilmiştir. Daha önce de ifade edildiği üzere söz konusu bu durumun nedeni gelir vergisi kapsamında sonraki yıllarda vergi harcamalarının listelenmesi konusunda daha ayrıntılı bir yöntem belirlenmesidir. Gelir Vergisi Kanunu'nda var olan düzenlemelerin önceki yılların aksine hesaplamalara dâhil edilmeye başlanması ile gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarının kurumlar vergisi kapsamındakilere nazaran daha yüksek seviyelere çıkmaya başlamıştır. 2008 yılından itibaren gelir vergisi kapsamında vergi harcamalarının genel artış eğiliminde olması ise kanuna zaman içerisinde eklenen çeşitli teşvik unsurları ile açıklanabilir.

Gelir vergisi uygulamasının vergi harcamaları dikkate alınarak değerlendirilmesinin önünde çeşitli sorunlar vardır. Bunlardan birincisi vergi harcaması rakamlarının gerçekleşme tutarlarına ulaşamamasıdır. Toplam vergi gelirlerinin %20'sini oluşturmasına rağmen içerdiği vergi harcamaları nedeniyle yine toplam vergi gelirlerinin %4'lik bir kısmına karşılık gelen tutarda bir gelirin tahsilinden vazgeçilmesine neden olan gelir vergisi uygulaması konusunda değerlendirme yapabilmek için gerçekleşmiş vergi harcaması tutarlarına ulaşılması gerektiği ifade edilebilir. Ancak vergi harcamaları konusunda dünya örneklerine bakıldığında vergi harcamaları konusunda tahmini rakamların raporlandığı, veri

teminin oldukça güç olduğu bu konuda kesinleşmiş rakamların söz konusu ülkelerde de tespit edilemediği görülmektedir.

Türkiye örneğinde vergi türleri itibariyle konuyla ilgili olarak getirilebilecek bir öneri beyanname özetlerinden⁷⁷ yola çıkılarak istisna, indirim ve mahsup gibi uygulamalar neticesinde vergi harcaması tutarlarının tespit edilebileceği şeklinde olabilir. Zira gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi beyannamelerinde vergi matrahına ulaşabilmek için kazanç üzerinden yapılacak her türlü indirim, istisna ve mahsup işlemleri yer almaktadır.

Bununla birlikte yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde bulunmayıp, bilanço usulüne göre vergilendirilenler için ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirimler üzerinde yapılan aynı mahiyetteki uygulamalar da vergi harcamalarının kesinleşmiş tutarlarının tespitinde vergi idaresi tarafından yapılacak istatistikler çerçevesinde dikkate alınabilir. Benzer şekilde KDV ve ÖTV beyannamelerinde yer alan bilgilerden, kesinti suretiyle vergilendirmeye ilişkin vergi harcamalarına ilişkin olarak da muhtasar beyannamelerde yer alan bilgilerden yararlanılabilir.

Aynı zamanda, gelir vergisi özelinde vergilendirme usulüne göre tahsilât tutarlarının toplam gelir verisi tahsilâtına oranlarını gösterir Tablo 16'daki verilere bakıldığında; beyanname verilmesi suretiyle vergilendirme usulüne göre yapılan gelir vergisi tahsilâtının toplama oranının 2014 yılı için %4,13 olduğu görülmektedir. Kazanç ve iratlar üzerinden kesinti suretiyle vergilendirme usulüne göre yapılan tahsilât tutarı ise toplam gelir vergisi tahsilâtının %93,67'sine tekabül etmektedir. Söz konusu bu durum göz önüne alındığında yıllık gelir vergisi beyannamesi ve münferit beyanname özetleri dikkate alınarak vergi harcamalarının kesinleşmiş tutarlarına ulaşılabilmesi mümkün değildir. Zira ilgili beyannameler ile beyan edilen gelir vergisinin toplam gelir vergisi tahsilâtı içindeki payı çok düşüktür.

Dolayısıyla beyanname özetleri üzerinden tespit edilen vergi harcamaları da yeterli veri sunmamaktadır. Ancak gelir vergisi tahsilâtının tamamına yakının stopaj usulüyle vergilendirme neticesinde elde edildiği göz önünde bulundurulduğunda, muhtasar beyannamelerde yer alan verilerin değerlendirilerek vergi harcamaları

⁷⁷ GİB internet sitesinde gelir ve kurumlar vergileri için beyanname özetleri yıllar itibariyle yer almaktadır.

konusunda doğru tespitler yapılabileceği ifade edilebilir. Bununla birlikte vergi idaresi tarafından yayınlanan gelir ve kurumlar vergisi beyanname özetleri dışında başka bir vergi türüne ya da muhtasar beyanlara yönelik benzer bir veri yayınlanmadığından, böyle bir tespit yapılma imkânı bulunmamaktadır.

Gelir vergisi uygulamasının vergi harcamalarından yola çıkılarak değerlendirilmesinde yaşanan bir diğer sorun ise gerek Gelir Vergisi Kanunu'nda gerekse diğer yasal düzenlemelerde yer alan ve vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerin hesaplamalara dâhil edilmemesidir. Bu kapsamdaki düzenlemelerden en önemlisi GVK'nin Geçici 67'nci maddesi uygulaması olup yaklaşık %94'ü stopaj usulüyle vergilendirmeye dayanan gelir vergisinin değerlendirilmesi konusunda, vergi harcamaları açısından üzerinde önemli durulması gereken bir hususu ifade etmektedir.

