



T.C  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE VE BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARININ  
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ (2006-2015)**

**Hazırlayan**

Mahmut Akif GÜVEN

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman**

Yrd. Doç. Dr. Yusuf TEMÜR

TOKAT - 2016

**BİLİMSEL ETİK SAYFASI**

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Yrd. Doç. Dr. Yusuf TEMÜR'ün danışmanlığında hazırlamış olduğum “TÜRKİYE VE BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ (2006-2015)” adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

22/08/2016

Mahmut Akif GÜVEN

TÜRKİYE VE BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARININ  
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ (2006-2015)

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 22 / 08 / 2016

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Prof.Dr. Adem Doğan

Üye : Yrd. Doç. Dr. Yusuf Temur

Üye : Yrd. Doç. Dr. Deniz Selin Duran

Üye : .....

Üye : .....

İmzası



Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun  
15/08/2016 tarih ve 33-03 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul  
edilmiştir.

Prof.Dr.Mustafa ÇOLAK  
Enstitü Müdürü: ..... Enstitü Müdürü



## TÜRKİYE VE BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARININ KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ (2006-2015)

### ÖZET

1960'lı yıllardan itibaren literatüre giren ve devletlerin, iktisadi ve sosyal hayatı düzenleme araçlarından biri olan vergi harcamaları 'standart vergi sisteminden sapmalar' şeklinde tanımlanmaktadır.

Devletler, vergi sisteminde yer alan istisna, muafiyet, vergi oranı indirimi ve vergi erteleme gibi uygulamalarla teşvik etmek istediği kesimlerin vergi yüklerini azaltarak sübvansede edebilirler. Vergi gelirlerinden feragat etme şeklinde gerçekleşen vergi harcamaları bu yönüyle kamu harcamalarına benzetilmektedir. Kamu gelir ve harcama politikaları açısından önemli bir konumda olan bu harcamaların etkin kullanımıyla mali disiplinin sağlanmasına katkı sağlanabilmektedir. Bunun ön şartı ise vergi harcamalarının iyi analiz edilip vergi harcamaları raporlarının oluşturulmasıdır. Vergi harcamaları raporlarının oluşturulması, vergi harcamalarının belirlenerek sınıflandırılması, hesaplama yöntemleri kullanılarak maliyetlerinin tespiti ve tahmini rakamların raporlara eklenmesi safhalarından oluşmaktadır. Türkiye'de 2006 yılında yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla birlikte mali saydamlık ve bütçe disiplini ilkeleri gereğince vergi harcamaları raporlarının hazırlanması yasal gereklilik haline gelmiştir.

Bu çalışmada, vergi harcamalarına dair ilk çalışmaları yapan OECD ülkelerinden ABD, Avustralya, Birleşik Krallık, Almanya, Kanada ve Türkiye'de vergi harcamalarının vergi gelirleri, kamu harcamaları ve GSYH ile kıyaslanarak kamu ekonomisindeki yerine dair değerlendirme yapma imkanı elde edilmek istenmiştir. Ayrıca vergi harcamalarının politika aracı olma fonksiyonu üzerinde durularak bu harcamalar kanalıyla ilgili ülkelerde hangi sektörlerin ve kesimlerin desteklendiği vurgulanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Harcamaları, Kamu Harcamaları, OECD**

## **COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX EXPENDITURES IN TURKEY AND SOME OECD COUNTRIES (2006-2015 YEARS).**

### **ABSTRACT**

Entering literature from the 1960s, tax expenditure, the state of economic and social life of the arrangements is one of vehicle, defined as “deviation from the standard tax system”.

States can subsidize the sectors they want to encourage by reducing their tax burden with some applications, such as exemptions, tax rate reductions and tax cuts suspension. In this regard tax expenditures are realized in the form of waiver of tax income compared to public spending. In this regard efficient use of this expenditures, an important position in terms of public revenue and expenditure policies, may contribute to maintaining financial discipline. The precondition for this situation is the tax expenditure must better analyze and creation report on tax expenditures. The creation of tax expenditure report is composed of stages literally determining the classification of tax expenditures, estimates of the costs of detection and calculation methods, determining the cost calculation methods and adding to report cost estimates. In Turkey, which came into force in 2006 with Public Financial Management and Control Law, preparation of tax expenditures reports, in accordance with the principles of financial transparency and budget discipline, has become legal requirement.

In this study, the first studies on tax expenditures that OECD countries are USA, Australia, United Kingdom, Germany, Canada and Turkey, by comparing with tax revenues of tax expenditures and public expenditures, GDP, has been requested to obtain the opportunity to make assessments on the place in to the public economy. In addition, with emphasis on function that the tax expenditure policy tool in countries associated with these expenditures channel has tried to emphasize that supported which sectors and areas.

**Key Words: Tax, Tax Expenditures, Public Expenditures, OECD**

## İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası .....	i
Özet.....	iii
Abstract.....	iv
İçindekiler .....	v
Tablolar Listesi .....	viii
Kısaltmalar.....	ix
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: VERGİ HARCAMALARININ GENEL ÇERÇEVESİ.....</b>	<b>3</b>
1.1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI .....	3
1.1.1. Vergi Harcamasının Tanımı.....	6
1.1.2. Vergi Harcamasının Amacı .....	8
1.1.2.1. Ekonomik Amaçlar .....	8
1.1.2.2. Sosyal Amaçlar .....	9
1.1.2.3. Siyasi Amaçlar .....	10
1.1.3. Vergi Harcamasının Unsurları .....	11
1.1.4. Vergi Harcamasının Türleri .....	12
1.1.4.1. Vergi Muafiyeti.....	12
1.1.4.2. Vergi İstisnaları.....	14
1.1.4.3. Vergi İndirimi .....	14
1.1.4.4. Vergi Oranı İndirimi .....	15
1.1.4.5. Vergi Ertelemesi .....	16
1.1.5. Vergileme İlkeleri Kapsamında Değerlendirme .....	16

1.2. VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ .....	17
1.2.1. Vergi Harcamalarının Analizine Dair Genel Değerlendirme .....	17
1.2.2. Benchmarkın (Normatif Vergi Yapısı) Tanımlanması .....	18
1.2.3. Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi.....	22
1.2.3.1. Bütçeleme Sürecinin Tarihsel Gelişimi .....	22
1.2.3.2. Vergi Harcama Raporunun Oluşturulması ve Bütçeye Eklenmesi.....	24
1.2.3.2.1. Vergi Harcama Bütçeleri/Raporları Oluşturmanın Önemi .....	24
1.2.3.2.2. Vergi Harcamalarının Sınıflandırılması.....	26
1.2.3.2.3. Vergi Harcaması Tahminleri.....	28
1.2.3.3. Vergi Harcaması Bütçelerinde/Raporlarında Etkinlik .....	30
1.3. HESAPLAMA METODLARI .....	32
1.3.1. Vazgeçilen Gelir Metodu.....	32
1.3.2. Kazanılan Gelir Metodu.....	32
1.3.3. Eşdeğer Harcama Metodu.....	33
1.4. NEGATİF VERGİ HARCAMASI .....	34
<b>BÖLÜM 2 : VERGİ HARCAMALARININ KAMU</b>	
<b>MALİYESİNDEKİ YERİ .....</b>	<b>35</b>
2.1.VERGİ HARCAMALARI İLE KAMU HARCAMALARININ KIYASLANMASI.	35
2.1.1. Vergi Harcamalarının Artıları Ve Eksileri.....	40
2.1.1.1. Vergi Harcamalarının Artıları.....	40
2.1.1.2. Vergi Harcamalarının Eksileri .....	41
2.2.VERGİ HARCAMALARI – MALİYE POLİTİKASI İLİŞKİSİ.....	42
2.3.VERGİ HARCAMALARI – BORÇLANMA POLİTİKASI İLİŞKİSİ.....	43
2.4. VERGİ HARCAMALARI – EKONOMİK BÜYÜME İLİŞKİSİ .....	44
2.5. VERGİ HARCAMALARI – BÜTÇE DİSİPLİNİ İLİŞKİSİ .....	45
2.6. VERGİ HARCAMALARI - MALİ SAYDAMLIK İLKESİ İLİŞKİSİ .....	53

<b>BÖLÜM 3 : BAZI OECD ÜLKELERİ VE TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI: KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ .....</b>	<b>55</b>
3.1. ABD'DE VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI .....	55
3.2. BİRLEŞİK KRALLIK'TA VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI .....	61
3.3. AVUSTRALYA'DA VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI .....	66
3.4. ALMANYA'DA VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI.....	72
3.5. KANADA'DA VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI.....	78
3.6. TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI .....	82
3.7. ELE ALINAN OECD ÜLKELERİNDEKİ VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	89
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>92</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>95</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>105</b>



**TABLolar LİSTESİ**

Tablo: 3.1. ABD'de 2006-2015 Yılları İçin Hesaplanan Toplam Vergi Harcamaları	57
Tablo: 3.2. ABD'de Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü	59
Tablo: 3.3. Birleşik Krallık, 2012-2015 Mali Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları	62
Tablo: 3.4. Birleşik Krallık'ta Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü	64
Tablo: 3.5. Avustralya'da 2006 - 2015 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları	68
Tablo: 3.6. Avustralya'da Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü	71
Tablo: 3.7. Almanya'da 2006 - 2015 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları	73
Tablo: 3.8. Almanya'da Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü	77
Tablo: 3.9. Kanada'da Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü	80
Tablo: 3.10. Türkiye'de 2006 - 2015 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları	85
Tablo: 3.11. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü	87
Tablo: 3.12 Seçilen OECD Ülkelerinde Vergi Harcamaları Büyüklüklerinin Kıyaslanması	90

**KISALTMALAR**

<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>GSMH</b>	Gayri Safi Milli Hasıla
<b>GSYH</b>	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
<b>HMRC</b>	Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi
<b>IMF</b>	Uluslararası Para Fonu
<b>KİT</b>	Kamu İktisadi Teşebbüsü
<b>KMYKK</b>	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>OECD</b>	İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı
<b>s.</b>	Sayfa
<b>TC</b>	Türkiye Cumhuriyeti
<b>TES</b>	Vergi Harcamaları Raporu
<b>UK</b>	Birleşik Krallık

## GİRİŞ

Vergiler yüzyıllar boyunca devletlerin temel gelir kaynağı olmuştur. Klasik devlet anlayışında, vergi gelir getirici fonksiyonuyla ele alınmıştır. Ancak, İkinci Dünya Savaşının beraberinde getirdiği ekonomik ve sosyal yıkım, devletlerin vergileme ilkelerini gözden geçirmesine neden olmuştur. Nitekim II. Dünya Savaşından sonra ortaya çıkan ve sosyal devlet anlayışı olarak tanımlanan bu yeni yaklaşımda devlet iktisadi hayatın içinde yer alan aktörlerden biri haline gelmiştir.

Sosyal devlet anlayışının benimsenmesiyle birlikte vergileme, sadece gelir getirici fonksiyonunun dışına çıkmış ve gelirin yeniden dağılımı, ekonomik kalkınma ve ekonomik istikrar gibi iktisadi hedeflere ulaşmada başvurulan araçlardan biri haline gelmiştir. Vergiler, yine bu süreçte iktisadi hedeflerin yanı sıra gelir dağılımında adalet gibi sosyal devlet ilkesinin gereklerine de hizmet etmeye başlamıştır.

Ancak, 1970'lerden itibaren özellikle gelişmiş ülkelerde, vergilemenin bilinen özelliğinin aksine gelir azaltıcı etkisi ön plana çıkarılarak maliye politikasına yeni bir araç kazandırılmıştır. Bu yeni araca göre devletler ekonomik, sosyal ve siyasi politikaları kapsamında birtakım vergi gelirlerinden feragat etmektedirler. Vergi harcamaları olarak adlandırılan ve bir çeşit kamu harcaması şeklinde değerlendirilen bu harcamalar vergi kayıpları değil, vergi gelirinden vazgeçmedir. Bu vazgeçişler, vergi muafiyetleri, istisnalar, vergi oran indirimleri, vergi ertelemeleri şeklinde vergi sisteminde yer almaktadır. Özellikle gelişmiş ülkeler vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyetlerle belirlenen sektörleri, faaliyetleri veya kişileri bir politika dahilinde destekleyerek ekonomik kalkınma hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadır. Ancak, devletler bu amaçlar doğrultusunda vergi gelirlerinden feragat ederek dolaylı bir şekilde kamu harcamalarını arttırmaktadır. Bu döngüde, devletin, bütçenin gider kısmında görünmeyen vergi harcamalarıyla giderleri artmış ve bu durum bütçe dengesini olumsuz anlamda etkileyen bir unsur haline gelmiştir.

Vergi harcamaları kavramı, 1960'lı yıllarda ilk olarak Federal Almanya ve ABD'nin bu konuda çalışmalar yapmasıyla literatüre girmiştir. Türkiye özelinde ise, devlet eliyle yapılmış (2001 ve 2007 vergi harcamaları raporu haricinde) ciddi bir

çalışma bulunmamaktadır. Üstelik 2006 yılında yürürlüğe giren, mali saydamlık ilkesini ve bütçe disiplini öngören 5018 sayılı KMYKK'nunca yasal gereklilik olmasına rağmen Türkiye'de vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe kanununa ekli olarak, sadece liste şeklinde sıralanmasıyla yetinilmektedir.

Devlet için vazgeçilen vergi geliri niteliğindeki vergi harcamaları, neden oldukları gelir kayıplarına karşın yatırımları, dolayısıyla istihdamı teşvik edici olmaları halinde ekonomik kalkınma hedeflerine hizmet edebilirler.

Kamu maliyesindeki önemi, özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde yeterince önemsenmeyen vergi harcamalarının, ekonomik büyüme ve bütçe disiplini sağlama hedefine yönelik politika uygulamalarında ve gelirin yeniden dağılımında önemli bir işlevinin olabileceği ifade edilmelidir. Bu bağlamda, birinci bölümde vergi harcamalarının tarihçesine, literatürde yer alan tanımlamalarına, hesaplama yöntemlerine, sınıflandırılmasına ve analizine ilişkin olmak üzere teorik çerçevesine yer verilmiştir. İkinci bölümde vergi harcamalarının kamu maliyesindeki yeri başlığı adı altında vergi harcamalarının kamu harcamalarıyla kıyaslanmasına, maliye politikası, borçlanma politikası, ekonomik büyüme ve bütçe disiplini ile ilişkisine ve mali saydamlık ilkesinin vergi harcamalarıyla olan ilişkisine değinilmiştir. Üçüncü bölümde ise vergi harcama raporlarını ilk olarak hazırlamaya başlayan OECD ülkeleri ve Türkiye'de vergi harcamalarının vergi gelirlerine, kamu harcamalarına ve GSYH'ya oranına yer verilerek kamu ekonomisi içindeki payına vurgu yapılmıştır. Ayrıca ilgili ülkelerde vergi harcamalarıyla hangi sektörlerin desteklendiği vurgulanarak vergi harcamalarının politika aracı olma özelliği üzerinde durulmuştur.

Bu çalışmada bilimsel tarama modelinde betimsel analiz metodu kullanılmıştır. Çalışmanın amacı ise, vergi harcamalarının ilgili ülke ekonomilerindeki büyüklüğüne dair bir kanaat oluşturarak, bu harcamaların etkin kullanımının önemini ortaya koymaktır. Taramalarda literatürde bu anlamda yapılan çalışmaların yetersiz olduğu görülmüştür. Bu çalışma, literatürde bu bağlamda yapılan çalışmaları tamamlayıcı nitelikte olması nedeniyle önem arz etmektedir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ HARCAMALARININ GENEL ÇERÇEVESİ**

#### **1.1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI**

Verginin birçok tanımının olmasının yanında literatürde genel kabul görmüş olan tanımını, bireylerden veya tüzel kişilerden cebri olarak alınan ve karşılığında doğrudan bir karşılık vaadedilmeyen yani özel bir karşılığı olmayan iktisadi değer şeklinde yapmak mümkündür (Nadaroğlu, 193: 2000).

Ayrıca 1982 Anayasasının 73 üncü maddesi, “Vergi Ödevi” başlığı altında, aşağıda yer alan hükümleri içermektedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

Vergiyle alakalı bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere devlet, mükelleflerinden rızası olup olmadığına bakmaksızın kanunla vergi toplama hakkına sahiptir.

Ancak modern maliye düşüncesinin getirdiği ‘sosyal devlet’ anlayışına paralel olarak devletler, ulaşmak istedikleri belirli hedefleri yakalamak amacıyla genel itibariyle vergi sisteminden sapmalar olarak değerlendirilen vergi harcamalarını araç olarak kullanırlar. Ayrıca 1982 Anayasasının 2. maddesinde ifade edilen 'sosyal devlet' prensibinin ortaya koyduğu sonuçlardan biri olarak nitelendirilebilen vergi harcaması için Maliye Bakanlığınca 2007 yılında yapılan çalışmada belirtildiği gibi, belirlenmiş mükellef gruplarına veya faaliyetlere fayda sağlayan uygulamalardır ve bu uygulamaların vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi kesintisi, vergi mahsubu, vergi ertelenmesi vb şekillerde olabileceği söylenebilir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:5).

Vergi, kamusal faaliyetlerin finansmanında öne çıkan bir araçtır (Saraç, 2010: 263). Yani devlet, özel kesimden toplamış olduğu vergileri kendini idame ettirme adına tekrar özel kesime kamu harcaması yoluyla aktarır. Verginin toplanması süreci, devlet açısından iki çeşit maliyete neden olur. Birincisi, klasik anlamda vergi toplama maliyetleri olan 'idari maliyetler' şeklinde özetlenebilecek masraflardır. İkincisi ise,

kamu harcamalarından devletin kendi iradesiyle vazgeçtiği vergi gelirleri olması noktasında farklılaşan "vergi harcamaları" kavramıdır. Söz konusu harcamalar devlet bütçesi yerine, vergi sistemindeki mükelleflerin vergi yüklerini azaltan unsurlar aracılığıyla yapılır (Ferhatoğlu, 2005: 78).