Daha öncede belirtildiği üzere kanunun Geçici 67'nci maddesi finansal araçların stopaj yoluyla vergilendirilmesini sağlamakta ve bu vergileme nihai vergileme olarak kabul edilmektedir. Banka ve aracı kuruluşlar tarafından ilgili madde gereğince yapılacak vergi kesintilerinde uygulanacak oranların Bakanlar Kuruluna sıfıra varacak şekilde indirim yetkisi vermesi ve bazı durumlarda vergilendirilmesi gereken iratları vergi dışında bırakacak hükümler içermesi, Geçici 67'nci maddeyi fıkraları ve bentleri itibarıyla birden çok vergi harcamasına neden olan bir düzenleme haline getirmektedir. Yukarıda da ifade edildiği üzere yapılan vergi stopajlarının kesintiyi yapanlarca beyan edilmesine yarayan muhtasar beyannamelerde yer alan bilgiler, vergi harcaması tutarlarına ulaşmada dikkate alınabilir. Geçici 67'nci madde kapsamında yapılan vergi kesintileri, banka ve aracı kuruluşlar tarafından yapılmakta olup, ilgili maddede üzerinden stopaj yapılacak menkul sermaye iratları ve değer artış kazançlarının elde edildiği sermaye piyasası araçları kayıt altında tutulmaktadır. Gerek devlet tarafından çıkarılan gerekse özel sektöre ait tahvil, hisse senedi, hazine bonosu, fonlara katılma belgeleri ve diğer sermaye piyasası araçları borsaya kayıtlı olmaları durumunda ilgili madde kapsamında vergi kesintisi yapılmaktadır. Dolayısıyla Bakanlar Kurulunca vergi stopaj oranı %0 olarak belirlenen sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler nedeniyle oluşan vergi harcaması tutarlarının tespit edilmesi konusunda veri temininde bir zorluk bulunmamaktadır.

Merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde 2014 yılı için %87,37'lik oran ile en büyük paya sahip olan vergi gelirlerinin beşte birini gelir vergisi oluşturmaktadır.

Toplam vergi gelirlerinin %4'lük bir kısmına tekabül eden bir tutar ise gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamaları nedeniyle tahsil edilememektedir. Bununla birlikte vergi harcamalarına ilişkin ilgili hesaplamalarda dikkate alınan rakamların tahmini tutarlar olması yanında, Vergi Harcamaları Listelerinde vergi sisteminde yer alan ve vergi harcaması niteliğindeki bütün düzenlemeler yer almamaktadır. Dolayısıyla toplam vergi gelirleri içerisindeki payı gelir üzerinden alınan vergilerin en önemlisi olması gerekirken çok düşük seviyelerde seyreden gelir vergisinin, içerdiği vergisel ayrıcalık niteliğindeki hükümler dolayısıyla neden olduğu vergi harcamaları nedeniyle etkin bir vergilendirme sağlamadığı ifade edilebilir.

Bununla birlikte dolaysız vergiler yerine dolaylı vergilere önem verilen bir vergi politikası çerçevesinde ortaya çıkan bu durum bir açıdan makul görülebilir. Zira sosyal ve ekonomi politikalarının uygulama araçlarından birisi vergi sistemidir. Kişisel gelirin vergilendirilmesine dayanan gelir vergisi de kişilerin ekonomik durumları üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Bu nedenle gelir vergisi kapsamında çok sayıda vergisel ayrıcalık düzenlemesine yer verilmesi, subjektif karakterli bu vergiyi gelir elde etme amacına hizmet etmesinden daha çok, sosyal ve ekonomik politika aracı haline getirmektedir. Türkiye örneğinde gelir vergisinin yapısına bakıldığında ise vergi harcamasına neden olan düzenlemelere farklı amaçlarla yer verildiği görülmektedir. Örneğin emek faktörünün korunmasına yönelik ayrıcalık hükümlerinin bulunması yanında vergi harcamalarının büyük çoğunluğunu özel sektörün gelişmesini teşvik edici vergisel düzenlemeler oluşturmaktadır. Ar-ge faaliyetlerini destekleyici, imalat ve sanayi sektörünün gelişmesini sağlayacak teşvik mekanizmaları gelir vergisi kanunu kapsamında kurumlar vergisi açısından da sonuç doğuracak şekilde kendisine yer bulmaktadır. Ancak sosyal ve ekonomik politikaların uygulama araçlarından birisi de olsa her hangi bir vergi türünün esas amacı kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak üzere gelir sağlamaktır. Bunun için de etkin ve adaletli bir vergi sistemi oluşturmak gerek mali ve ekonomik gerekse sosyal açıdan devlet yönetiminin temel sorumlulukları arasındadır.

Son yıllarda vergi harcamaları konusunda Türkiye'de önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Vergi harcamalarının daha dikkatli ve etkin bir şekilde belirlenmesi, etkilerinin değerlendirilmesi, bütçe süreçlerine dâhil edilmesi ve vergi sisteminin reformlarla dönüştürülmesi çalışmaları kalkınma planları ve yıllık programlarda ayrı

bölümler halinde ele alınmaya başlamıştır. Örneğin X. Kalkınma Planının hazırlanmasına yardımcı olmak üzere oluşturulan Vergi Özel İhtisas Komisyonu'nun hazırlamış olduğu raporda vergi harcamalarına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“- İndirim, Muafiyet ve İstisnalar Gözden Geçirilerek Gerekli Olanlar Dışındakiler Kaldırılmalıdır. Etkin ve âdil bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için mevzuat içinde önemli ölçüde karmaşa yaratan; verginin verimliliğine de zarar veren indirim, istisna ve muafiyetlerin ekonomik ve sosyal gereklilikler kapsamında zorunlu olanlar hariç kaldırılarak vergi tabanının genişletilmesi gerekmektedir. Bu yönde yapılacak düzenlemeler mevzuat içindeki karmaşıklıkların giderilerek basitliğin sağlanmasında da önemli bir rol oynayacaktır. Bazı gelir unsurlarının beyan sisteminin dışında tutulması, stopaj yoluyla düşük oranda vergilendirilmesi veya sıfır oranda stopaja tâbi tutularak şeklen vergilendirilmesi gibi uygulamalar da bu kapsamda değerlendirilmeli ve zorunlu haller dışında bu tür düzenlemelere vergi mevzuatında yer verilmemelidir. Vergi sistemimizi bozan önemli unsurlardan birisi de vergi kanunları dışındaki diğer kanunlarda vergi, resim ve harçlara ilişkin istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilmesidir. Bu yolla yapılan düzenlemeler vergi sistemini bozmanın yanında vergi adaletini de zedeleyebilmektedir. Bu önemli sorun çözülmeli ve indirim, muafiyet ve istisna düzenlemelerinin sadece ilgili vergi kanunlarında yapılması sağlanmalı, diğer kanunlarda bu yönde düzenlemelere yer verilmemelidir” (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014:40-41).

“Vergi mevzuatında yer alan muafiyet ve istisnalar azaltılmalıdır. Vergi kanunlarındaki ve diğer kanunlardaki tüm istisna ve muafiyet hükümleri detaylı bir şekilde gözden geçirilerek kapsam olabildiğince daraltılmalı; ekonomik ve sosyal gerekçeler dışında istisna ve muafiyet uygulamalarına vergi mevzuatında yer verilmemelidir” (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014:47).

“Yeniden yazım çalışmaları devam eden Gelir Vergisi Kanunu, toplumun tamamını kavrayan yapısı ile toplumda vergi bilincinin ve gönüllü uyumun oluşmasına büyük katkı sağlamaya yönelik önemli bir fırsat oluşturmaktadır. Bu kapsamda Kanunun gerçek geliri kavrayacak ve vergi tabanını genişletecek şekilde hazırlanması büyük önem arz etmektedir. Kanunun yeniden yazımında mümkün olduğu kadar istisna ve muafiyetlerin kapsamı daraltılmalıdır. Ayrıca Kanun basitleştirilerek, herkesçe

kolay anlaşılabilir bir hale getirilmeli ve uygulamaları da aynı kapsamda kolaylaştırılmalıdır” (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014:56).

Bununla birlikte X. Kalkınma Planı’nın Hedef ve Politikalarına yönelik olarak Maliye Politikasının amaç ve hedefleri arasında 537. Numaralı hedef olarak:

“Vergilemenin daha adil olmasını ve mali fonksiyonunu yerine getirmesini sağlayacak şekilde vergi tabanı genişletilecektir.” şeklinde bir belirleme yapılmıştır.

Bununla birlikte Plana bağlı olarak hazırlanan “Öncelikli Dönüşüm Programları” kapsamında Kamu Gelirlerinin Kalitesinin Artırılması Programı’nın bileşenleri arasında vergi harcamalarına yönelik olarak şu belirlemeler yapılmıştır:

1. Bileşen: İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Gözden Geçirilmesi

- İstisna, muafiyet ve indirimler nedeniyle oluşan vergi harcamalarının mali etkilerinin tahmin edilmesi*
- Etkin olmayan düzenlemelerin kaldırılması veya revize edilmesi*
- Sisteme dâhil edilmesi öngörülen istisna, muafiyet ve indirimlere ilişkin kriterlerin belirlenmesi ve uygulama sonuçlarının düzenli değerlendirilmesi*
- Vergi harcamaları konusunda kamuoyunun düzenli ve ayrıntılı bilgilendirilmesi.*

T.C. Kalkınma Bakanlığı tarafından X. Kalkınma Planına ilişkin olarak hazırlanan 2015 Yılı Programında Maliye Politikasına ilişkin politika tedbirleri bölümünde Planda bulunan 537 numaralı hedefe ilişkin olarak Aralık sonu itibarıyla, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sorumluluğunda gerçekleştirilmek üzere aşağıdaki tedbirlere ve yapılacak işlemlere yer verilmiştir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014:181):

“Tebdir 228: Vergi harcamaları sağlıklı bir şekilde tespit edilecek, mali etkilerinin ölçülebilmesine ilişkin kapasite artırılabilecektir. Vergi harcamalarının daha sağlıklı şekilde tespit edilebilmesi amacıyla istisna, muafiyet ve indirimlere ilişkin envanter çıkarılacaktır. Söz konusu envanterde yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerin mali boyutunun doğru ölçülebilmesine ilişkin ilgili kurum ve kuruluşlarla veri teminine yönelik işbirliği sağlanacak, ayrıca kapasite geliştirme ve modelleme sistemleri altyapısı oluşturulacaktır.

Tebdir 229: Vergi kanunlarındaki istisna, muafiyet ve indirimlerde revizyonlar yapılacaktır. Vergi kaybına neden olan ancak etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimler gözden geçirilecek, sisteme dâhil edilmesi öngörülen vergi harcamalarına

ilişkin kriterler belirlenecek, hedeflenen seviyede katkı sağlamayan düzenlemeler kaldırılacak veya revize edilecektir.”