Vergi harcaması, dünyada 1960'lı yıllarda ortaya çıkan bir kavramdır. İlk olarak Federal Almanya bu konuda çalışmalar yapmış olmasına karşın detaylı vergi harcama bütçesini ilk oluşturan ülke ABD olmuştur. ABD'de bazı kesimlerce federal gelir vergisi ve kurumlar vergisinde bulunan istisna-muafiyet, vergi indirimlerinin, vergi mahsupları ve vergi oran indirimlerinden bir farkının olmadığı ve alternatiflerinin olduğu görüşüne dayanmaktadır (Bittker, 1969: 224). Bu yeni kavramdan bahsedilen ilk resmî belge ise 1974 yılı Amerika Birleşik Devletleri Bütçe Kanunu olarak kabul edilir. Adı geçen kanun vergi harcamasını, federal vergi kanunlarında bulunan özel nitelikteki istisna, muafiyet, vergi indirimi, imtiyazlı vergi oranı ve vergi erteleme gibi düzenlemelerden kaynaklanan gelir kayıpları olarak tanımlamıştır (Thunronyi, 1988: 1164). Pedük'e göre, vergi harcaması yaklaşımının ABD'deki ilk yasal dayanağı olan 1974 Bütçe Reform Yasası, vergi harcamalarını bütçe denetimine dahil etmiştir. Yasa, vergi harcamalarının devlet harcamalarının bir şekli olduğunu ve bu nedenle de diğer kamu harcamaları gibi bütçe dokümanları ve süreciyle ilişkilendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur (Pedük, 2005: 1-5).

Surrey, vergi harcamalarını belirli faaliyetlere veya işlemlere özel indirimler sağlanması şeklinde tanımlar (Thunroyi, 1988: 1164). Vergi harcaması kavramını ABD'de ilk olarak kullanan Stanley Surrey'in önerisi doğrultusunda, ABD Hazine Bakanı Fowder tarafından hazırlanan ve 1968 yılında yayınlanan 1968, 1969 ve 1970 mali yıllarını kapsayan 'Vergi Harcama Bütçesi: Kavramsal Bir Analiz' adlı rapor tam hesap yaklaşımına doğru ilk adım olarak değerlendirilmektedir (Öztürk, 2011: 5). Dönemin ABD Hazine Bakanı Joseph W. Barr'ın talimatlarıyla 1969'da, standart vergi yapısından (benchmark<sup>1</sup>) ayrılan vergi ayrıcalıkları hükümlerinin bir listesi şeklinde ilk vergi harcaması bütçesi kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.

<sup>1</sup> Benchmark: Kısaca, standart vergi yapısını ifade eder. Bazı ülkelerde 'Norm' terimi kullanılır. Ör.: Fransa 'Normatif Vergi Yapısı' ibaresiyle bu kavramı ifade etmiştir.

Dünyada ilk geniş kapsamlı devlet yardımlarının bir listesi, kanuni gereklilik olmaksızın, 1959 yılında Federal Almanya bütçesinde yer almıştır (Break, 1985: 261). Almanya'yı 1968 yılında ABD takip etmiştir. Bunları; İspanya (1978) İngiltere (1979), Kanada (1979), Fransa (1980) ve Hollanda (1997) gibi OECD ülkeleri takip etmiştir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Günümüzde ise OECD ülkelerinin neredeyse tamamında yıllık bazda vergi harcamaları raporu yayınlanmaktadır.

Vergi harcamaları gelişmiş ülkelerde (OECD ülkelerinin 3/4'ünde) yıllık bazda bütçe kanunlarına ekli raporlarla mali saydamlık ilkesinin de bir gereği olarak kamuoyuna açıklanır. Azgelişmiş ülkelerde ise durum daha farklıdır. Bu ülkelerde vergi ayrıcalıkları belirli amaçları gerçekleştirmek için önemli bir araç olarak ve oldukça kapsamlı bir şekilde kullanılmasına rağmen vergi harcaması analizlerinin olmaması ciddi bir çelişkidir ( Maktouf ve Surrey, 1990: 204 ;Giray, 2002: 28).

Vergi harcaması terimi Türkiye'de ise ilk olarak 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile vergi mevzuatına girmiştir. İlgili kanunun Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ithafen 15. Maddesinde;

"...Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır..."

ibaresi yer almıştır.

Ayrıca yine 5018 sayılı kanunun İkinci Kısımının İkinci Bölümünde 18/c maddesinde vergi harcamaları terimi kullanılmasa da;

"... Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere, .... vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, kamu borç yönetimi raporu, ... eklenir. "

ibaresi yer almıştır. Yani ilgili kanunda geçen 'vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleriyle benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri' ifadesiyle eş değer anlama gelen vergi harcamaları kavramının kast edildiği söylenebilir.

Bu hükümlere ek olarak, anayasadan sonra vergi harcamalarına imkan tanıyan diğer mevzuatlar, kanun ve yönetmeliklerdeki ilgili hükümler çerçevesinde ortaya çıkmakta ve ilgili mevzuat çerçevesinde vergi harcamaları doğrudan bütçeden yapılmak yerine, vergilerin toplanmasından çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapıldığından bütçe harcamalarında görülmemektedir (Hepaksaz ve Çamurdan, 2010: 40).

### **1.1.1. Vergi Harcamasının Tanımı**

Genel anlamda bir tanım yapılacak olursa OECD'nin 1984 yılında yapmış olduğu çalışmada vergi harcamaları, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma şeklinde ifade edilmiştir (Giray, 2002: 8).

OECD'nin tanımına benzer şekilde Dünya Bankası ise vergi harcamalarını, politika yapıcıları tarafından hedeflenen davranışları teşvik eden, standart vergi yapısından (benchmark) farklılık gösteren vergi imtiyazları olarak tanımlamıştır (World Bank, 2003: 1). Vergi harcaması, muaccel olan vergi gelirlerinin toplanmaması değil, fonksiyonel olarak hükümete finansal destek sağlayan bir vergi sistemi bileşenidir (Swift, 2006: 2).

Vergi harcamalarının ilk yasal dayanağı olan ABD 1974 Bütçe Reform Yasası'nda ise vergi harcamaları, vergi erteleme, ayrıcalıklı vergi oranı, özel vergi mahsubu olanağı getiren veya gelirden indirim, muafiyet ve istisna veya beyana tabi kılmama imkanı sağlayan ve gelir kaybına neden olan vergi kanunu hükümleri şeklinde tanımlanmıştır (King, 1984: 16).

Dönemin ABD Hazine Müsteşarı Stanley Surrey de vergi harcamalarını, bir vergi yükümlülüğünün ertelenmesine, imtiyazlı bir vergi oranına, brüt gelirden özel bir istisna, muafiyet veya kesintiye izin veren; federal vergi kanunlarının gelir kayıpları olarak atfedilebilecek hükümleri şeklinde tanımlamıştır (Surrey, 1976: 683).

Vergi harcaması genellikle belirli bir sınıf mükellefe veya faaliyete tanınan vergi imtiyazından kaynaklanan, hükümet için tahmini bir gelir kaybı olarak tanımlanmaktadır (Burton ve Stewart, 5: 2011).



Yerli literatürde yer alan diğer bazı tanımları verilecek olursa;

- Vergi harcaması, 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 kaybı ifade etmektedir (Akdoğan, 2007: 173).
- Vergi harcaması kavramı; devletin, ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla tahsil edeceği vergilerden kısmen veya tamamen; geçici veya süresiz feragat etmesi demektir. Bu kavram ana hatlarıyla vergi muafiyetlerini, istisnalarını, indirimlerini ve teşviklerini içermektedir (Öz, 2002:11).
- Vergi harcaması, ekonomik, sosyal, mali vb. nedenlerle vergi sisteminde yer verilen istisna, muafiyet, indirim, farklı vergi oranı uygulamaları ve verginin ertelenmesi gibi ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelirdir (Balkaya Akça, 2000:7).
- 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 ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması olarak tanımlanabilmektedir (Kolçak, 2014: 62).
- Genel anlamda vergi harcaması, 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 ve olmamaları halinde verginin varlığı ve uygulanmasını engellemeyen ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri ile gerçekleştirilen vergi desteği şeklindeki kamu harcamasıdır (Pedük, 2006: 29-30).

Vergi harcamaları, hükümetin belli gruplara ya da vergi mükellef sınıflarının lehine (sektörler, firmalar veya bireyler) ve ekonomik faaliyetlere teşvikler<sup>2</sup> sağlamak

<sup>2</sup> Teşvik kavramı, “belirli ekonomik faaliyetlerin çeşitli nedenlerle daha fazla ve daha hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi veya gayri maddi destek, yardım ve özendirme” olarak tanımlanabilir (Pedük, 2006: 31).

için kullandığı bir araçtır (Bratic, 2006: 114). Bu bağlamda, vergi harcaması kavramını, ekonomiyi teşvik ve sosyal amaçlar nedeniyle vergi kanunlarında yer alan istisna, indirim ve vergi erteleme gibi unsurların belli bir dönemde kamu gelirlerine olan net etkisi olarak nitelendirmek de mümkündür (Kulu, 2000: 24).

### **1.1.2. Vergi Harcamasının Amacı**

Vergi harcamalarını, hükümetlerin veya politika yapıcıların belirli bazı özel grupları teşvik etmek adına normatif vergi yapısından ayrılan özel düzenlemeleri veya hükümet tasarrufları şeklinde ifade etmek mümkündür. Yani, vergi sorumlulukları azaltılarak devlet teşviklerinin direkt bütçe kanunu yerine vergi sistemine kanalize edilmesidir. Bu bağlamda vergi harcamasını, belirlenen finansal hedeflere ulaşmada kullanılan politika aracı konumuna oturtmak doğru olacaktır.

Nitekim vergi harcaması kavramının duayeni Stanley Surrey, F. Hellmuth ile yapmış olduğu çalışmada vergi harcamalarını, vergiye tabi net gelirin hesaplanmasında genel kabul görmüş kavramlardan ve uygulamalardan farklılaşan, kamu harcama programlarıyla da erişilebilecek sonuçlara ulaşmada kullanılan politika araçlarının vergi sistemi içerisinde gizlenmiş şeklini oluşturan hükümlere verilen ad, şeklinde açıklamıştır (Surrey ve Hellmuth, 1969: 528). Yani vergi harcamaları, bilinen politika araçlarından (Maliye Politikası) vergi sistemi içerisinde yer alan özel düzenlemeler olmaları itibarıyla farklıdır.

#### **1.1.2.1. Ekonomik Amaçlar**

Vergi, bilindiği üzere yarattığı iktisadi sonuçları nedeniyle (teşvik edilmek istenen sektörler, gruplara vergi kolaylıkları veya engellenmek istenen sektörler, gruplara vergi cezaları uygulamak şeklinde olmak üzere) ekonomi politikasında faal biçimde kullanılır. Vergi harcaması uygulamaları aracılığıyla gerçekleştirilebilecek başlıca ekonomik amaçlar ise; yatırımları teşvik etmek, üretimi teşvik etmek, ödemeler dengesini düzeltmek, tasarrufları teşvik etmek ve yerli sanayiye koruyup rekabet gücünü artırarak ekonomik yapıyı değiştirmektir (Özkara, 2004a: 23).

Saraç, tahsilinden vazgeçilen vergilerin vergi harcaması olarak anılmasının en önemli nedenini, bu harcamalar sayesinde kamu ekonomisinden özel ekonomiye üstü örtük bir fon transferinin gerçekleşiyor olmasına bağlamaktadır (Saraç, 2010: 263).

Ekonomik kalkınma için önemli bir etken olan yatırımları destekleyecek ana kaynak niteliğindeki tasarruflar, bilhassa gelişmekte olan ülkelerde kişi başı gelir düzeyinin yetersiz olması sebebiyle hedeflenen seviyeye getirilememektedir. Sermaye gelirleri tasarruf elde edebilen, bu sayede elinde sermaye birikimi bulunan üst gelir seviyesindeki gruplara özgüdür. Dolayısıyla, sermaye gelirleri üzerine konulan vergilerin yaratacağı varsayılan sonuçlardan biri tasarruf düzeyinin azalması olacağından tasarrufları arttırmaya yönelik bir vergi politikası içinde sermaye gelirleri üzerindeki vergilerin indirilmesi gerekmektedir (Özkara, 2004b: 159). Vergilemede ödeme gücü ilkesiyle çelişse de 1980'lerden itibaren birçok ülkede sermaye üzerinden alınan vergilerde, vergi harcaması kapsamında çeşitli indirimler uygulanmıştır.

### ***1.1.2.2. Sosyal Amaçlar***

Sosyal politika; genelde toplumun farklı kesimlerinde ortaya çıkan muhtelif sosyal sorunları ortadan kaldırmayı ve herkesin sosyal refahını temin etmeyi ve yaygınlaştırmayı hedefleyen tedbirlerin ve uygulamaların bütünüdür (Özkara, 2004a: 25)

Sosyal devlet anlayışının yerleşmesinden itibaren uygulana gelen, hükümetlerin devlet hazinesinden yapmış olduğu dolaylı veya dolaysız transfer harcamalarının yanı sıra vergi harcamaları yoluyla da vergisel gelir hazineye girmeden düşük gelir düzeyindeki kesimlere aktarılır. Burada amaç üretime özendirme vs. değil, toplumda belli bazı kesimlere karşı pozitif ayrımcılık uygulamaktır.

Kamu yararına iş yapan dernek ve vakıflara sağlanan muafiyet ve istisnalar, sakatlık indirimi, emlak vergisi muafiyeti söz konusu amaçlara örnektir. Bu uygulamalarla yapılmak istenen belli bir teşvik değil, mükellefleri vergi yasalarından korumaktır (Pedük, 2005: 27).

Sosyal amaçlı vergi harcamaları gelir transferi, ekonomik amaçlı vergi harcamaları da teşvik tedbirleri şeklinde olmakta ve genel olarak gelir ve kurumlar

vergisine uygulanan teşvik tedbirleri özel yatırımlara avantaj sağlayarak bu kesimlere sermaye akışı sağlamaktadırlar (Ataç vd., 2007: 253).

### ***1.1.2.3. Siyasi Amaçlar***

Fiyat istikrarı, tam istihdam, enflasyon, işsizlik, ekonomik büyüme-kalkınma ve adil bir gelir dağılımı gibi makroekonomik hedeflere ulaşmak için maliye politikasının etkin kullanılması çağdaş ekonomi anlayışında kabul görmüş bir gerçektir. Bu açıdan vergi harcamalarının maliye politikası araçlarından biri olduğu düşünüldüğünde önemi daha da belirginleşecektir.

Ancak bu hedeflere ulaşma mevzuunda siyasi tercihlerin rasyonelitesi çok önemlidir. Vergi harcamaları, bütçe hazırlama sürecinde raporlanmadıkları ve maliyet tahminleri yapılmadığı sürece hükümetin meclis ve kamuoyu denetiminden uzaklaşmasına ve belli çıkar gruplarına yapılan transferlerin gizlenmesine hizmet eder (Bittker, 1969: 244).

Vergi harcaması sonucunu doğuran düzenlemeler de ülkelerin vergi yasalarında yer alır (Balkaya Akça, 2000: 11). Dolayısıyla vergi harcamaları siyasi iradenin yasa yoluyla uygulamaya soktuğu tek taraflı düzenlemelerdir denilebilir. Siyasi karar alıcıların yukarıda belirtilen hedefleri yakalama doğrultusunda bu yetkisini kullanması normatif ve rasyonel davranıştır. Ancak bazı kesimler adına rant kollama faaliyeti olarak görmesi, vergi harcamalarını işlevsel olmaktan çıkarıp tarafsız maliye anlayışını zedeleyecektir.

Vergi harcamaları mali saydamlık ilkesi bazında bütçeleme sürecine dahil edilmesiyle, kamuoyu için gizliliğini kaybedecek ve kendilerini destekleyen gruplara vergi sistemiyle menfaat sağlanması veya var olan menfaatlerin korunması daha da maliyetli hale geleceği için politikacılar açısından cazibesini azaltacaktır (Benker, 1986: 414).

Vergileme yetkisi, devlet tarafından tek taraflı kullanılan bir yetkidir ve bu yetki vergi harcamasının siyasi amacını oluşturmaktadır (Pedük, 2006: 33). 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinin son fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde

kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir, ifadesiyle bu konuya vurgu yapılmaktadır.

Ancak, vergi harcamalarının sonuçlarının, devlet bütçesi aracılığıyla yapılan harcamalara benzer olması, vergi sistemi içerisindeki bu özellikli hükümlerin birer vergi hükmü olarak nitelendirilmemesini gerekli kılmaktadır (Ferhatoğlu, 2005: 83). Bu durum ise mükellefler açısından ayrıcalık oluşturan vergileme hükümlerinin, normatif vergi sisteminden ayrılmalar şeklinde tanımlanan vergi harcamalarının kapsamına girmektedir.

### 1.1.3. Vergi Harcamasının Unsurları

Vergi harcaması kavramı temel iki unsuru içermektedir. Bunlardan birincisi; hükümetlerin bazı ekonomik, siyasal ve sosyal hedeflerini vergi aracılığıyla gerçekleştirebilmeleri için vergi yapısında bulunan özel koşulları ihtiva etmektedir. Maktouf ve Surrey özel koşulların devlet yardımlarıyla; yoksul aileler, emekliler gibi belirli sosyal grupların refahını artırma veya yatırım, tasarruf, imalat veya ihracatı teşvik etmek gibi ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere oluşturduğunu ileri sürmüştür (Maktouf ve Surrey, 1990: 204). Normatif vergi yapısından sapmalar veya vergi ayrıcalıkları her vergi sisteminde yer almakta ve tasarrufları, yatırımları, ihracatı ve üretimi teşvik etmek veya bazı sosyal gruplara (*örneğin düşük gelirli*) yardım amaçlı kullanılmaktadır.