Görüleceği üzere kamu gelirlerinin kalitesini ve niteliğini arttırıcı, vergi sisteminde adaleti tesis edici ve vergi tabanının genişletilmesini sağlayıcı düzenlemeler yapılması gerektiği hususlarına gerek X. Kalkınma Planı’nda gerekse Plana ilişkin özel ihtisas komisyonu raporlarında ve 2015 yılı Programında rastlamak mümkündür.

Son olarak bu çerçevede 12.06.2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan Gelir Vergisi Kanun Tasarısına da değinmek gerekmektedir. Henüz yasalaşmamış tasarının genel çerçevesi gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisini tek çatı altında toplamaya dayalı olarak oluşturulmuştur. Tasarıya ilişkin genel gerekçeye bakıldığında da vergi harcamalarına ve gelir vergisi uygulamasına ilişkin olarak genel düşünce görülebilmektedir (Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 2013):

Gerekçede; gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin Türkiye’de vergi kapasitesinin altında kaldığı bu nedenle de dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının düşük olduğu ifade edilerek bu durumun vergi adaletini zedelediği belirtilmektedir. Aynı zamanda gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH’ye oranının yaklaşık %6 seviyesinde olduğu ifade edilerek bu oranın %11,4 olan OECD ortalamasının altında kaldığı belirtilmektedir. Bununla birlikte gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilere yönelik iki ayrı kanun bulunması ve indirim, istisna gibi düzenlemelere her iki kanunda da yer verilmiş olmasının mükerrerliğe neden olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle de iki vergi kanununun tek bir kanun haline getirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Tasarının hazırlanmasında bir takım ilkelerin esas alındığı görülmektedir. Bunlar:

- Yatırım, üretim, istihdam ve tasarrufların teşvik edilmesi,
- Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıtlı ekonomiye geçişin hızlandırılması,
- Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi,
- Vergi güvenliğinin güçlendirilmesi,
- Sosyal ve çevresel politikalarla uyumlu düzenlemelerin yapılması,
- Yürütmede esneklik ve etkinliğin artırılmasıdır.

Söz konusu ilkeler çerçevesinde oluşturulan kanun tasarısında yer alan düzenlemelerin, hangi gerekçelerle düzenlendiği hakkında tasarının genel gerekçe kısmında vergi harcamalarına yönelik olarak;

* Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin sağlanması için gereksiz istisna, muafiyet ve indirim gibi düzenlemelerin kaldırılması, bu çerçevede kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnaların daraltılması gibi bir takım istisnaların sınırlandırılması,

* Bu uygulamaların Ar-Ge ve katma değeri yüksek üretim faaliyetlerinin desteklenmesi yönünde kullanılması,

* Vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla vergi mevzuatının sadeleştirilmesi çalışmaları çerçevesinde, kanunda dağınık halde bulunan istisna, muafiyet ve indirim gibi düzenlemelerin ilgili gelir grupları altında düzenlenmesi, gibi uygulama hedeflerine yer verilmiştir.

SONUÇ

Devlet gelişen ve değişen fonksiyonlarına paralel olarak, kendisine yüklenen birtakım görevleri yerine getirmek için harcama yapmak zorundadır. Harcama yaparak yerine getirdiği görevlerin genel itibariyle kamu hizmeti olarak adlandırıldığı düşünüldüğünde, bu hizmetlerin sunumu için gelire ihtiyaç duyulduğu kabul edilebilir. Daha açık bir ifadeyle devlet, sunmuş olduğu kamu hizmetlerini finanse etmek için gelir elde etmek zorundadır. Modern anlamda var olduğu günden bu zamana kadar da devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Özetlenecek olursa devlet, kendisine yüklenen fonksiyonlarını gerçekleştirebilmek için harcama yapma ve vergi toplama gibi yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemler de devletin elinde bulunan politika araçlarını oluşturmaktadır.

Maliye politikası araçları olarak kabul edilen kamu harcamaları ve vergilerin zaman içerisinde dönüşen ekonomik ve sosyal durumlar karşısında nitelikleri değişebilmektedir. Zira devletler, harcama politikalarını, desteklenmesi uygun görülen toplumsal kesimlere, etkinliklere veya faaliyetlere ayrıcalık tanıyacak şekilde değiştirebilmektedirler. Benzer şekilde devletlerin, vergi sistemlerinde farklı ekonomik ve sosyal amaçlarla yer verdikleri çeşitli ayrıcalık müesseseleri ile vergi toplama yetkisini, bazı toplumsal kesimler, etkinlik veya faaliyetler açısından kullanmadıkları görülebilmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayan vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmesi anlamına gelen bu durum, “vergi harcaması” kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. İlk bakışta vergi toplamak için yapılan harcamalar veya toplanan vergilerin harcanması olarak algılanabilecek olan bu kavramın, ilk kez 1960'lı yılların sonunda ABD’de kullanıldığı bilinmektedir. Kavramsal olarak ilk kullanımın ABD’de olmasına karşılık vergi harcamalarına yönelik ilk çalışmalar 1950’li yılların sonunda Federal Almanya’da başlamıştır.

Vergi harcamaları genel itibariyle; farklı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi sistemlerine eklenen çeşitli istisna, muafiyet, oran indirimi ve vergi erteleme gibi müesseseler nedeniyle toplanmasından vazgeçilen vergi gelirleri olarak tanımlanmaktadır. Kavramın bu yönüyle bir tür kamu harcaması olduğu kabul edilebilir. Zira vergi harcamaları nedeniyle devlet, tıpkı kamu harcamalarında olduğu gibi mali bir kayıp yaşamaktadır. Kamu harcamaları açısından yapılan sınıflandırma çerçevesinde ise vergi harcamaları transfer harcamalarının, vergi sistemi aracılığıyla

dolaylı bir şekilde yapılan bir türü olarak kabul edilmektedir. Her ne kadar bir tür kamu harcaması niteliğinde sonuçlar doğursa da vergi harcamaları devlet bütçesinin gelir tarafından kaynaklanmaktadır.

Bu noktada vergi harcamalarının doğrudan kamu harcamaları ile benzerlik ve farklılıkları önem kazanmaktadır. Benzer yönleri olarak her ikisinin de kamu kaynağını kullandığı ve yararlananlara fayda sağladığı, her ikisinin de kamu kaynaklarını azalttığı, her ikisinin de birer maliye politikası aracı olduğu ve birbirlerinin alternatifi olarak kullanılabilecekleri gösterilebilir. Buna karşılık, kamu harcamaları daha önce toplanan kamu gelirlerinin dağıtılması şeklinde gerçekleşirken vergi harcamaları henüz toplanmayan bir gelirin toplanmasından vazgeçilmesi biçiminde gerçekleşmektedir. Aynı şekilde kamu harcamalarının muhatabı o ülkede yaşayan herkes olurken vergi harcamaları yalnızca mükellef olarak kabul edilen kimseleri ve sadece ilgili mükellef veya mükellef gruplarını dikkate almaktadır. Bu durum da bu iki uygulamadan faydalananların farklı kesimler olduğunu göstermektedir. Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki bir diğer farklılık ise bütçeleme tekniği açısından yaşanmaktadır. Kamu harcamaları doğrudan bütçe içerisinde yer almakta ve harcamalar bütçede öngörülen ödenekler çerçevesinde yapılmaktayken, vergi harcamaları bütçe dışı harcamalar olarak adlandırılmaktadır. Zira vazgeçilen gelirleri ifade eden vergi harcamaları bütçenin ne gelir ne de gider tarafında yer almaktadır. Son olarak bu iki harcama türüne ilişkin bütçeleme tekniği açısından da bir farklıktan söz edilebilir. Vergi harcamalarının tahmin edilmesi ve hesaplanması kamu harcamalarına ilişkin yapılan tahmin ve hesaplamalardan farklılık göstermektedir.

Vergi harcamaları dolaylı transfer harcamaları olma özelliği ve bütçe içerisinde yer almamaları nedeniyle mali saydamlık ve hesap verilebilirlik gibi kamu mali yönetiminin taşıması gereken bir takım ilkelere de zarar verebilmektedir. Zira ölçülebilme ve raporlanabilme gibi zorlukları taşıması nedeniyle, vergi harcamaları denetimden uzak kamu harcamaları olarak da değerlendirilebilmektedir. Vergi harcamalarının bu olumsuz yönünden kurtulmak, şeffaf ve hesap verebilir bir kamu mali yönetimi oluşturmak amacıyla vergi harcamalarının bütçeleme tekniği çerçevesinde belirlenmesi, tahmin edilmesi, hesaplanması ve bütçelenmesi gerektiği yönündeki görüşler bu yöndeki çalışmaları beraberinde getirmiştir. 1959 yılında

Federal Almanya’da 1968’te ilk vergi harcamaları bütçesinin oluşturulması ile devam eden süreç, günümüzde birçok gelişmiş ve gelişmekte ekonomiye sahip ülkede vergi harcamalarına ilişkin raporlama çalışmalarının gerek yasal zorunluluk çerçevesinde gerekse böyle bir zorunluluk olmaksızın devam etmektedir. ABD, Birleşik Krallık, Almanya, Kanada ve Hollanda gibi ülkelerde vergi harcamalarına yönelik ayrıntılı belirleme ve hesaplamaların yapıldığı bilinmektedir. Genel kabul gördüğü üzere vergi harcamalarının tahmin edilmesinde ve hesaplanmasında, vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır.

Türkiye’de vergi harcamaları konusunda yapılan çalışmalara bakıldığında ise vergi harcamalarına yönelik ilginin 1990’lı yılların sonunda başladığı, ilk vergi harcama raporunun ise Gelirler Genel Müdürlüğü’nce 2001 yılında yayınlandığı bilinmektedir. Bununla birlikte vergi harcaması kavramı mevzuatımıza ilk kez 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Daha sonra 2007 yılında T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından Vergi Harcamaları Raporu yayınlanmış ve Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan ve vergi harcaması olarak kabul edilebilecek düzenlemelerin neler olduğu belirlenmiştir. 2001 yılında hazırlanan rapordan farklı olarak bu raporda vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin hangi yöntemin benimseneceği konusunda bir belirleme yapılmış ve vazgeçilen gelir yönteminin kullanılmasıyla hesaplanan vergi harcama tahminlerinin her yıl bütçeye ekli liste halinde sunulacağı ifade edilmiştir. Ayrıca söz konusu raporda, Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergileri için vergi harcamalarının tahmini tutarları rapora ekli listelerde tespit edilmiştir.