İkinci unsur ise; vergilerin normatif yapısını oluşturan hükümler olup, bir verginin varlığı ve uygulanması için zorunlu unsurlardır, bunlar; vergi matrahı, konusu, vergileme dönemi, oran ve tarifeler, istisna-muafiyetlerin düzeyi, vergileme yetkisinin alanını ve vergi idaresini belirlemeden oluşmaktadır (Giray, 2002: 26).

Vergi harcamalarının belli başlı özellikleri bulunmaktadır. Özker'e göre (2002: 47);

- Vergi harcaması özel bir amaca hizmet etmelidir.
- Vergi ayrıcalığının değeri hesaplanacak şekilde olmalıdır. Vergi harcamaları ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşabilmek için gerçekleştirilmeye başlamıştır. Vergi harcamaları gelir ve harcama politikalarından oluşmaktadır.

- Vergi harcaması sisteminin oluşmasının idari yönden mümkün olması gereklidir.
- Kanunda vergi harcamasının faydasını azaltan bir hüküm bulunmamalıdır.
- Vergi harcaması düzenleri normatif olarak tanımlanmalı ve vergi tabanlarıyla ifade edilebilmelidir.

Balkaya Akça, vergi harcamalarının var olma sebebine dair, ülkelerin sadece ekonomik gelişimini değil, kültürel gelişimini de sağlamanın devletin görevlerinden olduğunu ve vergilemenin de bu konuda kullanılacak en uygun araçlardan biri olduğunu ileri sürmüştür. Yine aynı çalışmasında vergi harcamalarının dayandığı temel düşüncenin, devletin görevlerini gelirinden fedakarlık ederek yerine getirmesi olduğunu belirtmiş ve bunun o görevi kamu harcaması yaparak gerçekleştirmesinden farklı olmadığını savunmuştur (Balkaya Akça, 2000: 143).

Saraç, vergi harcamalarının iki unsurunun bulunduğunu ve bunlardan birincisinin belirli bir ekonomik veya sosyal amacın varlığından ibaret olduğunu, ikincisinin ise ayrıcalık yaratmalarına rağmen tahsilattan vazgeçme unsurlarından oluştuğunu ifade etmiştir. Ayrıca ilk unsurun irdelendiğinde maliye politikası araçlarına benzediğini, ikinci unsurun da Benchmarktan ayrılmalar olarak birçok ülke tarafından yasallaştırıldığını ve vergiden kaçınma veya kaçırma olarak görülemeyeceğini belirtmiştir (Saraç, 2010: 264-265).

#### **1.1.4. Vergi Harcamasının Türleri**

Vergi harcamalarının pratikte birçok uygulama biçimi vardır. Bunlar genel itibarıyla; vergi ayrıcalıkları özel oranlar (special rates), vergi mahsupları (credits against tax), vergi ödeme ertelemeleri (deferra's of tax liability), indirimler (deductions) veya muafiyetler (exclusions from income) şeklinde olabilmektedir (Surrey, 1976: 53).

##### ***1.1.4.1. Vergi Muafiyeti***

Vergi ödeme gücü bulunan kişilerin, güçleri doğrultusunda adaletli bir şekilde vergilendirilmesi esas kural olmakla birlikte, çeşitli nedenlerle bu kuralın dışına çıkılabilmektedir (Akdoğan, 2009: 48).

Muafiyet, vergi kanunlarında esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğması öngörölmüş olmasına rağmen, belirli kişilerin veya grupların vergi yükümlölüğü dışında tutulmalarını anlatır (Nadaroğlu, 2000: 237).

Belirli sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmada davranışları değiştirmek için tasarlanan tüm vergi ayrıcalıkları (teşvikleri) vergi harcamalarıdır, ancak tüm vergi harcamaları vergi ayrıcalığı değildir (Swift, 2006: 5). Swift, vergi teşviklerini vergi harcamalarının alt kümesinde tanımlamıştir. Ayrıca, vergi harcamalarının belirli bazı vergi mükelleflerini sübvans etmek için de kullanılabilceğini savunmuş, örnek olarak da yoksulluğu azaltmak için kullanılan vergi yardımlarının vergi harcamaları olduğunu ancak vergi teşvikleri olmadığına dikkat çekmiştir (Swift, 2006: 6).

Swift'in yargısını destekler nitelikte bir uygulama olan, gelir vergisinde kişinin kişisel harcamalarını yansıtan bağış ve sağlık harcamaları gibi giderlerinin vergi matrahından indirimine izin verilmesi, gelir vergisinin yapısına özgü bir uygulama olarak kabul edilmekte ve vergi harcaması olarak nitelendirilmemektedir (Kolçak, 2014: 4). Yani vergi sisteminde bulunan her vergi yardımı (muafiyet-istisna vb.) gelir kaybına neden olsa da bunların her biri vergi harcaması olarak nitelendirilemez.

Muafiyet ve istisna müesseseleri yabancı literatürde birbirinin yerine kullanılabilen girift kavramlar olmalarına karşın, Türk vergi sisteminde belirgin farklılıkları vardır. Muafiyet, vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması demektir (Orhaner, 2000: 150).

Gelir Vergisi Kanununun 9. maddesinde genel ve özel şartları belirlenen esnaf muafılığı muafiyetler konusuna örnek teşkil etmektedir. Bu kanuna göre sanat veya ticaret erbabının ticari kazançları sebebiyle vergiden muaf kılınabilmesi için kanunda öngörölen şartları taşıması gerekir.

Bir ticaret ve sanat erbabının esnaf muafılığından yararlanabilmesi için kanun, genel ve özel şartların aynı anda gerçekleşmiş olmasını hükme bağlamıştir (Şenyüz vd., 2014: 43). Bu tür esnafların faaliyetlerinin ölçeğinin küçük olması, gelirlerinin

düşüklüğü, vergilendirilmeleri halinde ortaya çıkacak idari maliyetlerin çokluğu gibi sebepler vergi harcaması olarak bu muafiyetin varlığını açıklar özelliğindedir.

Bunun yanı sıra, gelir vergisinde her bir gelir unsurunun kendine özgü bu tür uygulamaları olmakla beraber, tüm gelir türleri için geçerli olanları da vardır. Diplomat muafılığı bu niteliktedir (Balkaya Akça, 2000: 128).

#### ***1.1.4.2. Vergi İstisnaları***

İstisna, vergi kanunlarında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir vergi konusunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasını ifade eder (Nadaroğlu, 2000: 237).

Başar, vergi idaresinin mükelleflerden toplayabileceği verginin üst limitini ifade ederken; teorik anlamda her ekonominin bir vergileme kapasitesi olduğunu ve vergi idaresinin iyi işlediği, kayıt dışı ekonominin, vergi kayıp ve kaçığının olmadığı, vergileme oranlarının ideal olduğu ve vergiden kaçınma yaratmadığı, hiç bir indirim ve istisna uygulanmadığı varsayımları altında alınabilecek verginin, bu teorik kapasiteyi verdiğini savunmuştur. Bu teorik kapasite ile fiili vergileme kapasitesi arasındaki farkın vergi harcamalarının maksimum tutarını vereceğini ileri sürmüştür (Başar, 2012: 56).

Vergi harcaması olarak istisna uygulaması, vergiye konu olan faaliyetin vergilendirmeye tabi tutulmamasını ifade etmektedir. İstisna ile muafiyet uygulamasının yarattıkları etki itibarıyla aralarında fark yoktur. İstisna müessesesi verginin konusunu vergi kapsamı dışı bıraktığından objektif; muafiyet müessesesi ise belirli mükellefi vergi kapsamı dışında bıraktığından subjektif bir kavramdır.

#### ***1.1.4.3. Vergi İndirimi***

Vergi indirimi, brüt vergi miktarından vergiye tabi gelire ulaşmak için yapılan indirimlerdir (Coşkun ve Bilen, 2002: 162). OECD'ye göre ise vergi indirimleri, vergilendirilebilir gelire ulaşmak için matrahtan düşülen tutarlardır (OECD, 1996: 9).

Vergi matrahını küçülten bir diğer faktör de vergi indirimleridir. Mükellefin net vergi borcunun ortaya çıkarılması için gerekli olmasına karşın vergi kanunlarında bu gider indirimlerinin kapsamı verginin konusuyla örtüşmeyecek derecede geniş



tutulabilmektedir. Pratikte bu durum vergi indirimlerini de vergi harcaması olarak düşünmeyi gerektiriyor. Örneğin, yatırım indirimi, sermayenin masraf şekli olan amortismanına ek olarak tanınmış bir indirim olması sebebiyle o da bir çeşit vergi harcamasıdır (Özkara, 2004a: 18). Ayrıca vergi indirimleri, maliyeti düşürerek ya da karlılığı artırarak ilgili alanlarda ekonomik faaliyetleri özendirici etkide bulunmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 10).

Vergi indirimleri, sermaye kullanım maliyetini asgari düzeye çekerek özel yatırımları teşvik edici etkide bulunmaktadır. Vergi indirimleri aracılığıyla sermayenin üretim sürecine katılımının maliyetini azaltan mali nitelikteki ayrıcalıklarla sermaye daha uygun şartlarda değerlendirilerek yatırımlar teşvik edilmektedir.

Burada önemli nokta vergi harcaması kavramı ile vergi indirimi kavramı arasındaki ayrımdır. Tüm vergi indirimlerinin vergi harcamaları olmadığı tanımlandıktan sonra vergi harcaması açık hale gelecektir. Bilhassa yapısal olarak sınıflandırılabilen indirimler vergi harcaması değildir (Hashimzade vd., 2014: 5). Yani bir vergi sisteminin parçası olan her vergi sübvansiyonu vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir.

#### ***1.1.4.4. Vergi Oranı İndirimi***

Yatırımları teşvik edici vergi politikası araçlarından birisi de vergi oranı indirimleridir. Vergi oranlarında yapılacak indirimlerle, girişimcilere yapacakları yatırımları için önemli fonlar sağlanarak yeni yatırım projelerinin karlılıkları artırılmaktadır (Gökbunar, 1998: 32).

Belirli sektörlerdeki, belirli büyüklükteki ticari, sınai, zirai nitelikteki yatırımlar için yapılan harcamaların ilgili kazançtan indirilmesine izin veren bu uygulamayla amaçlanan, yatırımları teşvik ederek ülkenin kalkınmasına katkıda bulunmaktadır (Balkaya Akça, 2000: 134). Türk vergi sisteminde yer alan ücret gelirleri için farklı tarife uygulanması bu konuya iyi bir örnek olarak verilebilir (Kulu, 2000: 24).

#### ***1.1.4.5. Vergi Ertelemesi***

Verginin ödenmesinde, ödeme zamanının ertelenmesi vergi ertelemesidir (Kulu, 2000: 24). OECD, 2004 yılında yapmış olduğu çalışmada vergi ertelemesini, ‘vergi ödeme konusunda erteleme şeklini alan bir kolaylık’ olarak tanımlamıştır (Kraan, 2004: 130).

Vergi ertelemesi, ödenecek hale gelen verginin tahsil edilmeyip gelecek döneme bırakılmasını sağlayan kanuni tasarruftur (Saraç, 2010: 265). Bu anlamda vergi ertelemesi, devletten alınan faizsiz borca benzetilebilir (Giray, 2002: 29). Bu durumda devlet açısından vazgeçilen vergi, vazgeçilen faize dönüşür ve vergi harcaması tutarının erteleme dönemi öncesi ve sonrasında oluşan reel gelir farkı olarak hesaplanması gerekir (Saraç, 2010: 267).

Vergilemede uygunluk ilkesinin bir gereği olarak uygulamada yer edinen vergi ertelemesinin temel mantığı, verginin ödenme zamanını ve biçimini esas alarak mükelleflere kolaylık sağlamasıdır. Bazı kaynaklar vergi ertelemesini vergi harcaması olarak değerlendirmemiş, normatif vergi yapısının bir gereği olarak görmüştür.

Vergi ertelemesi, yeni yatırımları teşvik etmede etkili olabilir. Türk vergi sisteminden meseleye bir örnek olarak, mükelleflerin veya kurumların yapmış oldukları Ar-Ge harcamasına bağlı olarak ödeyecekleri verginin bir kısmının 3 yıla kadar faizsiz ertelenebilmesine imkan veren uygulama verilebilir. Ancak belirtmek gerekir ki harcama vergileri açısından vergi ertelemesi şeklinde bir vergi ödeme kolaylığı sağlanması söz konusu değildir.

Türkiye’de vergi harcaması uygulamaları bakımından, vergi oran indirimi ve vergi erteleme müesseseleri kullanılmakla birlikte, esas ağırlığın vergi istisna ve muafiyetlerinde olduğu görülmektedir (Özkara, 2004b: 157).

#### **1.1.5. Vergileme İlkeleri Kapsamında Değerlendirme**

Vergileme ilkeleri, vergi sisteminden ve o sistemden beklenen mali, ekonomik ve sosyal işlevlerin gerçekleşebilmesi için önerilen ve sahip olunan iktisadi düşünce sistemi içinde olması gerekeni gösteren temel kurallardır (Devrim, 1998:226).

Bilindiği üzere vergilemede genellik ilkesi vergi yüküne toplumun tüm fertlerinin katılımını öngörmektedir. Vergilemede adalet ilkesinin ise herkesin gücüne göre vergilendirilmesini varsaydığı düşünüldüğünde, genellik ilkesinin katı bir şekilde uygulanması adalet ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Nitekim 1982 Anayasasının 73. Maddesinde;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”

şeklinde ifade edildiği üzere genellik ilkesi kapsamında olmak üzere ödeme gücü prensibinin esas alınması anayasal kapsama alınmıştır.

Bununla birlikte, vergi ödeme gücünden bağımsız olarak ve ekonomik ve sosyal amaçların ötesinde politik kaygılarla, sistemli olarak belirli bir grup korunuyorsa, vergi harcamaları genellik ilkesine aykırı uygulamalar halini alacaktır (Pedük, 2006:33). Ancak vergi kanunlarında yer alan ayrıcalıklı vergi uygulamalarının da her mükellefe özel bir şart aranmaksızın uygulanması ise vergi harcamalarını politika aracı olmaktan çıkaracaktır.

Ayrıca bazı küçük ölçekli faaliyetlerin vergilendirilmesi halinde ortaya çıkaracağı idari maliyetlerinin yüksek olması bir vergileme ilkesi olan 'verimlilik ilkesi'yle bağdaşmayabilir. Böyle durumlarda (mükellefin çok, toplanabilecek verginin az olduğu) basit usulde vergileme uygulaması, söz konusu faaliyetlerin vergiden tamamen istisna edilmesine tercih edilebilir.

## **1.2. VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ**

### **1.2.1. Vergi Harcamalarının Analizine Dair Genel Değerlendirme**

1960'lardan günümüze gelişmiş ülkelerde, vergi harcamalarının önem kazanması bu indirimlerin alternatif maliyetlerinin belirlenmesini ve ekonomi geneline olan etkilerinin araştırılmasını gerekli kılmıştır. Bu durum, o yıllarda tartışılmaya başlanan vergi ve bütçe sisteminde yeni bir yaklaşımı temsil eden vergi harcaması raporlarının ve analizlerinin önemini arttırmıştır (Ferhatoğlu, 2005: 79).

Vergi harcaması analizlerinin, bütçenin gelir tarafında bulunan hükümet kaynaklarının kullanımının kontrolünü geliştirmek gibi yaygın olarak bilinen amaçları vardır. Bu bakış açısı vergi harcama kavramını anlamada faydalı olmasına karşın, literatüre girdiği 1960'lardan günümüze her zaman irdelenen bir konu olmuştur. Eleştirilerin pek çoğu Benchmark vergi sistemi kavramının üzerine odaklanmıştır. En temel itiraz ise vergi harcaması kavramının kesin bir resmi temele sahip olmayışıdır.

Benchmarkın kapsamındaki belirsizlikler (ülkeler arasındaki farklılıklar) nedeniyle bazı vergi harcamalarının sınıflandırılmasında yasal kesinlik sağlanamamakta ve bu durum kolayca tartışma konusu olabilmektedir.

Bu süreçte, hangi uygulamaların normal vergi yapısından sapmalar olduğunun belirlenmesi ve bütçe kapsamının oluşturulması için bir referans sistem tanımlanır, akabinde gelir kaybı tahminleri yapılır (Balkaya Akça, 2000: 104). Son adımda vergi harcamalarının değerlendirilmesi yapılır.

### **1.2.2. Benchmarkın (Normatif Vergi Yapısı) Tanımlanması**

Vergi ayrıcalıklarının yapısının ve kapsamının belirlenebilmesi ve vergi harcamalarının maliyetlerinin tahmin edilebilmesi için normalde geçerli olacak vergi düzenlemelerinin belirlenmesi gerekir (Tax Expenditures Statement, 2001:13). Benchmark olarak adlandırılan (normatif vergi yapısı hükümleri) bu düzenlemeler, vergi imtiyazlarının yapısını ve kapsamını belirlemede bir referans noktası niteliğindedir.

3 soruyu sorarak vergi harcaması kavramının genel çerçevesinin ne olduğu belirlenebilir (Burton and Sadiq, 2013: 35-36):

- a. Vergi harcaması bir mükellef grubu için başka bir grup üzerinde imtiyazlı vergi indirimi sağlayan bir hüküm müdür?
- b. Vergi harcaması vergi mevzuatında yer alan bir harcama programı için direkt olarak ikame edilebilir bir hüküm müdür?
- c. Vergi harcaması, belirli bir mükellef sınıfına fayda sağlamasına ya da bir harcama programına ikame edilebilmesine bakılmaksızın normatif (benchmark)

vergi sisteminden tüm ayrılmaları bünyesinde barındıran daha geniş kapsamlı bir kavram mıdır?