Ülkemizde vergi harcamaları konusunda hali hazırda bütçeleme sürecinde yapılan tek çalışma, 2006 yılından itibaren her yıl bütçe kanununa ekli sonraki iki yılın tahminlerini de içerecek şekilde vergi türleri itibari ile toplam vergi harcaması tahminlerini gösteren listelerin hazırlanmasıdır. Söz konusu vergi harcaması tahminlerinin oluşturulması sırasında vergi harcaması olarak kabul edilen düzenlemelerin hangilerinin olduğu gösteren ve vergi kanunları bazında yapılan listenin yanı sıra, söz konusu bütçe ekinde vergi harcaması tahminlerinin nasıl yapıldığına ilişkin kısa bir açıklama da bulunmaktadır.

Türkiye’de yıllar itibariyle Bütçe Kanununa ekli vergi harcamaları listesine ve vergi harcama tahminlerine bakıldığında en yüksek tutarlı vergi harcamasının gelir

vergisi kapsamında yapılan vergi harcamalarından oluştuğu görülmektedir. İlgili bütçe eklerinde yapılan açıklama doğrultusunda; listede belirlenen vergi harcama kalemlerinden yalnızca veri elde edilebilenlerinin dikkat alınmasıyla oluşturulduğu anlaşılan vergi harcaması tahminlerinden gelir vergisi ile ilgili olanlarının, bütçe büyüklükleri ile kıyaslanması neticesinde gelir vergisinin etkinliği konusunda önemli verilere ulaşılabilmektedir. Söz konusu verilere bakıldığında gelir vergisi kapsamında her yıl gelir vergisi tahsilâtının %18'lere varan kısmı kadar bir vergi gelirin tahsilinden vazgeçildiği görülmektedir. Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %20 ila %22,5 seviyesinde olduğu düşünüldüğünde, yalnızca gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamaları nedeniyle tahsilinden vazgeçilen vergi geliri tutarı 2014 yılı için yaklaşık 401 milyar TL olan toplam vergi gelirleri tahsilâtının %4'üne tekabül etmektedir. Bununla birlikte vergi harcamalarına ilişkin ilgili hesaplamalarda dikkate alınan rakamların tahmini tutarlar olması yanında, Vergi Harcamaları Listelerinde vergi sisteminde yer alan ve vergi harcaması niteliğindeki bütün düzenlemeler yer almamaktadır. Dolayısıyla toplam vergi gelirleri içerisindeki payı gelir üzerinden alınan vergilerin en önemlisi olması gerekirken çok düşük seviyelerde seyreden gelir vergisinin, içerdiği vergisel ayrıcalık niteliğindeki hükümler dolayısıyla neden olduğu vergi harcamaları nedeniyle etkin bir vergilendirme sağlamadığı ifade edilebilir.

Bununla birlikte 2014 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gider rakamlarına bakıldığında; yaklaşık 448 milyar 424 milyon Türk Lirası merkezi yönetim bütçe harcaması yapıldığı görülmektedir. 2014 yılı vergi harcamalarının tutarının ise yaklaşık 23 milyar 888 milyon olarak tahmin edildiği göz önünde bulundurulduğunda, bütçenin gider kalemleri arasında yer almayan vergi harcamalarının merkezi yönetim giderlerinin yaklaşık %5,3'lük kısmına isabet ettiği görülmektedir. Bu durum da yalnızca tahmin edilerek liste halinde bütçe kanuna eklenilmesiyle yetinilen vergi harcamalarını, esas itibarıyla bir tür kamu harcaması olması nedeniyle üzerinde önemle durulması gereken bir konu haline getirmektedir.

Türkiye'de vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe giderlerine oranının %5'ler seviyesinde seyrettiği, faiz dışı harcamalar dikkate alındığında ise bu oranın %7'lere varacak şekilde yükseldiği görülmektedir. OECD'ye üye ülke verileri ile karşılaştırıldığında özellikle ABD ve Birleşik Krallık örneklerinde raporlanan vergi

harcaması sayılarının, Türkiye'ye nazaran oldukça yüksek olduğu, vergi harcamalarının kamu harcamalarına olan oranı üzerinden de görülebilmektedir.

Bununla birlikte çalışmaya konu edilmiş OECD'ye üye ülkelerde vergi harcamaları kamu harcamaları oranı ortalamasının %18,2 civarında olduğu tespit edilmiştir. Türkiye'deki veriler analiz edildiğinde ise bu oranın ortalamanın altında olduğu ifade edilebilir. Söz konusu bu durumun en önemli nedeni vergi harcaması olarak kabul edilen ve hesaplamalara dâhil edilen düzenlemelerin sınırlı tutulması, vergi sistemi içerisinde vergisel kolaylık sağlayan ve standart yapıdan sapan bütün unsurların hesaplamalara dâhil edilmemesi olarak gösterilebilir. Veri elde etme sorunu nedeniyle ortaya çıkan böyle bir durum neticesinde ise vergi harcamaları yoluyla yapılan dolaylı transfer harcamalarının boyutu tam olarak belirlenememektedir. Buna rağmen bütçe büyüklükleri göz önünde bulundurulduğunda merkezi yönetim bütçe giderlerinin faiz harcamaları dışında kalan kısmının yaklaşık %6-%7'sine karşılık gelen tutarda bir kamu harcamasının vergi sistemi aracılığıyla yapılmış olması, üzerinde durulması gereken bir husustur.

Gerek çalışmaya konu ülke uygulamalarında gerekse Türkiye'de vergi harcamaları konusunda yapılan çalışmalarda ve vergi harcaması raporlarında bu harcamalara ilişkin tahmini rakamlara yer verildiği görülmektedir. Sağlıklı analizlerin yapılabilmesi ve bütçe denetiminin gerektiği gibi sağlanabilmesi için vergi harcaması rakamlarının da diğer bütçe kalemleri gibi mali yılsonunda gerçekleşme rakamlarının tespit edilebilmesi gerektiği ifade edilebilir. Bu çerçevede Türkiye örneği üzerinden kesinleşmiş vergi harcaması tutarlarının tespitine ilişkin bir öneri getirilmiş, bu konuda beyanname özetlerinden yararlanılabileceğinden bahsedilmiştir. Bununla birlikte gelir vergisi tahsilâtlarının yaklaşık %94'ünün kazanç ve iratlar üzerinden yapılan vergi kesintisi usulüyle elde edilmesine rağmen birçok vergi harcaması niteliğinde düzenlemeyi içinde barındıran Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesinin vergi harcamaları hesaplamalarına dâhil edilmediği belirtilmiştir. Bu çerçevede Geçici 67'nci madde kapsamında yapılan vergi kesintileri dolayısıyla oluşan vergi harcaması tutarlarının tespitine ilişkin başka bir öneri getirilmiştir.

Son olarak son zamanlarda vergi harcaması konusunda kalkınma planları ve yıllık programlar çerçevesinde Türkiye'de yapılması planlanan çalışmalara

değirilerek bu çerçevede TBMM’ye sunulan “Gelir Vergisi Kanun Tasarısı”nda yer alan düzenlemelere ilişkin tasarı gerekçesinde belirtilen açıklamalara değinilmiştir.

Sonuç olarak:

- Türkiye’de vergi harcamaları konusunda yapılması gereken çalışmaların başında, vergi harcamasına neden olan düzenlemelerin yer aldığı kanun ve diğer mevzuatın dağınık yapısının giderilmesi gelmektedir.
- Gelir vergisi kapsamında vergi harcamasına neden olan düzenlemelerin yalnızca Gelir Vergisi Kanunu’nda yer almasının sağlanması, kurumlar vergisi ile aynı kanunda düzenlenecek gelir vergisi kapsamındaki vergisel ayrıcalık düzenlemelerinin analizlerinin yapılarak, maliye politikası çerçevesinde belirlenecek amaçlar doğrultusunda verimsiz harcamaların kaldırılması gerekmektedir.
- Vergi adaletinin sağlanması ve verginin tabana yayılması doğrultusunda vergi harcamaları konusunda yapılacak böyle bir düzenlemenin ardından, vergi harcamalarının raporlanması konusunda daha teknik ve önemli analizlerin yapılması, hesap verebilir ve şeffaf bir kamu mali yönetiminin oluşturulması sağlanmalıdır.
- Bu çerçevede standart vergi yapısının net olarak belirlenmesi, bu yapıdan sapan tüm unsurların vergi harcaması olarak kabul edilerek tahmin ve hesaplama süreçlerine dâhil edilmesi, her mali yıl için ayrı bir vergi harcama bütçesi hazırlanarak, gider bütçesi ile birlikte görüşülüp kanunlaşmasının sağlanması gerekmektedir.
- Bununla birlikte kesin hesap kanunlarında, vergi harcamaları bütçesine de yer verilerek, mümkün olduğunca vergi harcaması tutarlarının gerçekleşme rakamları elde edilmeye çalışılmalı ve maliye politikası çerçevesinde vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerde vergi harcamalarına ilişkin verilerden de yararlanılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, Ç. C. (2003). *Sosyal Politika Araçları*.
<http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/araclar.html>, (06.02.2015).
- Batirel, Ö. F. (2013). Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi Ve Anayasaya Uygunluk. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 24: 13-20.
- Bümko. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
<http://www.bumko.gov.tr/> (25.03.2015).
- Çakır, M. (2014). Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler. *Vergi Raporu*. 177:108-115
- Dpt, Devlet Planlama Teşkilatı. (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- Edizdoğan, N. ve Erhan G. (2013). Vergi Afları Ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. 164: 99-119.
- Ferhatoğlu, E. (2001). *Vergi Harcaması Kavramı Ve Avrupa Birliği Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ferhatoğlu, E. (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması Ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 6(2): 77-93.
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2007). *Vergi Harcamaları Raporu*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (2001). *Vergi Harcamaları 2001 Yılı*.
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627> (10.01.2015).

- Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi İibf Dergisi*. 22(1): 27-52.
- Gönül, H. H. (2002-a). Vergi Harcamaları-I. *Yaklaşım Dergisi*. 111: 78-82.
- Gönül, H. H.. (2007). Abd'de Vergi Harcamaları. *Yaklaşım Dergisi*. 171:76-82
- Hm Revenue And Customs. *Child Tax Credit-Gov.Uk*. <https://www.gov.uk/child-tax-credit> (05.02.2015).
- Imf. (2001). *Manual On Fiscal Transparency*. Washington D.C.: International Monetary Found.
- Imf. (2007). *Manual On Fiscal Transparency*. Washington D.C.: International Monetary Found.
- Kaplan, E. (2012). *Vergi Harcamalarının Türk Vergi Sistemindeki Yeri*. *Vergi Dünyası*. 369 (Mayıs): 123-138.
- Karaarslan, E. (2013). *Kamu Harcama Hukuku*. Antalya: Bilişim Eğitim Kültür Ve Araştırma Derneği Yayınları.
- Karahanoğulları, Y. (2011). Abd'nin Federal Bütçe Süreci. *Maliye Dergisi*. 160 (Ocak-Haziran): 269-288.
- Karahanoğulları, Y. (2014). Birleşik Krallıkta Merkezi Yönetim Bütçesi. *Ankara Üniversitesi Sbf Dergisi* 69(1): 77-107.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerinde Etkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. İstanbul: 24-44.
- Katırcı, H. ve Polat, S. (2015). Uzlaşma Müessesesi İle Hedeflenenler Ve Gerçekleşenler. *E-Yaklaşım*. 265.
- Kayalıdere, G. ve Mastar Özcan, P. (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamaları Analizi:Türkiye Ve Bazı Oecd Ülke Örnekleri. *Süleyman*

Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 17(1): 341-366.