Vergi harcamasının, 3. sorunun diğer iki sorudan daha geniş varsayımlara sahip olmasından dolayı, ilk iki soru açıkça tanımlanıp cevaplanmadan 3. sorunun tamamını aynı anda tatmin edici bir şekilde cevaplamasının mümkün olmadığı açıktır (Hashimzade, 2014: 6). Zaten pratikte yapılan tanımlamalar bu üç unsuru ihtiva edecek şekilde yapılmaktadır.

Vergi harcamaları, normatif vergi yapısı ve normatif vergi yapısından ayrılmalar olan özel hükümler olmak üzere 2 sac ayağından müteşekkildir. Normatif vergi yapısı, vergi konusunun ve matrahının tespiti, ödeme zamanlarının ve tarifesinin belirlenmesini, muafiyet hadlerinin ve vergilendirme yetkisinin kapsamı ile vergi idaresini kapsar (Ferhatoğlu, 2005: 82). Normatif vergi yapısından ayrılmalar olan özel düzenlemeler ise sosyal-mali amaçlarla tasarrufları, yatırımları, gelirin kullanımında kişisel tercihleri, ihracatı artırmayı veya düşük gelir gruplarına kaynak aktarımını kapsar.

Normatif vergi yapısının tanımlanmasında Stanley S. Surrey ve Paul R. McDaniel'in belirtmiş olduğu kıstaslar önem arz etmektedir (Surrey ve McDaniel, 1985: 2-5);

- a. Vergi düzenlemesi, vergi matrahının ve mükellefinin tespiti için önemli mi?
- b. Söz konusu vergi düzenlemesi o vergi için uygulanan vergi tarifesinin ve normal vergilendirme döneminin parçası mı?
- c. Üzerinde tartışılan vergi düzenlemesi verginin uluslararası işlemlere uygulanması için gerekli mi?

Normatif vergi yapısı yaklaşımının temel alındığı ülkelerde, ilk aşamada, normatif vergi yapısının ülkenin vergi idaresi tarafından tanımlanması gerekir (Ferhatoğlu, 2005: 82). Uygulama safhasında ise, vergi idaresince tespit edilen normatif vergi yapısından sapmalar olarak nitelendirilen vergi harcamaları belirtilir. Tabiidir ki uygulamada normatif vergi yapısıyla (benchmark) vergi harcamalarının

arasındaki farkı ortaya koymada bazı kavram karmaşaları yaşanabilir. Bu sebeble bazı ayırt edici kriterlerin vurgulanması gereklidir.

- a. Etkin normatif bir vergi sistemi için koşullar, vergilendirilebilir her bir birimi tanımlayabilmeli ve net ifade edebilmelidir (Moreland, 1992: 424-430).
- b. Vergi harcaması belirli bir sektöre, faaliyete ya da mükellef grubuna yönelik olmalıdır (Ferhatoğlu, 2005: 82).
- c. Kamu harcamalarına alternatif olan vergi harcamalarının amaçları net olarak ifade edilmelidir.
- d. Gerektiği hallerde bir vergi harcamasını kaldırabilecek idari yetki mekanizması olmalı
- e. Vergi harcamasının etkisini tamamen azaltacak başka bir vergi düzenlemesi vergi sisteminin herhangi bir yerinde bulunmamalıdır (Ferhatoğlu, 2005: 82).

Literatürde 'normatif vergi yapısı' kavramına dair önemli tartışmalar vardır. 1960'lı yıllarda bu kavram ABD'de gelişmeye başladığında, Haig-Simons gelir tanımlaması odaklı anlayış<sup>3</sup> tercih edilen bir seçenektir. Allen ve Craig, bu tartışmayı yorumlarken, bütçe gelirleri içinde yer alan gelir ve kurumlar vergisinin geri planda, önemi mukabilinde sınırlandırıldığını ifade etmiştir (Allen ve Craig, 2002: 259).

Diğer bir yaklaşımda; emek gelirini ve harcama veya tüketimi içeren bir öneri getirilmiştir. Tüm bu yaklaşımların tarafları olduğu gibi karşıtları da vardı, ancak hiçbiri bütünüyle yeterli görülmemiştir.

Normatif vergi yapısını tanımlamak için ülkeler şu 3 yaklaşımı benimsemiştir (Allen ve Craig, 2002: 259);

1. Kavramsal Yaklaşım (Conceptual Approach): Normal vergi yapısıyla benchmark arasındaki bağlantıyı araştıran ve geniş kapsamlı gelir vergisi (comprehensive income tax) ve geniş kapsamlı tüketim vergisi (consumption

<sup>3</sup> Bu tanıma göre gelir, iki zaman dilimi arasında ekonomik servetteki artış ve belirli bir dönemdeki tüketim toplamına eşittir (Tax Expenditures Statement, 2001: 1).

tax) üzerine kurulu olan bir yaklaşımdır. ABD'de kullanılan yaklaşımdır. The Haig-Simons anlayışı bu yaklaşımın temelini oluşturur. Yönetim zorluğu ve diğer problemler hesaba katıldığında bu yaklaşımın uygulanmasında çeşitli düzenlemeler gereklidir. Ayrıca en geniş vergi harcamaları listelerinin hazırlandığı yöntemdir.

2. Referans Kanun Yaklaşımı (Reference law approach): Benchmarkı tanımlamak için kriter olarak ülkenin var olan vergi kanunlarını ve vergi harcamalarının artmasına sebep olan imtiyazları kullanan yaklaşımdır. ABD'de kullanılan referans kanun yaklaşımı, kapsamlı gelir vergisi üzerinde örgülenmiştir. Ayrıca var olan kanunlarla daha yakın bağı vardır ve vergi harcamaları programlanabilen özel indirimlerle sınırlandırılmıştır.
3. Harcama İkamesi yaklaşımı (Expenditure Subsidy): Geleneksel kamu harcamalarına alternatif olabilecek vergi imtiyazlarının maliyetleriyle ilgilenir. Almanya bu yaklaşımı kullanmaktadır.

Normatif vergi yapısı, Haig-Simons yaklaşımıyla tanımlanmış yapıdan farklılıklar göstermektedir (Ferhatoğlu, 2005: 83).

S. Surrey (1985) ise normatif vergi yapısını, çoğu iktisatçı tarafından genel olarak kabul edilen vergi yapısı veya gelir tanımının (The Haig-Simons) büyük oranda kabul görmüş şekli biçiminde ifade etmektedir (Thuronyi, 1988: 1166).

Bittker, Surrey'in vergi harcaması analizi yaklaşımını Haig-Simons yaklaşımının özünde var olan belirsizlikler nedeniyle yetersiz bulmakta ve vergi harcamalarının belirlenmesi için belirli, üzerinde anlaşmaya varılmış bir model önermektedir (Ferhatoğlu, 2005: 83).

V. Thuronyi, Surrey'in normatif gelir vergisini, mükelleflerin yıl boyunca yaptıkları ekstra harcamalarla varlıklarını artıcağını ifade ederek Haig-Simons gelir tanımıyla formüle ettiğini ifade etmiştir. Ayrıca ABD'de ve diğer başka ülkelerde birçok ekonomist tarafından bu tanımın kabul edilmesi sebebiyle Surrey'in normatif vergi yapısı için çerçeve olarak bu tanıma kullandığını belirtmiştir (Thuronyi, 1988: 1165-1166).

Ancak Thuronyi, herhangi bir düzeltme olmaksızın bu tanımın problemlili olacağı görüşünü ileri sürmüştür. Ayrıca "tüketim" kavramının muğlak olduğunu, örnek olarak da; hediyelerin, bağışların, sağlık harcamalarının da gelir kaybı olduğundan "tüketim" olduğunu savunmuştur. Bunlara ilaveten, Haig-Simons tanımında vergi oranları ve vergiye tabi birimin tanımı da dahil olmak üzere, vergi sisteminin bazı temel yapısal özellikleri ile ilgili belirsizlik olduğunu ifade etmiştir (Thunronyi, 1988: 1165-1166).

Sonuç olarak Thuronyi'ye göre, önemli idari zorlukların yanı sıra mevcut sistemde radikal bir kopuşun da eklenmesiyle, Haig-Simons gelir tanımı, gelir vergisi için gerçekçi bir temel sağlamayacaktır (Thunronyi, 1988:1165).

Vergi harcamalarının analizinde temel gereklilik, benzer mükellef grupları veya faaliyet türleri için geçerli olan olağan vergi düzenlemelerini tespit etmektir. Bu düzenlemeler açısından ülkeler arasında bir standart bulunmamaktadır, hatta ABD gibi ülkelerde eyaletler arasında da farklılıklar vardır.

Ayrıca tüm vergi imtiyazlarının vergi harcaması olarak sınıflandırılması gerekmez. Çünkü bazı ayrıcalıklar vergi sisteminin yapısal özellikleri olarak kabul edilir ve bundan dolayı benchmark kapsamında değerlendirilir.

Swift, vergi sisteminin gelir-artırıcı bileşeni olan normatif /standart vergi yapısının resmileştirilmesi gerektiğini ve normatif /standart vergi yapısının vergi kanununda yasal olarak tanımlanmasını ve şeffaf olması gerektiğini ifade ederek meselenin önemini özetlemiştir (Swift, 2006: 4).

### **1.2.3. Vergi Harcamalarının Bütçelenmesi**

#### ***1.2.3.1. Bütçeleme Sürecinin Tarihsel Gelişimi***

Vergi harcama bütçelerinin ilk olarak oluşturulmaya başlandığı ABD'de bu süreç, dönemin ABD Hazine Bakanı Stanley Surrey'in 1967 yılında Kongre'de yapmış olduğu konuşmada vergi harcamalarının tanımlanması ve Bütçe Ofisi dolayısıyla Kongrenin denetimine sokulması gerektiğini belirtmesiyle önem kazanmıştır. Takip eden yılda bu tanımlama ve analiz etme görevini Hazine Bakanlığı üstlenerek 1968 yılı



Hazine Bakanlığı Raporunda sonuçlar kamuoyuyla paylaşılmıştır (Surrey ve Hellmuth, 1969: 528-530).

İzleyen dönemde 1974 yılından itibaren, gelecek 5 yılın gelir kayıplarını içeren tahminlerin yer aldığı raporların hazırlanması görevinin Bütçe Ofisine verilmesiyle, vergi harcamalarının bütçelenmesi hususunda önemli bir adım daha atılmıştır. Bütçe ofisinin yapmış olduğu ilk vergi harcaması analizi 1976 mali yılı bütçe taleplerine eklenmiştir (Benker, 1986: 404).

Amerika Birleşik Devletleri 1974 yılından bu yana vergi harcamalarının sistematik tahminlerini yapmıştır ve bu süreçte vergi harcamaları nedeniyle toplam gelir kaybı yaklaşık 3 kat artarak 240 milyar \$'dan 730 milyar \$'a çıkmıştır (Villela, 2006: 8).

Günümüzde birçok Avrupa ülkesi (Almanya, Fransa, Belçika, Portekiz, İspanya, Avusturya, İngiltere, Finlandiya, İtalya, Hollanda, İrlanda) vergi harcama bütçeleri hazırlamaktadır. Bu ülkelerin çoğunluğunda yıllık olarak, Almanya'da iki yılda bir, Hollanda ve İtalya'da düzensiz aralıklarla vergi harcama bütçeleri hazırlanmaktadır. Fransa, Finlandiya, Portekiz, Belçika ve İspanya'da ise vergi harcamalarının analiz-tahmin-bütçeleme safhaları, kamu bütçesi hazırlanması sürecinde gerçekleştirilmektedir. Almanya ve Avusturya hazırladıkları bütçeye, hem dolaysız kamu harcamalarını hem de vergi harcamalarıyla sağlanan yardımları ekleyerek geniş kapsamlı bir değerlendirmeye imkan vermektedir (OECD, 1996: 9).

OECD ülkeleri vergi harcama bütçesini hazırlarken, önceki yıl gerçekleşme rakamlarını kullanarak vergi harcamalarının maliyetlerini bir rapor formatında belirlemektedir. Yani 'vergi harcamalarının bütçelenmesi' ifadesiyle anlatılmak istenen vergi harcama raporlarının hazırlanmasıdır. ABD vergi harcama bütçesini fonksiyonel tasnife tabi tutan ve bu anlamda önde olan bir ülke konumundadır.

Diğer ülkelerde ise vergi harcamalarının unsurlarının ve maliyetlerinin belirlenmesiyle başlayan süreç, vergi harcamalarının kamu harcamaları gibi cari yıl bütçesinde sınıflandırılması ve ileriye dönük tahminlere yer verilmesiyle gelişim gösterebilir (Balkaya Akça, 2000: 113).

### ***1.2.3.2. Vergi Harcama Raporunun Oluşturulması ve Bütçeye Eklenmesi***

Kavramsal ve metodolojik belirsizliklere rağmen vergi harcama raporunun yayınlanması, yürürlükteki vergi politikalarının değerlendirilmesinde, vergi hükümlerinin sonuçlarını incelemeye ve vergi harcamalarını değiştirmek için teklifler geliştirmede önemli katkılar sağlamaktadır (Davie, 1994: 40).

OECD 2013 yılında yapmış olduğu çalışmada vergi harcamalarının analiz edilmesindeki amaçları şöylece sıralamıştır (OECD, 2013: 22);

1. Vergi harcamalarında olduğu gibi bütçe harcamalarının da denetlenmesini veya incelenmesini gerçekleştirmek,
2. Kamu faaliyetlerinin daha geniş kapsamda değerlendirilmesine kolaylık sağlamak,
3. Mali saydamlık ilkesine riayet ederek, vergi sisteminin tasarlanmasına katkıda bulunmak,
4. Vergi harcamaları gerçekleşme rakamları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek ve özendirerek vergi sisteminin tüm bileşenlerini tartışmaya açmak.

Vergi harcaması analizinin ilk adımında söz konusu vergiler belirlenir, ardından tanınacak vergi ayrıcalıkları tasnife tabi tutulur ve gerçekleşmesi öngörülen vergi harcamaları tahminleri yapılır.

Swift, vergi harcaması bütçelerinin temel unsurlarını; yasal statüsü, bütçeyle ilişkisi, hangi vergilerin hesaba katılacağı anlamında vergi türlerinin kapsamı, sadece merkezi hükümet vergilerini mi yoksa bunlara yerel idare vergilerinin de mi dahil edileceği hususunda idare bazında kapsamı, sınıflandırılması ve maliyetinin bütçelenmesi şeklinde özetlemiştir (Swift, 2003: 4-10).

#### **1.2.3.2.1. Vergi Harcama Bütçeleri/Raporları Oluşturmanın Önemi**

Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde sosyal-mali sübvansiyonların dağıtımında araç olarak vergi harcamalarının kullanılış şekli bazı yanlış algılamalara sebep olmaktadır. Türkiye'de mevcut bütçeleme sisteminde, doğrudan bütçeden karşılanan harcamalar bütçenin gider kısmını oluşturmaktadır. Ancak, doğrudan bir harcama yapılmaksızın

vergi gelirlerinden feragat edilmesi de bir nevi kamu harcamasıdır ve bu kalemlerin de bütçenin gider kısmında yer alması gerekmektedir. Faydalananlar açısından, bu iki harcama şekli için bir farklılık söz konusu olmamakla beraber vergi harcaması niteliğindeki kamu harcamalarının gider kısmında yer almayışı, kamu harcamalarının gerçek seviyesine dair eksik rakamların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Nitekim, devletin bütçe sistemi içerisinde yaptığı harcamalara görev zararları ve vergi harcamaları da eklendiğinde, gerçek harcamaların çok daha yüksek olduğu görülecektir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001:1). Bu durum vergi harcaması raporlarının oluşturulmasının gerekliliğini ortaya koyması bakımından önemlidir.

Her bir vergi harcama tahmininin raporlara birlikte eklenmesi zorunluluğu olmamakla beraber, vergi harcama listesinde yer alan her vergi harcaması için aşağıda sayılan fayda kriterleri göz önüne alındığında ayrı ayrı maliyet tahmini yapılması gerekmektedir. Bu kriterler şöylece özetlenebilir:

- ✓ Dolaysız harcamalarla benzer formda olafn vergi yükümlülüğü ayrıcalıklarının devlet için bir maliyet unsuru niteliğinde olması nedeniyle, parlamento denetimine sokulabilmesi için vergi harcaması raporlarının/bütçelerinin oluşturulması önemlidir.
- ✓ Vergi harcaması raporunun bütçeleme sürecine eklenmesi, mali saydamlık ilkesini teoriden pratiğe aktarmada da önemli bir adım olacaktır. Kısaca maliyet kontrolünü ve şeffaflığı arttıracaktır (Jacobsen vd., 2010: 12).
- ✓ Her bir vergi harcama kalemini fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme imkanı verecektir.
- ✓ Vergi harcaması raporuyla devletin sağlamış olduğu sübvansiyonlar açık hale gelecek, böylece aynı amaçlara yönelmiş vergi ve dolaysız kamu harcamaları nedeniyle devletin yaptığı toplam harcama açıkça görülebilecektir (Balkaya Akça, 2000: 101-102).
- ✓ Vergi harcamalarının neden olduğu kamu geliri kaybı bilinecek böylelikle makroekonomik temelde kamu ekonomisi üzerindeki etkisi değerlendirilebilecektir.
- ✓ Vergi harcaması raporuyla vergi harcamalarının maliyeti belirlendiğinden, bu harcamaların, alternatifi olan kamu harcamalarıyla kıyaslanması mümkün

olacaktır (Balkaya Akça, 2000: 102). Ayrıca hükümet faaliyetlerinin daha geniş kapsamda değerlendirilmesi imkanı verecektir.

- ✓ Vergi harcamaları fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutularak, her amaç fonksiyonu başlığı altında yürütülen vergi ayrıcalıkları ve dolaysız kamu harcamaları değerlendirilecek ve bu imtiyazların ve harcamaların devam edip etmemesine veya devam edecekse hangi metodlarla uygulanacağına karar vermede kolaylık sağlanacaktır (Surrey ve Hellmuth: 530: 1969).
- ✓ Vergi harcamaları normatif vergi yapısının oluşumunda da etkilidir, şöyle ki hedeflenen net vergi gelirinden sapmalara neden olabilmesi nedeniyle vergi harcama raporlarının hazırlanması, yeni uygulanan vergi harcamaları ile var olan vergi harcamalarının ayırt edilmesine ve toplanacak vergiler için konu-oran ve mükellef grupları açısından ayarlama yapılabilmesini mümkün kılacaktır. Dahası, vergi sisteminin yeniden dizayn edilmesine katkıda bulunacaktır (Jacobsen vd., 2010: 12)
- ✓ Ayrıca vergi harcama raporlarının analiz edilmesiyle, yürütülen sosyal-mali politikaların etkinliği ölçülebilecek ve kamu harcama programlarının oluşumuna katkıda bulunulacaktır.

Vergi harcamalarının bütçeye olan maliyetinin bilinmesi kamu maliyesi açısından mali disiplinin sağlanabilmesi adına oldukça önemlidir. Birçok gelişmiş OECD ülkesi vergi harcamalarını bütçe kanununda gösterirken bir kısmı da ayrı bir rapor olarak mali saydamlık ilkesi gereğince kamuoyuyla paylaşmaktadır. Bu maliyetlerin bilinmesi, yukarıda belirtilen hususlar açısından hükümetlere maliye/bütçe politikalarını oluşturmada fayda sağlayabilecektir.

#### 1.2.3.2.2. Vergi Harcamalarının Sınıflandırılması

Vergi harcamaları farklı yöntem ve amaçlara göre sınıflandırılmış ve yapılandırılmış olabilir. Teorik olarak vergi harcamalarının sınıflandırılmasında tek bir doğru yöntem yoktur, hangi yöntemin seçileceği ülkelerin kendi tercihleriyle alakalı bir husustur.

Vergi harcamalarını sınıflandırmada 'verginin matrahına, amacına ve şekline/türüne' göre olmak üzere yaygın olarak üç metod vardır (Jacobsen vd., 2010:

12). Vergi harcamaları, birden fazla yöntem kullanılarak sınıflandırılabilir. Ancak dikkat edilmesi gereken nokta, vergi harcamalarının raporlanması aşamasında tek yönetime göre yapılandırılması gereğidir. Aksi halde raporlamayı takip etmek güç olacaktır. Ayrıca aynı yöntemin kullanılması, vergi harcamalarında tüm eğilimleri takip etme imkanını da verecektir.

Jacobsen, sınıflandırma yöntemlerini şöyle özetlemiştir (Jacobsen vd., 2010: 13);

- ❖ Vergi Matrahı Yöntemine göre sınıflandırmada, örnek olarak, Benchmarktan ayrılan emek kriteri vergiler tek kategoriye ayrılır; sermaye kriteri vergiler diğer kategoride toplanır. Bu yöntem basit olmakla beraber ekstra bilgi vermez. Ancak vergi gelirlerini tahmin etmede önemlidir. Norveç ve İsveç bu yöntemi kullanmaktadır.
- ❖ Amaç veya Nesnellik Odaklı Sınıflandırma Yönteminde, bütçe fonksiyonu, doğrudan kamu harcamalarıyla ilişkisi, vergi harcamasının yasal dayanakları ve faydalananları hakkında ek bilgiler edinilebilir ancak genel itibariyle kıyaslamaya ve bir çıkarımda bulunmaya imkan vermez. Almanya, Danimarka, İsveç, Norveç ve Finlandiya'da kullanılmaktadır. Örneğin, Alman Hükümeti, hane halkını koruma amaçlı sağladığı vergi harcamalarıyla ile şirketlere sağladığı vergi harcamalarını farklılaştırmıştır. Bu yöntemde daha fazla sınıflandırma, verimliliği, ekonomik uyumu ve objektif hedeflerin korunması için kullanılabilir.
- ❖ Vergi Harcamasının Türüne Sınıflandırma Yönteminde ise, vergi indirimleri, muafiyetleri, istisnaları, ertelemeleri ve oran indirimleri hakkında bilgi sahibi olunur. Basit ve dolaysız olarak, birkaç kategoride sınıflandırılan ve araştırma/inceleme amacıyla yaygın bir şekilde kullanılan yöntemdir.

OECD ülkelerinde vergi harcamalarının sınıflandırılmasında ülkeler arasında belirli bir standart yoktur. Bazı ülkeler vergi harcamalarını vergi kanunlarına göre belirlerken bazıları ise işlevsel (fonksiyonel) ayrıma göre belirlemektedir (Daly, 1995: 103). OECD'nin 1996 yılında yayınlamış olduğu raporda ise İrlanda, Hollanda ve İngiltere'nin vergi harcaması raporlarında vergi harcamalarının vergi türlerine göre yer

aldığını, Almanya gibi bazı ülkelerde de sektör bazında ve amaçlarına göre vergi harcamalarının kategorileştirilerek raporlarda yer aldığı ifade edilmiştir (OECD, 1996: 16).

ABD'de ise Vergilendirme Ortak Komitesi (the Joint Committee on Taxation) vergi harcamalarını, sosyal transfer harcamaları ve mali transferler olarak sınıflandırmıştır (Joint Committee on Taxation, 2008: 17).

Birçok ülke vergi harcamalarını bütçe fonksiyonları itibarıyla sınıflandırmaktadır. Bu tür bir sınıflandırmanın nedeni, geleneksel kamu harcamaları ile vergi harcamalarının karşılaştırmasını daha net yapabilme imkanı vermesidir (World Bank, 2004: 6).

Vergi harcaması raporlarındaki sınıflandırmalara dair genel değerlendirme yapılacak olursa; politika yapıcılarının ihtiyaçlarına ve veri erişilebilirliğine bağlı olarak ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Genelde kullanılan sınıflandırma, bütçe fonksiyonları, sektör, bölge, vergi türleri, faydaları ve vergi harcamalarının amaçları itibarıyla olmaktadır (Pedük, 2005: 45).

#### 1.2.3.2.3. Vergi Harcaması Tahminleri

Vergi harcaması tahminleri, bu harcamaların devletin vazgeçtiği gelirler olması sebebiyle, kamu gelir-gider dengesinin kurulabilmesi için öngörülebilirliği sağlaması için yapılır.

Vergi harcama tahminleri yapılırken karşılaşılan teknik sorunlar aslında vergi sistemi veya bütçe programlarındaki değişikliklerin hazırlanmasında karşılaşılanlarla aynıdır (Giray, 2002: 39). Yani bu benzerlik sebebiyle, kamu harcama programı tahminleri hazırlanırken kullanılan tekniklere yönelik yapılan eleştiriler aslında vergi harcama tahminlerinde kullanılan teknikleri de hedef almaktadır.

Maktouf ve Surrey, vergi harcamalarının tahmininde iki aşamalı bir yöntem kullanmıştır. Bunlardan ilkinde öncelikle halihazırdaki gelir düzeyi tespit edildikten sonra bunda olabilecek değişikliğin etkisi doğrudan ölçülmeye çalışılır. İkinci aşamada ise, vergi harcamalarının ekonomi üzerindeki etkileri tahmin edilir. Ayrıca vergi

harcamalarının tahmininin bazı spekülasyonlara neden olacağını, bunun ise ekonomik dengeleri bozabilecek türde olabileceğini ve dolayısıyla bu tahminlere genel itibariyle çoğu analizde yer verilmediğini belirtmiştir (Maktouf ve Surrey, 1990: 205).

Vergi harcamalarının tahminine dair yapılan analizlerde veya raporlarda vergi harcamasının uygunluğunu değerlendirecek bilgilere genelde yer verilmez. Yani ilgili vergi harcamasının yapılıp yapılmayacağı daha çok yürütülen sosyal ve iktisadi politikalarla alakalıdır. Bu sebeple tahminleri yaparken bazı hususlara dikkat etmek gerekmektedir;

- Vergi harcamalarının her biri için ayrı ayrı maliyet tahmini yapılması, farklı hesaplama yöntemi kullanılması ve varlık sebeplerinin farklı olması vergi harcama tahminlerini yapmaya engel değildir.
- Tahminlerde diğer faktörlerin (yani bireysel değişiklikler, vergi harcamalarındaki değişikliğin ekonomik faaliyetlerde oluşturacağı değişimler ve takip edilen hükümet politikasındaki değişimler) değişmediği varsayılır (Giray, 2002: 40).
- Gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde (özellikle üniter yapıli ülkelerde) merkezi yönetim vergi yapısıyla yerel yönetimlerin gelir kalemlerinden olan vergi gelirleri birbiriyle ilişkilidir. Merkezi yönetim vergi gelirlerinin azalması, yerel yönetimleri de etkileyecektir. Tahminler yapılırken bu ilişki göz ardı edilmemelidir.

Giray, vergi harcama raporlarının oluşturulması için izlenecek adımları üç aşamada özetlemiştir. Vergi harcaması analizlerine konu olacak vergilerin belirlenmesi birinci aşamayı, vergi harcaması olarak tanımlanan ayrıcalıkların sınıflandırılması ikinci aşamayı, vergi harcaması tahminlerinin hazırlanması üçüncü aşamayı oluşturmaktadır (Giray, 2002: 41).

OECD ülkelerinin birçoğunda bu raporlar yıllık olarak hazırlanmasına karşın Türkiye'de bu konuda Maliye Bakanlığının 2001 ve 2007 yılında hazırlamış olduğu raporlar yerli literatür açısından önem arz etmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki 2001 yılında hazırlanan raporda, vergi harcamalarının sadece gelir azaltıcı yönü üzerinde

durulmuş, devlete olan maliyeti belirtilmemiştir. Ayrıca bütçelenmesine dair bir çalışma ihtiva etmiyor olması noktasında da eksiklikleri öne çıkmaktadır.

Öte yandan Maliye Bakanlığı bünyesinde Gelir Politikaları Genel Müdürlüğüne 2007 yılında hazırlanan raporda, 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 edeceğinin makro ekonomik politikalar açısından önemli olduğu ve bu nedenle vergi harcamalarının neler olduğu, bu vergi harcamalarının devlete maliyetinin ne kadar olduğunun bilinmesinin politika yapımcıları için önemli olduğu vurgulanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 6).

Türkiye'de vergi harcamalarına dair bütçelerin hazırlanıp nitelikli rapor ve ileriye dönük tahminlerin yapılabilmesi için, vergi harcama bütçelerinin fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanmasının kanuni temellere dayandırılarak zorunluluk haline getirilmesi ve bütçe tasarısına ekli olarak meclise sunularak yasama denetimine sokulmasının doğru bir adım olacağı kanaati hakimdir.

### ***1.2.3.3. Vergi Harcaması Bütçelerinde/Raporlarında Etkinlik***

Herhangi bir faaliyeti teşvik etmede devletin çeşitli seçenekleri vardır; doğrudan yardım olarak para verebilir, borç verebilir, faiz oranlarını sübvansedebilir, varlıkları satın alabilir veya özel vergi uygulamalarıyla mükellefin yükünü azaltabilir (Balkaya Akça, 2000: 17).

Hükümetlerin yürüttükleri maliye politikası çerçevesinde, yukarıda bahsedilen araçlardan bir tanesi olan vergi harcamaları aracılığıyla kişilerin kullanılabilir geliri arttırılarak sübvansedebilir. Burada dikkat edilecek husus, vergi harcama raporlarının bu doğrultuda hazırlanıp aynı hedefe yönelik ikame harcamaların bu kapsamda gerçekleştirilmesi gereğidir.

Nitekim, Saraç, raporlama gereğinin, esasen vergi harcamalarının bütçede yer almayan gizli harcamalar olma özelliğinden kaynaklandığını ve raporlamanın yapılmadığı bir ülkede kamu ekonomisinden özel ekonomiye yapılan gelir transferinin



tam olarak kavranamayacağını, kaynak tahsisi ile yeniden dağıtım fonksiyonlarının eksik ve/veya hatalı yorumlanabileceğini vurgulamıştır (Saraç, 2002: 41).

Dünya geneline bakıldığında, vergi harcamalarını ortadan kaldıran veya çok aza indiren dar tanımın aksine genel tanım vergi harcamalarını artırma eğilimindedir (Jacobsen vd., 2010: 10).

Vergi harcamalarının artma trendinde seyretmesi bu harcamalarda etkinliğin sağlanmasını önemli hale getirmektedir. Benker, bu hususa ilişkin amaçlanan hedeflere ulaşabilmek için Minnesota eyaleti Vergi Harcamaları Alt Komitesinin yapmış olduğu değerlendirmedeki şu sorulara alınan cevapların bir ölçüt olabileceğini düşünmektedir (Benker, 1986: 415);

- a. Harcamalar asıl hedefe ulaşmada etkin midir?
- b. Harcamalardan faydalanan şahıslar başlangıçta hedeflenen şahıslar mıdır?
- c. Harcamalar istenilmeyen etkileri gizliyor mu? Ve bu etkiler faydalı mı?
- d. Yerel ve eyalet idareleri için gelir maliyeti nedir?
- e. Harcama, belirtilen amaçlara ulaşmada en verimli mali araç mıdır?
- f. Harcamalar, vergi ödeme gücü bakımından vergi yükünü eşit olarak dağıtıyor mu?
- g. Harcamalar, verginin karmaşıklığına veya basitliğine etkide bulunuyor mu?

Vergi harcamalarına taraftar olanlar vergi sisteminin yaygınlığı ve nüfuz ediciliği sayesinde bahsedilen hedeflere ulaşmada vergi harcamalarının daha uygun olacağını savunmaktadırlar (James ve Nobes'dan aktaran Balkaya Akça, 2000: 18).

Vergi harcamaları bünyesinde barındırdığı birtakım sosyal ve mali amaçlara rağmen en nihayetinde devletler için vergi geliri kayıplarına sebep olması nedeniyle politika yapıcılar için ciddi sorumluluk teşkil etmektedir. Türkiye'de vergi harcamalarının uygulanmasına kaynaklık eden kanun maddeleri liste şeklinde kamuoyunun bilgisine sunulsa da vergi harcamalarının belirlenen hedeflere ulaşmada ne kadar başarılı olduğuna dair bir çıkarım yapmak mümkün olmamaktadır. Ayrıca diğer OECD ülkelerinde olduğu gibi işlevsel(fonksiyonel) bir sınıflandırma yapılmıyor oluşu hangi vergi harcaması ile hangi sosyal/mali politikanın güdüldüğünü belirsiz

kılmaktadır. Bir diğer eksiklik olarak vergi harcamalarının etkinliğinin ölçülebileceği bir ekonomik sınıflandırmanın yapılmıyor olması, vergi harcamalarının analiz edilmesinde yetersiz kalınmasına ve veri toplama güçlüğüne sebebiyet vermektedir.

### **1.3. HESAPLAMA METODLARI**

Vergi harcaması tahminleri, her bir vergi harcaması kaleminin neden olacağı vergi geliri kaybını belirlemeye dayanır (Giray, 2002: 39). Vergi harcamalarının tahmininde uluslararası bağlamda kabul görmüş bir yöntem bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi harcamalarının tahmini konusunda farklı teknikler kullanılmaktadır.

Vergi harcama bütçelerinde yer alacak unsurlar belirlendikten sonra vergi harcamalarının gelir kalemlerinde neden olacağı azalmanın miktarının önceden tahmin edilebilmesi gerekmektedir. Bu anlamda genel kabul görmüş üç metod vardır.

#### **1.3.1. Vazgeçilen Gelir Metodu**

Vazgeçilen gelir yönteminde, vergi ayrıcalıkları nedeniyle azalan vergi gelirlerinin miktarı tahmin edilmektedir (Balkaya Akça, 2000: 111).

Vergi harcaması hesaplama yöntemlerinden en basiti olmakla beraber diğer olası değişimleri (davranışsal değişiklikler, vergi harcamasının neden olduğu ekonomik değişiklikler, maliye politikasındaki değişiklikler vb.) sabit varsayması sebebiyle yetersiz bir yöntemdir. Ancak vergi harcamalarının olmadığı önkoşulunda kaynak kullanımında ikame yollar gösterebilmesi bakımından yararlı bir yöntemdir.

Birçok gelişmiş ülkenin uygulamada sıkça kullandığı bir yöntemdir. Bu yöntemi kullanan ülkeler arasında Belçika, Finlandiya, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İspanya, Fransa, İngiltere, Kanada, Avustralya, Avusturya ve Türkiye gibi ülkeler vardır (McDonald, 2010: 20).

#### **1.3.2. Kazanılan Gelir Metodu**

Vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman beklenen gelirin ne olacağını tahminine dayanır (Giray, 2002: 40). Vazgeçilen gelir metodundan davranışsal değişiklikleri

dikkate alması nedeniyle farklılaşır. Bu değişiklikleri önceden tahmin etmek zor olmakla beraber uygulamada bu yöntem sınırlı olarak da olsa kullanılmaktadır.

Teorik olarak, kazanılan gelir yönteminin mükelleflerin olası davranış değişikliği ve bu değişikliklerin vergi gelirleri üzerindeki dolaylı-dolaysız etkilerini incelemesi gerekmektedir (Balkaya Akça, 2000: 111).

Kazanılan gelir yönteminde herhangi bir vergi harcamasının uygulamasının durdurulması halinde devletin elde edeceği gelir, mükellef davranışları dikkate alınmaksızın hesaplanmaya çabalanmaktadır.