Koçak, B. (2005). 5281 Sayılı Yasa İle Gv, Kv Ve Kdv Kanunlarında Yapılan Değişiklikler-I. *E-Yaklaşım*. 19.

Kolçak, M. (2014). Türkiye Ve Oecd Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi. *Azerbaycanın Vergi Jurnalı*.
<http://vergijurnali.az/upload/file/2014-3.m.kolcak..pdf> (11.08.2014).

Kraan, D. (2004). Off-Budget And Tax Expenditures. *Oecd Journal On Budgeting*. 4(1).

Kulu, B. (2000). Vergi Harcaması Ve Uygulama Örnekleri. *Vergi Dünyası*. 228.
<http://www.eksenyummm.com.tr/index.php?do=show&page=bulletin&id=1483>
(11.08.2014)

Küçük, A. (2013). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Mcbride, W. (2013). A Brief History Of Tax Expenditures. Tax Foundation Fiscal Fact. 391.

Mcdonald, H. (2010). *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Munson, B. J. (2011). *Tax Expenditure Policy: An Analysis Of Indirect Government Spending*. Law Offices Of Losavio & Dejean.
http://www.losaviodejean.com/s3web/1002115/docs/thesis_complete.pdf
(11.08.2014).

Oecd. (2010). *Tax Expenditures In Oecd Countries*. Oecd.

Organ, İ. ve Fatih Ç. (2012). Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Harcaması Kavramı. *Vergi Dünyası*. 372 (Ağustos): 134-143.

- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2008). *Vergi Hukuku*. 15. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özker, A.N. (2002). *Vergi Hukuku Ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu Ve Uygulanabilir Etkinliği*. E-Akademi. <http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.html> (11.08.2014).
- Pedük, T. (2005). *Dünya'da Ve Türkiye'de Vergi Harcamaları*. Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pedük, T. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ve Vergi Harcamaları. *Vergi Dünyası*. 294 (Şubat): 114-117.
- Pedük, T. (2006). *Vergi Harcamaları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Pınar, A. (2010). *Maliye Politikası Teori Ve Uygulama*. Ankara: Naturel Yayıncılık.
- Sabuncu, C. G. (2011). *Türkiye'de Vergi Harcamalarının Analizi*. Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları Ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*. 159(Temmuz-Aralık): 262-277.
- Surrey, S. S. ve Hellmuth, W. F. (1969). The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker. *National Tax Journal*.: 528-537.
- Swift, Z. L. (2006). Managing The Effects Of Tax Expenditures On National Budgets. *World Bank Policy Research Working Paper*. 3927(Mayıs).
- T.C. Başbakanlık (2013). *Gelir Vergisi Kanun Tasarısı*. 12 Haziran 2013. <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> (05.02.2015).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2014). *X. Kalkınma Planı "Vergi" Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2014). *X. Kalkınma Planı (2014-2018) 2015 Yılı Programı*. 2015 Yılı Programı. Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı.

- T.C. Maliye Bakanlığı. Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. *Vergi Harcamaları Listesi. 2006-2015* <http://www.bumko.gov.tr/tr,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html> (24.02.2015).
- T.C. Maliye Bakanlığı. Gelir İdaresi Başkanlığı. *Faaliyet Raporları. 2006-2014.* <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=118> (23.04.2015).
- T.C. Maliye Bakanlığı. Gelir İdaresi Başkanlığı. *Kurumlar Vergisi Kanun Gerekçesi.* http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/gerekceler/5520_sayili_kanun.pdf (14.04.2015).
- T.C. Maliye Bakanlığı. Gelir İdaresi Başkanlığı. *Vergi İstatistikleri.* <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> (22.04.2015).
- T.C. Maliye Bakanlığı. Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Bütçe Gelir Büyüklükleri.* <https://www.muhasebat.gov.tr/> (26.04.2015).
- Tesev. (2000). *Kamu Maliyesinde Saydamlık.* Belge. İstanbul: Tesev Yayınları.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2013). *Türk Vergi Sistemi.* 18. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Tüğen, K. (2012). *Devlet Bütçesi.* 11. İzmir: Bassaray Matbaası.
- Türk, İ. (2010). *Kamu Maliyesi.* 8. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uğurlu, H. (2013). *Vergi Harcaması Uygulamaları Ve Etkinliklerinin Analizi.* Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uluatam, Ö. (2005). *Kamu Maliyesi.* 9. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Uysal, O. (2014). Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesinin Adalet Ve Eşitlik İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi. *E-Yaklaşım.* 254.
- Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları Ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası.* 379: 175-187.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>. (14.04.2015)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>. (14.04.2015)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>. (14.04.2015)

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3218.pdf>. (15.04.2015)

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4691.pdf>. (15.04.2015)

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4760.pdf>. (15.04.2015)

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.488.pdf>. (15.04.2015)

492 sayılı Harçlar Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.492.pdf>. (14.04.2015)

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>. (14.04.2015)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>. (14.04.2015)

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun,

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5746.pdf>. (14.04.2015)