Balkaya Akça, mükelleflerin vergilerini artırmamak için çaba gösterebilmeleri nedeniyle, bu yöntemle tahminlerin abartılmış gelir artışı saptayabileceğini, öte yandan vergi harcamalarının kaldırılmasının ise kişileri üst gelir dilimlerine itebileceğini ifade etmiştir. Bu durumun göz önüne alınmaması durumunda ise, gelir artışının düşük tahmin edilmesine neden olacağını, ancak bu yargıda da, mükellefin üst dilimlere çıkmama çabalarını dikkate almak gerektiğini vurgulamıştır. Bunlara ilaveten, toplam vergi harcamaları tutarları belirlenirken de, her bir kalem için ayrı olarak ve diğer değişkenlerde değişiklik olmadığı önkoşuluyla hesaplanan vergi harcaması maliyetlerinin toplamının baz alındığını ancak vergi harcamalarının bir kısmı veya hepsi birlikte kaldırılırsa elde edilebilecek gelirin, toplam vergi harcaması miktarına eşit olmayacağını ileri sürmüştür (Balkaya Akça, 2000: 111).

Vergi harcamalarının tespitine dair bu türlü tahminleme sorunları literatürde, devletlerin açıkladığı konuya ilişkin istatistiklerde tatmin edici düzeyde kesinliğin olmadığı görüşünü öne çıkarmaktadır.

### **1.3.3. Eş Değer Harcama Metodu**

Bu yöntemde, bir vergi harcamasının yerini alacak eşit kamu harcaması tutarını hesaplamaya dayanan bir yöntemdir (Giray, 2002: 40). Başka bir ifadeyle vergi harcaması yerine aynı fayda düzeyine ulaşmak için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahmin edilmesidir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü 2007: 7). Bu tahminler, mükelleflere, vergi harcamalarının yarattığı vergi sonrası geliri sağlamak için gerekli harcamalar olarak vergi harcamalarını ölçmektedir (Balkaya Akça, 2000:

112). Yani davranışların değişmediği varsayımı ile doğrudan transfer harcaması ile sağlanan yararın maliyetinin eşdeğeri olan vergi harcamalarının ölçümü söz konusudur (Kulu, 2000: 27).

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).

Avustralya, Avusturya, İtalya, Hollanda ve İngiltere’de tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi; Belçika, Kanada, Finlandiya, İspanya, Fransa ve Almanya’da nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi; Amerika’da ise, eşdeğer harcama yöntemi ve bugünkü değer yöntemleri kullanılmaktadır (McDonald, 2010: 39).

#### **1.4. NEGATİF VERGİ HARCAMASI**

Negatif vergi harcamaları, standart vergi yapısının üzerinde mükellefler açısından vergi yükünü artıran, devlet açısından ise vergi gelirlerini artıran hükümler olarak tanımlanabilir (Barlett, 2001:2).

Negatif vergi harcamaları, lüks tüketimi daha ağır vergilendirebilmek ya da sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini kısıtlayabilmek için, genel tarifenin dışında daha yüksek oranların yer aldığı bir tarifenin uygulanabilmesidir (Balkaya Akça, 2000:40).

Özellikle özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi gibi dolaylı vergiler üzerinde vergilemede adaleti sağlama ve kamu gelirlerini arttırma amacıyla bu tür düzenlemelere yer verilmektedir.

Negatif vergi harcaması, üzerinden aşırı vergilendirme yapılan malların üzerindeki vergi yüklerinin de hesap edilmesidir (Pedük, 2005: 13). Yani negatif vergi harcamaları, vergi harcamalarının daraltılması anlamına gelmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HARCAMALARININ KAMU MALİYESİNDEKİ YERİ

Önceki bölümde de bahsedildiği üzere vergi harcamaları devletin maliye, bütçe ve borçlanma politikalarını birçok yönden etkileyen bir faktördür. Vergi harcamaları; vergi kanunlarında yer alan gelir azaltıcı maddeler olması nedeniyle kamu gelirlerini, yürütülen harcama programlarındaki kamu harcamalarına bir alternatif konumunda olması nedeniyle kamu giderlerini, maliye politikasının hedeflerini gerçekleştirilmede kullanılan araçlardan biri olması nedeniyle maliye politikasını ve borçlanma gereğini azaltabilmesi veya artırabilmesi nedeniyle borçlanma politikasını etkileyebilen bir unsurdur.

Standart vergi sisteminden sapmalar olarak nitelendirilebilecek imtiyazlı düzenlemeler olan vergi harcamalarının siyasi iradenin elinde politika aracı olduğu düşünüldüğünde her yükümlüye bu indirimlerin yansımayacağını söyleyebiliriz. Ayrıca sosyal veya ekonomi politika aracı olarak da hükümetler vergi harcamalarını makro iktisat ölçeğinde, gelirin yeniden dağıtım fonksiyonunu hedefleyerek kullanabilirler.

#### 2.1. VERGİ HARCAMALARI İLE KAMU HARCAMALARININ KIYASLANMASI

Vergi harcamaları ülkelerin vergi yasalarında, hükümetlerin bilinçli olarak vergileme kapsamının dışında bıraktığı durumlara yasal dayanak oluşturan, gelir azaltıcı kanuni düzenlemeler olmaları noktasında kamu harcamalarıyla benzer politika araçlarıdır. Bazı istisnai uygulamalar dışında<sup>4</sup> vergi harcamaları devlet (hazine) için vazgeçilen gelir niteliğindedir.

Geniş anlamda kamu harcamaları, devlet bütçesine girmeyen harcamalar da hesaba katıldığında mal ve hizmet alımına yönelik kamu harcamaları, transfer harcamaları ve dolaylı transfer harcamaları olmak üzere yeniden düzenlenebilir (Pedük,

<sup>4</sup> Yatırım indirimi teşviği bu duruma güzel bir örnektir. Bu uygulamada, devlet ilkin yatırımcıların başlangıç aşamasında vergi yüklerini azaltarak yatırımların gelişmesine katkıda bulunur, ardından sermayenin büyümesiyle kurumlar vergisi gelirini arttırabilir; istihdamın artmasıyla da gelir vergisi gelirini arttırabilir. Bu vergi harcamasında vazgeçilen gelir olarak değil de verginin ertelenmesi dolayısıyla oluşan gelir kaybı söz konusudur.

2005: 26). Dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının bütçe sisteminden ziyade vergi sistemi vasıtasıyla ekonomiye kanalize edilmesini ifade eder. Devlet için vazgeçilen vergi geliri olan bu harcama şekline vergi harcaması denilir.

Vergi sisteminde yer alan bu uygulamaların, yatırımları teşvik etmek, üretimi ve tüketimi teşvik etmek ya da kısıtlamak, ödemeler dengesini düzeltmek, tasarrufları teşvik etmek, ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik yapıyı değiştirmek, boş kapasiteyi önlemek, spekülasyonu önlemek gibi ekonomik gerekçeleri; gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, aileyi korumak, insan ve hayvan sağlığını korumak, dernek ve vakıfların kurulup gelişmesine yardım etmek, eğitim ve sporu geliştirmek gibi bazı gelir gruplarını korumak amaçlı sosyal gerekçeleri olabilir (McDonald, 2010: 15).

Eğer vergi harcamaları sosyal, ekonomik vb. fonksiyonlar itibariyle sınıflandırılıp, dönemler arasında bu fonksiyonlara yönelik yasal değişiklikler ele alınırsa, gelir dışı amaçlar için vergi sisteminin nasıl kullanıldığına dair ipuçları verir (Ferhatoğlu, 2001: 13).

Kamu harcamaları iktisadi etkileri bakımından reel ve transfer harcamaları şeklinde olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Reel harcamalar, gelir yaratıcı etkisi olan harcamalardır. Transfer harcamaları, milli gelir düzeyine etki etmeyen sadece mevcut kaynaklardan faydalananların değişmesine neden olan harcamalardır. Transfer harcamaları iktisadi, mali ve sosyal transfer harcamaları şeklinde olabilir (Kirmanoğlu, 2014: 39-40).

Vergi harcamalarıyla kamu harcamaları arasında etkileri bakımından bir fark olmadığını düşünenler, bu tür harcamaların bütçeden yapılması ile vergilerden vazgeçilerek yapılması arasında bir fark olmadığını, çünkü vergi harcamaları yapılmaz ise devlet bütçesinden bu harcamaların doğrudan yapılacağını belirtmektedir (Coşkun ve Bilen, 2002: 162).

Bu politika uygulamaları, yani vergi yükümlülüğünü azaltan özel vergi hükümleri, doğrudan kamu harcamalarıyla aynı ekonomik ve politik etkiye sahiptir ve ekonomik ve politik amaçlar bakımından buna göre analiz edilmelidir (McDonald,

2010: 5). Fakat yine de vergi harcamalarına hükümetin örtülü desteği, düşük değerli mallar üzerine harcanan doğrudan hükümet harcamalarından muhtemelen daha azdır (Listokin, 1996: 197).

Vergi harcamalarının etkileri açısından kamu harcamalarından ayrıldığını savunan Saraç, vergi harcaması kavramının vergi ve harcama gibi birbirine zıt iki ifadeden oluştuğunu, ancak buradaki harcama kelimesin kamu harcamasını ifade etmediğini, tahsilinden vazgeçilen vergiler nedeniyle kamu ekonomisinden özel ekonomiye doğru bir fon transferinin gerçekleştiğini ve bütçeleme süreci açısından da bir çeşit görünmez harcama niteliği taşıdığını savunmaktadır (Saraç, 2010: 159).

Vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre daha basit ve etkili olduğu düşünülmektedir (Giray, 2002: 35). Vergi harcamalarını kamu harcamalarından ayıran bir diğer özelliği olarak; kamu harcamalarında kamu kaynaklarından kişilere doğrudan bir gelir aktarılırken, vergi harcamalarında bireyin vergi sonrası harcanabilir gelirinin artırılıyor olması söylenebilir.

Vergi harcamaları sadece ilgili kanunlarda öngörülen şartları taşıyan mükelleflerin faydalanabildiği bir vergisel destektir. Hatta bazen yüksek gelirli mükelleflerin ödemesi gereken belirli bir gelir kaleminin istisna kapsamına alınması veya bazı harcamalarının vergiden indirilmesine izin verilmesi vergilemede adalet ve ödeme gücü ilkesiyle ciddi anlamda tezat oluşturmaktadır. Kamu harcamalarında böyle bir kriter olmaksızın, yürütülen harcama programı çerçevesinde istenilen kesimler faydalandırılabilir. Ancak, vergi harcamalarının göz ardı edilmesi halinde, aynı alanda vergi harcamalarının etkisini tekrarlayan, yok eden veya tamamlayan dolaysız kamu harcamaları hakkında bilgi edinmek imkansız hale gelecektir (Balkaya Akça, 2000: 15).

Kamu harcamaları bütçenin gider kalemlerini teşkil ederken, Türkiye’de henüz vergi harcamalarına dair bir bütçeleme süreci söz konusu olmadığından bu harcamalar için fayda-maliyet analizleri yapılamamakta, kamu harcamalarının alternatifi olup olmayacağı değerlendirme imkanı bulamamaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının bir rapor şeklinde bütçeye eklenmesi, mali saydamlığın temeli olarak da kabul edilmektedir

(Kulu, 2000: 24). Vergi harcamalarının bütçede yer alması devlet harcamalarının gerçek boyutunu ortaya koymak için de önemli bir etkidir.

Kamu harcamalarıyla hedeflenen kesimlere daha etkin bir biçimde kaynak aktarımı yapılabilirken, vergi harcamaları vergi sisteminin bir parçası olması nedeniyle aktarılabilecek kesimin mükellef olma şartlarına haiz olması gerekmektedir. Ayrıca mükellefin gelir düzeyi ve uygulanacak vergi ayrıcalığının kapsamı da bu harcamaların verimliliğini etkileyen faktörlerdir.

Literatürde vergi harcamalarıyla ulaşılabilecek faydanın kamu harcamalarıyla elde edilen faydaya eşit olamayacağını ilişkin yaygın bir kanaat vardır. Ayrıca, devlet gelirleri, bütünüyle harcamaları finanse etme mantığıyla muhasebeleştirildiğinden, vergi harcamalarının göz ardı edilmesine sebebiyet vermiştir. Vazgeçilen bu gelirler devlet geliri olarak düşünülmemektedir.

Devlet, vergi harcamalarıyla harcama programlarını yürütmeyi tercih ettiği durumda, vergi sistemi çok sayıda ayrıcalıklı vergi hükmünün bulunduğu karmaşık bir sisteme dönüşebilir (Ferhatoğlu, 2005: 85). Ayrıca, kamu harcamalarıyla gelir kaybı yaratması açısından aynı etkiye sahip olan vergi harcamalarının uygulayıcısı kamu harcama birimleri değil, Gelir İdaresi Başkanlığıdır.

Vergi harcamalarıyla kamu harcamalarının kıyası noktasında bir diğer bakış açısı farkı esneklikleriyle alakalıdır. E. Toder 2000 yılında yayınlamış olduğu makalesinde bu hususa dair; kamu transfer harcamalarında politikacılara ve bürokratlara harcamalardan yararlanacak olanların tespit edilmesi ve yardımın şekli konusunda geniş yetkiler tanıdığını, vergi harcamalarında genellikle vergi yükümlüsü olan ve vergi yasasında belirtilen şartları taşıyan her yükümlünün bu harcamadan yararlanabileceğini; ve vergi harcamalarının bu bakımdan politikacı ve bürokratlara kaynak tahsisinin ne şekilde gerçekleşeceği noktasında nispeten daha az esneklik sağladığını ifade etmiştir (Toder, 2000, 367).

Ferhatoğlu ise, kamu transfer harcamaları ile vergi harcamalarının konjonktürel istikrara etkileri açısından karşılaştırıldığında vergi harcamalarının kamu transfer harcamalarına göre konjonktürü daha geriden izlediğini ve vergi harcamalarının



etkisini, vergilendirme dönemini izleyen yıldan itibaren gösterirken, kamu transfer harcamalarında etkinin harcamaların yapıldığı yıl içerisinde gözlemlenmeye başlanacağını savunmuştur (Ferhatoğlu, 2001: 87).

Vergi harcamalarıyla kamu harcamalarının hesaplanmasında rakamsal farklılıklar da vardır. Örneğin: devletin asgari ücret gelir düzeyindeki sabit oranlı gelir vergisi oranına tabi (%20) X şahsına dolaysız transfer harcamasıyla 500 TL'lik kömür yardımı yaptığını varsayalım. X şahsının, vergi harcaması yapılarak aynı faydayı elde edebilmesi için vergi harcamasının 2500 TL olması gerekmektedir. Yani X şahsının gelirinin 2500 TL'lik kısmının gelir vergisinden muaf kılınması gerekmektedir. Eş değer harcama yöntemine göre yapılan yukarıdaki hesaplamada görüldüğü üzere, vergi harcama rakamları harcama rakamlarını arttırabilmektedir.

Özetlemek gerekirse; kamu harcamalarına göre uygulanması dezavantajlı görünse de kamu harcamalarının alternatifi olabilecek, etkin ve verimli işleyen, fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutulmuş bir vergi harcama bütçesi oluşturulmadan kamu harcama programlarında kayıp-kazanç değerlendirmesi yapılamayacak, dolayısıyla uygun harcama kararlarının alınması güçleşebilecektir.

Herhangi bir finansal yardım veya teşvik programı doğrudan kamu harcaması veya vergi harcaması olarak yazılabilir. Kanun koyucular, vergi harcamalarını politika yapıcıların direktifleri doğrultusunda bir yardım şekli olarak da formüle edebilirler (McDaniel ve Surrey, 1985: 99). Böylece var olan vergi harcamaları doğrudan kamu harcamalarına dönüşebilir veya doğrudan kamu harcamaları vergi harcamaları olarak yeniden düzenlenebilir. Bu politika yapıcıların tercihinin bırakılmıştır.

Maliye ve bütçe politikalarında yer alan hedeflere ulaşmada kamusal harcamaların alternatifi konumunda olan vergi harcamaları, kamu harcamalarının miktarının azaltılmasına veya kamu harcaması yapma gereğini ortadan kaldırmaya yarayabilir. Üstelik vergi harcamalarını vergi sistemi aracılığıyla uygulamak daha basit olduğundan yönetim kolaylığı da sağlanabilir. Ancak, vergi harcamalarından faydalanacak kesimleri doğru belirleyebilmek bu noktada etkinliği temin edebilmede oldukça önemlidir.

## 2.1.1. Vergi Harcamalarının Artıları Ve Eksileri

### 2.1.1.1. Vergi Harcamalarının Artıları

Vergi harcamalarının varlık sebebi ekonomik-sosyal nedenlerle açıklanabilir. Çeşitli amaçlarla farklı şekillerde vergi sisteminde yer edinen bu harcamaların iktisadi ve sosyal açıdan artıları veya eksileri olabilir. Artı yönleri aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- a. Vergi harcamaları 'gelirin yeniden dağılımı' politikalarına hizmet edebilir. Bu açıdan yapılacak düzenlemelerle, 'vergilemede adalet' ilkesinin pratiğe aktarılmasına katkıda bulunulabilir.
- b. Mikro etkiler kapsamında doğrudan kullanılabilir geliri etkileyen vergi harcamaları, makro ekonomik etkiler bağlamında, ulusal gelir üzerinde artış sağlayabilir (Saraç, 2010: 277).
- c. Gelir transferini amaçlayan vergi harcamaları düşük gelir gruplarını (genelde emekçileri) hedef alırken; teşvik amaçlı vergi harcamaları, iktisadi açıdan güçlü olan sermaye sahiplerini hedef aldığı için bu vergi harcamalarının tercihi konusunda bazı mükellefler açısından genellik ilkesine aykırı olarak vergisel ayrıcalıklar oluşturulur (Saraç, 2010: 270-271). Öz'e göre ise, devletin temel görevleri kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrar olduğu için bu görevlerin yerine getirilmesi amacıyla vergisel imtiyazların (istisna, muafiyet vb.) uygulanması genellik ilkesine ters düşmemektedir (Öz, 2002: 16).
- d. Vergi harcamalarını destekleyenler, doğrudan kamu harcamalarını kullanmak yerine, vergi harcamalarının benzer hedeflere ulaşmak için ekonomik davranışları belirli ölçüde teşvik etmede etkili olduğuna işaret etmektedir. Ayrıca vergi teşviklerine duyarlı ve pozitif dış etkileri olan bağış ve yardım niteliğindeki vergi harcamalarının hükümetler tarafından vergi imtiyazları verilerek teşvik edilmesi gerektiğini savunurlar (Saez, 2004: 2658).
- e. Vergi harcamalarında karar almada merkezîyetçilikten uzaklık sözkonusudur. Bu da istenilen yönde ve çabuklukta karar almayı kolaylaştırır (Giray, 2002: 35).
- f. Vergi harcamaları özel sektörü desteklemede ve sosyo-ekonomik politikaların yürütülmesinde daha objektif bir araç olarak kullanılabilirler.

- g. Vergi harcamaları sayesinde, özellikle yatırım harcamalarını özendirme amacıyla, imtiyazlı vergi düzenlemeleri uygulanarak üretimi ve istihdamı arttırmada etkili olunabilir.
- h. Vergi harcamaları yönetsel yük oluşturma bakımından, kamu harcamalarına göre uygulanması çok daha kolay düzenlemelerden meydana gelmektedir.

### ***2.1.1.2. Vergi Harcamalarının Eksileri***

Kamu harcamalarının bir ögesi olan vergi harcamaları, normal kamu harcamaları gibi bütçe dengesi başta olmak üzere kaynak tahsisi ve verimlilik gibi makro unsurları etkiler (Saraç, 2010: 276). Böylesi geniş ölçekte etkileri bünyesinde barındıran vergi harcamalarının bazı olumsuz yönleri vardır. Bunlar;

- a. Vergi harcamaları, faydalananları belirlemenin zorluğu ve maliyetlerinin tespitindeki güçlükler nedeniyle politikacılara kendi fayda maksimizasyonları açısından önemli fırsatlar sağlayabilir. Şöyle ki, seçim propagandaları için mali destek aldıkları kesimlerin bu harcamalardan faydalandırılması suretiyle çıkar ilişkisi kurulmasına müsaittir.
- b. Kamu harcamaları meclis, meclis komisyonları, kamu kurumları, kamuoyu gibi çeşitli unsurların denetiminden geçmesine karşın (Tax Expenditures Statement, 2001: 3) vergi harcamaları Türkiye özelinde henüz bütçeleme sürecine entegre edilmediğinden dolayı bu anlamda mali saydamlıktan uzaktır.
- c. Vergi harcamaları sayesinde politikacılar, kamu harcamalarını ve vergileri düşürerek programlarını uygulama imkânını elde ederler. Ancak uzun vadede vergi harcamaları dolayısıyla bir taraftan vergi gelirleri azalırken, diğer taraftan örtülü olarak kamu harcamaları arttığından bu durum mali illüzyon<sup>5</sup>'a neden olmaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 344).
- d. Vergi ayrıcalıkları; tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını bozabilirler (Giray, 2002: 36). Bu durum, vergi harcamalarının sebep olduğu bir çeşit dışsallık (externality) veya sosyal maliyet (social cost) biçiminde değerlendirilebilir.

---

<sup>5</sup> Mali illüzyon: Bütçe açığının dolaylı finansmanının (özellikle dolaylı vergilerin artışı), kamu mal ve hizmetlerinin algılanan maliyetini azaltarak vatandaşların kamu mal ve hizmetlere olan talebinin arttırmasını ve bu durumda kamu harcamalarının yükselmesini ifade etmektedir (Uysal ve Akar, 2015: 27).

- e. Vergi harcamaları, basit olarak vergi yükümlülüğünün düşürülmesi olarak ele alınıp, yükümlüleri kârlı olmayan faaliyetlere yönettirirse, ekonomik etkisizliğe neden olabilirler (Cavalcanti ve Li'den aktaran Giray, 2002: 36).

## 2.2. VERGİ HARCAMALARI – MALİYE POLİTİKASI İLİŞKİSİ

Devletin kamu ekonomisindeki büyüklüğü, harcamalarını ne yönde kullanacağına dair yaptığı tercihleri, belirlediği mali hedeflerine ulaşmada iktisadi araçları nasıl kullanacağı, gelirlerinden ne ölçüde vazgeçebileceği gibi makroekonomik faktörler ekonomik yapıyı bütünüyle etkileyebilir niteliktedir. Esasında tüm bu unsurlardan teşkil olan maliye politikasının amaçları, ekonomik dengenin sağlanması ve korunması, ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi, gelir dağılımının adaletli hale getirilmesi şeklinde özetlenebilir (Balkaya Akça, 2000: 20).

Bu genel amaçlar çerçevesinde devlet ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilebilmesi için; transfer harcamalarıyla veya düşük faizli kredilerle desteklemek istediği sektörler mali kaynak aktarabilir<sup>6</sup>, Ar-Ge faaliyetlerini destekleyebilir, öncü sektörlerde yatırımlarını yoğunlaştırabilir veya özel kesimi vergi ayrıcalıklarıyla özendirir, altyapısını hazırladığı ekonomik faaliyetlerini özel sektöre aktarabilir.

Maliye politikası kapsamında vergi harcamaları bu uygulamaları gerçekleştirilmede kamu harcamalarını bütünlük mahiyetindedir. Ancak bu iki harcama kanalını birlikte koordine edecek bir kurulun veya birimin olmayışı, kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında bir eksiklik olarak kabul edilebilir.

Vergi harcamalarının maliye politikasındaki yerine dair farklı iki görüş vardır. Vergi harcaması teriminin duayeni olan Stanley Surrey'in de dahil olduğu ilk görüşe göre, politika yapıcılar tarafından, vergi teşvikleri vergi harcamaları kapsamında değerlendirilmeli ve harcama terminolojisi kullanılarak harcama kalemleri şeklinde analiz edilmelidir. Diğer görüşe göre ise, vergi teşviklerinin normatif vergi hükümleri bağlamında vergi sisteminin bir parçası olarak değerlendirilmesi gerekir. Surrey (1985),

<sup>6</sup> 3624 sayılı kanunla 1990 yılında kurulan ancak 2009 yılı itibarıyla faaliyetleri gerçek anlamda artan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB)'nin yürüttüğü politikalar bu hususa güzel bir örnektir.

bu yaklaşımı "*Vergi harcaması bir harcama programıdır ve bu yüzden harcama terimleriyle analiz edilmelidir. Bu harcama programını normatif vergi hükümleriymiş gibi değerlendirmeye çalışmak, bu gerçeği göz ardı etmektir.*"(Swift, 2006: 2) sözleriyle eleştirmiştir.

Nitekim OECD üyesi birçok yüksek gelirli ülke vergi ayrıcalıklarını/teşviklerini, bir vergi harcaması şeklinde kamu harcamalarının türü olarak tanımlamıştır. Vergi sisteminin bir parçası olan vergi harcamaları, vergi gelirinden vazgeçilmesiyle hükümetlere hedefleri doğrultusunda maliye politikası aracı olma işlevini görür.

Enflasyonla mücadelede yine kamu harcamalarına alternatif konumunda bulunan vergi harcamaları kullanılabilir. Enflasyonun olduğu ekonomide talep arzı aştığından, talebi kısmak için kişilerin harcanabilir gelirini azaltmaya yönelik vergi düzenlemeleri getirilebilir. Ayrıca arzı artırma amacıyla yatırım teşvikleri, vergi istisna ve muafiyetleriyle vergi harcamaları yapılabilir.

Deflasyon dönemlerinde ise arzı kısıp tüketimi artırmaya yönelik tedbirlerin alınması gerektiğinden, vergi sistemi aracılığıyla vergi harcamaları arttırılabilir. Kişilerin harcanabilir gelirlerini artırmak için tüketim vergilerinde indirim gidilebilir.

Gelir dağılımının adaletli dağılımına ilişkin olmak üzere, düşük gelir düzeyindeki bireylere gelir arttırıcı düzenlemeler yapma gayesiyle yeni vergi ayrıcalıkları tanınabilir, düşük gelirli grupların yararlandığı uygulamalara daha fazla ağırlık verilebilir, var olan düzenlemelerden yararlanma koşulları mükellef açısından olumlu yönde değiştirilebilir (McDonald, 2010: 18).

Öte yandan vergi harcamaları tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını bozabilirler. Maliye politikası aracı olarak vergi harcamaları ve kamu harcamaları arasındaki seçimde; yönetsel etkinlik, adalet ve kaynakların yeniden dağılımı hususunda saydamlık faktörünün ön planda olması gerekmektedir (Emektar, 2014: 21).

### **2.3. VERGİ HARCAMALARI – BORÇLANMA POLİTİKASI İLİŞKİSİ**

Vergi harcamalarının kısa vadede devlet için bir gelir kaybı olarak değerlendirildiği belirtilmişti. Devletlerin, bu kayıpları telafi etmede başvurabilecekleri

yollardan biri de borçlanmadır. Başka bir ifadeyle, devlet vergi harcamalarını ve dolaysız harcamalarını finanse etmek için kaynağa gereksinim duyduğu zaman vergi gelirleri bu kaynağın hepsini sağlamadığında, borçlanma gündeme gelir (Balkaya Akça, 2000: 23).

Türkiye'de de devletin ihtiyaç duymuş olduğu bu finansman kaynağı zamanla dolaylı vergi gelirlerinde yaşanan artışla kısmen karşılanmış olsa da finansman gereksinimi, bu artışların ekonomik kalkınma hedefine yönelik kullanılmasına engel olmuştur.

Borçlanma vergi gelirlerini tamamlayan bir kalem olarak maliye politikasında etkin olarak kullanılan bir araçtır. Ancak politikacıların oy kaygısı sebebiyle seçmenden yeteri düzeyde vergi toplayamaması zaman içinde borçlanma aracını vazgeçilmez kılmış ve devletin borç yükü, faizleri de eklendiğinde kısa vadede dizginlenemez seviyelere çıkmıştır. Ayrıca, vergi yerine borçlanmayla finansmana yönelmesinin bütçenin faiz yükünü giderek artması, aynı anda faiz oranlarının da artmasını gündeme getireceğinden reel kesimin faaliyetleri üretimden finansal alana kayacaktır (Özkara 2004b: 174).

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, devlet vergi harcamaları nedeniyle uğradığı gelir kaybı için borçlanma yoluna gitse bile bunu makroekonomik ölçekte, maliye politikası hedeflerini gözeterek yapmalıdır. Ve dolaysız vergi gelirlerini artırma çabasına girmelidir.

#### **2.4. VERGİ HARCAMALARI – EKONOMİK BÜYÜME İLİŞKİSİ**

Vergi harcamaları gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde ekonomi politikaları dahilinde geniş bir yelpazede kullanılmaktadır. Bu kullanım alanına yatırımları, tasarrufları, üretimi veya tüketimi teşvik eden ve ekonomik istikrarı sağlamaya yönelik düzenlemeler, ödemeler dengesini düzeltme ve boş kapasiteyi önleme amaçlı uygulamalar, servet ve gelir dağılımını düzenelemeye yönelen vergi harcamaları uygulamaları girmektedir (McDonald, 2010: 15).

Bu yönüyle vergi harcamaları ekonomik büyüme hedefine yönelen politikalarda araç olarak kullanılabilir. Hükümetler vergi ayrıcalıklarıyla desteklemek istediği

kesimlerin veya iş kollarının vergi yüklerini hafifletebilmekte veya hiç vergi almayarak dolaylı kaynak aktarımında bulunmaktadır. Bunu ekonomik büyüme ve kalkınma adına bilinçli olarak yaptığı vergi harcamalarının ekonomide olumlu katkıları olacaktır.

## 2.5. VERGİ HARCAMALARI – BÜTÇE DİSİPLİNİ İLİŞKİSİ

Bütçe disiplini kavramı kısaca, kamu harcamaları ve kamu gelirleri arasında oluşacak dengenin, yani kamu kesimi finansman dengesinin temel ekonomik göstergeler üzerinde olumsuz etkilere yol açmaması olarak tanımlanabilir (Kantarıcı, 2008: 145).

Kamu maliyesinde kamu gelir ve giderleri arasında bir denge mevcut olmaz, kamu giderleri lehine sürekli bir fark bulunursa, bu durumda mali disiplinden bahsedilemez. Bu durum devlet bütçesi açısından ele alındığında ise bütçede bir disiplinsizlik söz konusudur (Özen, 2002: 49).

Literatürde mali disiplin kavramı ile bütçe disiplini kavramı aynı anlama gelecek şekilde kullanıldığından bu iki kavramı birbirinden bağımsız düşünmemek gerekmektedir.

Mali disiplinsizlik, kamu harcamalarının kamu gelirlerini aşması ve bu nedenle ortaya çıkan bütçe açıkları ile kamu harcamalarının politik nedenlerle vergi dışı kaynaklardan karşılanması (iç ve dış borçlanma, monetizasyon) sonucu ortaya çıkan borç yükü artışıdır (Gökalp ve Avcı, 2002: 1).

### 2016 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Gerekçelerinde de

"Mali disiplin anlayışına uygun olarak kamu idarelerinin kendilerine tahsis edilen ödenekleri aşmadan etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmasını teşvik etmek, mevcut harcama programlarını gözden geçirerek kamu tasarruf-yatırım açığını tedrici olarak azaltmak"

ibaresiyle mali disipline atıfta bulunularak bütçe politikası kapsamında konunun önemine değinilmiştir.

Ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5. maddesi e bendinde "*Kamu malî yönetimi malî disiplini sağlar.*" ibaresiyle mali disiplin hedefinin yasal olarak da kamu maliyesindeki yeri belirtilmiştir.

Mali disiplin ülkelerin ekonomik istikrarı yakalayabilmesinin ön şartıdır. Bununla birlikte sosyal harcamalar ve kamu gelirlerinin arttırılması sayesinde gelir dağılımında adalet sağlanabilecek ve iktisadi kalkınmaya pozitif anlamda katkıda bulunulacaktır.

Günümüzde bütçe disiplininin ne şekilde sağlanacağı dair bir konsensüsün olduğu söylenemez. Çünkü, bazı kaynaklar bütçe açıklarını azaltmak için optimal çözüm olarak kamu harcamalarının azaltılmasını savunurken, diğer bazı kaynaklar ise vergi gelirlerinin arttırılmasını savunmaktadır (Günaydın, 2004: 165).

Ancak, gelişen iktisadi ortamda hükümetlerin oy kaygısı gibi nedenlerden dolayı kamu harcamalarını azaltması kolay değildir. Vergi gelirlerini arttırmanın en basit yöntemi ise yeni vergilerin salınması veya mevcut vergi harcamalarının kısılmasıyla mümkündür. Bu anlamda rasyonel bir gerekçesi olmayan vergi harcaması uygulamaları kaldırılmalı, iktisadi ve sosyal politikalar kapsamında olumlu etkileri olan düzenlemelerle vergi harcamaları sınırlandırılmalıdır. Bu sayede vergi gelirleri artacak ve bütçe disiplini hedefine yaklaşılabilecektir.

Bütçe disiplini olumsuz yönde etkileyen birtakım ekonomik – mali ve politik nedenler vardır.

Ekonomik ve mali nedenlerin başında temel olarak kamu kesimi harcamalarının artması sonucunda bütçe dengesinin bozulması gelmektedir. 1970'li yıllara kadar dünya genelinde benimsenen refah ekonomisi politikaları itibariyle gelişen sosyal devlet anlayışı, devletin ekonomideki payını arttırmıştır. Devletin ekonomideki payının artması ise ekonomiyi yönlendirme gücünü de arttırmıştır. Devletlerin kuruluşları itibariyle kar amacı gütmeyen KİT'ler aracılığıyla üretime katılmaları, enflasyon ve faiz hadleri gibi makro ekonomik değişkenleri etkilemiş, ayrıca görev zararları nedeniyle de amaçlanan hedeflerden sapmalar sonucunda mali disiplinin bozulmasına sebebiyet vermiştir.

Öte yandan, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kronik bir hastalık gibi yaşanan demokrasi sorunları nedeniyle siyasi istikrar bozulabilmekte veya siyasi irade, bütçeyi kendi hedefleri doğrultusunda bir araç olarak kullanabilmektedir. Bu anlamda mali disiplinsizliğe iten önemli sebeplerden bir tanesi de politik nedenlerdir.



Gerek seçmenlerin arzularının gerçekleştirilmesi bakımından nüfuzlarını kullanmaları ve gerekse partilerin taahhütlerini yerine getirme çabaları, devletin birtakım yeni görevler üstlenmesine yol açabilmektedir (Akdoğan, 2011: 82). Böylelikle devlet anlayışındaki değişiklikler, kamu harcamalarının artmasına sebep olmuş ve bütçe disiplini sorununu ortaya çıkarmıştır.

Bütçe disiplininin zayıf olduğu bir kamu ekonomi yönetiminde, bütçenin gelir ve gider kalemleri arasında bir dengenin var olması için önemli kurumsal ve yapısal reformlara ihtiyaç duyulabilir. Ancak, hükümetler genel itibariyle kamu harcamalarının düşürülmesini öngören reformları uygulamak istemezler ve zaten, hükümetler genellikle bütçe harcamalarında artırıma gitmeyi ve vergilerde indirimde gitmeyi vaat ederek seçilmektedirler (Özen, 2002: 49).

Bütçe açıklarının politik sebeplerine dair Kamu Tercihi Teorisinin argümanları bu noktada önemlidir. 19. Yüzyılın liberal yaklaşımının farklı bir versiyonu niteliğinde olan kamu tercihi yaklaşımı kısaca, politika biliminin iktisadi analizi olarak tanımlanmaktadır (Öztürk, 2011: 140). Bu yaklaşımın neo-klasik iktisatla ortak yönleri vardır. Kamu tercihi teorisine göre bireyler "*homo-economicus*" olarak ticarete olduğu gibi seçimlerde de kendi faydalarının maksimize etmeye çalışırlar.

Özellikle siyasilerin popülist politikaları uğruna siyasi destek elde etmek için mali genişleme tercihinde bulunarak kamu harcamalarını arttırmaları şeklinde yaygın bir kanaat vardır. Ancak bu noktada, seçilme kaygısının önem kazandığı ortamlarda seçmen desteğini çekebilecek cari kamu harcamaları, orta vadeli ekonomik performansı negatif anlamda etkilemektedir (Gökalp ve Avcı, 2002: 3).

Kamu tercihi teorisine göre, kamu ekonomisinde politik karar alma sürecinde yer alan seçmenler, politikacılar, bürokratlar ile baskı ve çıkar grupları kendi çıkarlarını arttırma güdüsüyle hareket ederken, bütçe üzerinde bir baskı oluşturmaktadır (Barış, 2015: 36). Bu durum, oy kaygısı taşıyan politikacının kamu harcamalarını arttırmasına mukabil vergileri aynı oranda arttıramaması sonucu kamu açıklarını tetiklemektedir. Aynı şekilde kendi çıkarını gözeten seçmen, bürokrat ve baskı ve çıkar gruplarının da bu güdüyle hareket etmesi benzer etkiye neden olmaktadır.

Mali illüzyon modeli de bütçe açıklarına dair politik açıdan bakmaktadır. Bu modele göre, çoğunluğunu dolaylı vergilerin oluşturduğu bir vergi sistemine sahip ülkelerde mali illüzyon nedeniyle vergi mükellefleri çoğu zaman üzerine düşen vergi yükünü olduğundan daha düşük algılamaktadır (Uysal ve Akar, 29: 2015). Bu durum kamu harcamalarının gerçek maliyetinin daha düşük algılanmasına neden olarak, kamu harcamalarına olan talebi arttıracak ve politikacıları kamu harcamalarını arttırma şeklinde bir eğilime sokacaktır.

Bütçe disiplini sağlamada temel dinamikleri ise; vergiler, borçlanma ve monetizasyon olmak üzere üç kalemde sıralamak mümkündür.

Verginin tanımına dair literatürde çok çeşitli betimlemeler vardır. Ancak bunlardan en geniş kapsamlı ve meşhur olanı klasik iktisadın öncülerinden olan Gaston Jeze'nin (Nadaroğlu, 2000: 215-216)

“modern devletlerde vergi, mükelleflerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle, değişmez kanunlara göre talep edilen parasal değerlerdir”

şeklinde yaptığı tanımdır.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergiler, kamu harcamalarının büyük kısmını finanse etmektedir. Yine bu tanımlamadan vergilerin cebri olduğunu ve karşılıksız olduğunu söylemek mümkündür.

Verginin geleneksel fonksiyonu olan kamu giderlerini karşılamasının yanında, XIX. Yüzyılın ikinci yarısından bu yana -özellikle 1930'dan itibaren- vergi sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkmış, devletin elinde iktisadi ve sosyal hayata müdahalenin (enflasyon ve deflasyonla mücadele, sermaye birikiminin gerçekleştirilmesi, ihracatın teşviki-ithalatın kısıtlanması gibi) etkin bir aracı haline gelmiştir (Nadaroğlu, 1978: 241-244).

Klasik devlet anlayışının değişime uğraması ve devletin sosyo-ekonomik nitelikte önemli fonksiyonlar görür hale gelmesi, verimli ve önemli hasılat yaratabilir şekilde uygulanabilme olanağı, kamu gelirleri içerisinde vergilerin rolünü arttırmıştır (Akdoğan, 2011: 105). Vergi sistemi, kamu harcamalarının hızlı arttığı gelişmekte olan

ülkelerde milli gelirdeki artışa paralel olarak vergi gelirlerinin de artmasını sağlayacak pozitif gelir esnekliğine sahip olmalıdır (Turhan, 1993: 33). Vergi politikalarıyla yatırım, tasarruf, istihdam ve ekonomik kalkınma gibi birçok makroekonomik değişken üzerinde yönlendirici etkide bulunulabilir.

Vergi gelirlerini arttırmanın önemli bir aşaması, vergi idaresinin etkin çalışması noktasında ortaya çıkmaktadır. OECD'nin (2015) 'Bir Bakışta Devlet' adlı raporuna göre, vergilerin toplanmasında etkinliğin ölçütü olarak vergi idarelerinin maliyetinin toplam vergi gelirlerine oranı baz alınmakta olup, Türkiye %0,83 ile 2013 yılı için en etkin yapıya sahip 7'nci ülkedir. Bu hususta OECD ortalaması %0,92'dir.

Etkin işleyen bir vergi idaresi sayesinde vergilemenin idari maliyetleri minimize edilebilecek ve vergi gelirlerine pozitif etkide bulunulabilecektir.

Ancak, vergi gelirleri her ne kadar devletlerin ana gelir kaynağı pozisyonunda olsa da borçlanma ve borç yönetimi, modern kamu maliyesinde, büyük ve önemli bir konumda yer almaktadır (Kendrick'den aktaran Akdoğan, 2011: 455).

Borçlanma, kamu harcamalarını karşılamak için kullanılan bir finansman aracı olmakla birlikte, aynı zamanda devletin ekonomiye müdahalesini de mümkün kılan bir maliye politikası aracıdır (Çiçek vd., 2010: 142).

Yukarıda belirtildiği üzere tarihsel süreçte, devlet yönetimindeki değişimler hükümetlere yeni görevleri yüklemiş olduğundan ek kaynak ihtiyacı da bu değişimlerin bir neticesi olarak karşımıza çıkmıştır. Vergi gelirlerinin yetersiz kalması, bilhassa 1929 Büyük Buhranından sonra borçlanma kanallarını hükümetlere meşru birer alternatif olarak sunmuştur. Bu tarihten 1970 yıllara kadar egemen yaklaşım olan Keynesyen iktisadi ekolün varsayımı olan borçlanma, dünya genelinde maliye politikası aracı olarak yaygın biçimde kullanılmıştır.

Kamu açıklarının azaltılması ve mali disiplinin sağlanmasında devletlerin ihtiyaç duyduğu gelirleri elde etmenin bir yolu da iç piyasadan veya uluslararası piyasalardan borçlanma yöntemidir.

İç borçlanma kamu kesiminin tahvil, bono gibi araçlarla iç piyasadan yani; özel kişi ve kuruluşlardan, sosyal güvenlik kuruluşu ve ekonomik kuruluşlardan (zorunlu tasarruflar ve KİT'lerin yedek akçeleri ve benzeri), ticari bankalardan ve sigorta şirketlerinden borçlanmasıdır (Saatçi, 2007: 95).

İç borçlanma, hazine bonoları, devlet tahvilleri gibi araçlarla iç piyasaya sürülerek yapılabilir. Burada borcun vadesinin kısa veya uzun olmasının bir önemi yoktur, önemli olan borçlanmanın gerçekleştirildiği yerdir. Devlet bir anlamda, iç borçlanma yoluyla ülke içinde kaynak transferi yapmaktadır (Kalenderoğlu, 2013: 336).

Devletler daha çok kamu geliri sağlamak ve bütçe açığını kapatmak amacıyla iç borçlanmaya başvurmakta, bu amaç doğrultusunda Merkez Bankasından borçlanması da (emisyon) iç borçlanma olarak değerlendirilmektedir (İnce, 2001: 76-77). İç borçlanmada sadece satın alma gücü el değiştirir ve milli geliri arttırıcı bir etkisi yoktur.

Ayrıca, devlet sadece bütçe açıklarını kapatmak için değil, aynı zamanda mali piyasaların gelişmesine yardımcı olmak, enflasyonist baskıları azaltmak ve ekonomiyi istikrarlı bir yapıya kavuşturmak için de iç borçlanmaya gidebilir (Ulusoy, 2001: 31).

Kamunun iç borçlanması gerek enflasyonist baskıları gerekse de dış kriz riskini minimize etmenin bir yolu şeklinde değerlendirilmesine karşın, bu yönleme sık sık başvurmak bazı riskleri de beraberinde getirebilmektedir (Şen vd., 2007: 100).

İç borçlanma kaynaklarının fazlaca kullanılması, ulusal tasarruflarda anormal bir azalmaya neden olacağından kısa dönemde de olsa faiz oranlarının artmasına ve sonuç olarak üretim kapasitesine olumsuz etkide bulunacaktır. Bu zincirleme etki göz önüne alınacak olursa, üretimin etkilenmesi işsizliği arttıracak, ekonomik büyüme yavaşlayacak ve yüksek faiz getirisi nedeniyle, gelir dağılımında üst gelir grubu lehine uçurumlar oluşacaktır.

Dış borçlanma ise, bir ülkenin, belli bir süre sonunda anapara ve faizini geri ödemek koşuluyla, yabancı ülkelere sağladığı kaynaklardır (Kalenderoğlu, 2013: 337). Dış borçlanmada devlet, tahvillerini yabancı sermaye piyasalarına ihraç ederek (Yankee, Bulldog, Samurai tahvilleri gibi) öncü banka aracılığıyla oluşturulan

konsorsiyumdan yabancı para türünden fon elde edebilir. Bu yolla sadece devlet değil, büyük şirketler, belediyeler de kaynak sağlayabilirler.

Dış borçlanma yapıldığı anda, milli gelir düzeyinin artması, yeni yatırım kaynaklarının doğması, ödemeler dengesi açıklarının azalması gibi ekonomide bazı olumlu etkileri olacaktır. Ancak bütçe açıklarını finanse etmek için alınacak dış borçlar, geri ödeme dönemi sürecinde ekonomik durgunluğa, ödemeler dengesi açığına ve milli gelir düzeyinin azalmasına neden olabilecektir.

1970'lerin son çeyreğinden itibaren, başta dışa açık büyüyen Latin Amerika ülkeleri olmak üzere, hemen hemen tüm gelişmekte olan ülkelerde borç sorunları yaşanmıştır (Akdemir, 2003: 1). Uluslararası finans sisteminin sürdürülebilirliğini tehdit eder bir boyuta ulaşan borç krizi, Brady, Baker Planlarıyla, borç erteleme ve borç azaltma yöntemleriyle aşılmaya çalışılmıştır.

1980'lerdeki Dünya Borç Krizinde başta Meksika olmak üzere 34 gelişmekte olan ülke dış borç servisini askıya almıştır (Akdemir, 2003: 2). Akabinde gelişen süreçte IMF, Dünya Bankası gibi uluslararası mali kuruluşların dış borçlanma üzerindeki ciddi denetimleri ve bu kuruluşların onayından geçmediği sürece dış borç sağlamanın neredeyse imkansız hale gelmesi, bütçe açıklarının finansmanında bu yöntemin kullanılabilirliğini ciddi ölçüde kısıtlamıştır (Şen vd., 2007: 98).

Dış borçlanmanın sürdürülebilirliği, çoğunlukla dış borç miktarının GSYH'ya oranı ile temsil edilmektedir. Artmayan bir dış borç / GSYH oranı, sürdürülebilirlik için yeterli bir şart olarak görülmekte ve bu oran büyümediği takdirde ülkenin büyük ölçüde ödeme gücüne sahip olduğuna inanılmaktadır (Roubini ve Wachtel, 1998:4).

Bir diğer kalem olan monetizasyon ise, bütçe açıklarının finansmanı amacıyla kamu borçlanma kağıtlarının merkez bankasınca satın alınmasını ifade eder ve hükümetlerce bazen zorunlu bazen de kendi politikaları için kullanılmaktadır (Şen vd., 2007: 91).

Monetizasyon devletin egemenlik hakkına dayanarak elde ettiği gelir olarak değerlendirilebilse de bu yönteme başvurmanın devletlere, vergilerin yetersiz kaldığı

dönemlerde temini kolay bir finansman kaynağı olması ve iç borç stokunu erozyona uğratmanın bir aracı olarak da ciddi artıları vardır (Sönmez, 1998: 587).

Monetizasyon genel itibariyle mali disiplinsizliğin olduğu ülkelerde tercih edilir. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi matrahlarının genişletilememesi, etkinsiz çalışan vergi idareleri gibi sebeplerden dolayı kamu gelirlerinin harcamaları finanse edememesi (Şen vd., 2007: 91) gibi faktörler mali disiplinin olmadığını gösterir ki monetizasyon böyle durumlarda hükümetler için cazip bir finansman yöntemidir.

Monetizasyon, 1980'li yıllarda Türkiye'de sıkça kullanılan bir finansman yöntemi olsa da, 2001'de yapılan yasal düzenlemeyle, bu finansman şekli uygulamadan kaldırılmıştır.

Vergi harcamalarının bütçe disiplinini sağlamadaki rolü, devletlerin iradi olarak vaçgeçtikleri gelirler olması sebebiyle dolaylı kamu harcaması olarak nitelenen bu harcamaların etkin kullanımı noktasında ortaya çıkmaktadır.

Vergi harcamaları, kamu gelirleri anlamında önemli bir kayba neden olduğu için bütçe disiplinini hedefleyen ülkeler açısından önemli bir etkidir. Vergilemenin mali fonksiyonu, kamu harcamalarını finanse etmek için gerekli olan geliri sağlamayı ve bu temel fonksiyonun gerçekleştirilebilmesi, öncelikli olarak yeterli miktarda gelir elde edilebilecek bir vergi yapısını öngörmektedir (Saraç, 2000: 90).

Ancak vergi harcamaları, bir politika dahilinde araç olarak kullanılmaksızın gelişigüzel uygulanması halinde vergisel ayrıcalıklar ciddi boyutlara ulaşacak, vergi erozyonuna neden olunacak ve kamu finansmanı için gerekli kaynak sağlanamayacaktır.

Yeterli düzeyde kamu geliri sağlanamaması halinde ise bütçe gelirleri azalacaktır. Bütçe gelirlerinin düşmesi ve sonuç olarak bütçenin açık vermesi, var olan vergi oranlarının arttırılmasına, yeni vergilerin konulmasına, doğrudan emisyon kanalına gidilmesine ve fiyatların genel seviyesinin yükselmesine sebep olmaktadır (Edizdoğan, 1978: 131). Bu döngü sonuç olarak mali disiplinin bozulmasına neden olmaktadır.

Vergi harcamalarının kamu gelirlerini azaltmasının bir diğer bir etkisi ise yeni vergilerin toplanması noktasında ortaya çıkmaktadır. Tahsilatının kolay olması nedeniyle bu yeni vergiler genelde ücret geliri elde edenlerden alınmakta ve dolayısıyla gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmaktadır.

Gelir dağılımının uzun vadede adaletli dağılımı hedefine ilişkin bütçe fazlasının gerçekleştirilmesi önemli bir faktördür. Bütçenin fazla vermesi kamu yatırımlarına ayrılacak kaynakların artmasını sağlamakta, bu nedenle orta ve uzun vadede kullanılabilir kamu gelirlerinin artması kısa dönemde mali disiplinin gerçekleştirilmesiyle mümkün olacaktır (Arslan, 2003:26).

Bu açıdan, ayrıcalık tanınacak kesimler veya faaliyetler özenle belirlenmeli, bu ayrıcalıklardan faydalanma şartları somut olarak ortaya konulmalı ve günün koşullarına göre güncellenmelidir (Saraçoğlu, 2000: 91).

## **2.6. VERGİ HARCAMALARI - MALİ SAYDAMLIK İLKESİ İLİŞKİSİ**

Merkezi yönetim bütçe tasarısına vergi harcamaları cetvelinin eklenmesinin gerekçesi malî saydamlık ilkesidir (Batirel, 2013: 14).

Devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların neden olduğu sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, açık, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunması mali saydamlık ilkesinin bir gereğidir (Bilginoğlu ve Maraş, 2011: 59).

2007 yılı IMF Mali Saydamlık Raporunda, devlet yönetiminin, kamu kesimi sektöründen ve ekonominin diğer geri kalanından ayrılması, politika ve yönetim rollerinin toplum için anlaşılabilir olması gerektiği vurgulanarak mali saydamlık ilkesine vurgu yapılmıştır (IMF, 2007: 4).

10.12.2003 tarihinde TBMM'de kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetiminde yeni bir süreç başlatılmıştır. Bu kanun kapsamı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar (Doğruyol, 2015: 772).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu kaynağının kullanımına ilişkin mali saydamlık ilkesi kabul edilmiştir.<sup>7</sup>

Ancak bu ilkeye uymayan kamu kurumları için öngörölmüş bir cezanın olmaması ve standart vergi sisteminden sapmalar olarak kanunda tarifi yapılan vergi harcamalarının nelerden oluştuğu ve bunları standart vergi sisteminden kesin çizgilerle ayırabilecek bir normatif vergi yapısı kapsamının verilmemiş olması, eksiklik olarak göze çarpmaktadır.

Yine bu ilkeye göre, Merkezi Yönetim Bütçesine vergi harcamaları cetvelinin eklenmesi ve vergi kanunlarında, diğer kanunlarda ve kanun hükmünde olan uluslararası antlaşmalarla belirlenen istisna, muafiyet, indirim ve benzeri uygulamaların tümüne yer verilmesi esastır. Ancak, Merkezi Yönetim Bütçesine ekli vergi harcamaları cetveli tüm vergi harcama kalemlerini içermemektedir.

Türkiye'de, bütçe üzerinde gelir azaltıcı etkide bulunan vergi harcamalarının mali disiplini sağlamadaki payının tam olarak öngörülebilmesi, vergi harcaması niteliğindeki tüm düzenlemelerin bütçeye ekli vergi harcaması cetveline eklenerek, bütçede neden oldukları gelir kaybı tutarının bilinmesi ve mali saydamlık ilkesinin tam anlamıyla uygulanmasıyla elde edilebilecek verilerin yayınlanmasıyla mümkündür.

---

<sup>7</sup> Bu kanun itibarıyla mali saydamlık ilkesinin uygulanmasına ilişkin bkz. madde 7.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BAZI OECD ÜLKELERİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI: KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ

#### 3.1. ABD'DE VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI

Amerika Birleşik Devletleri Federal hükümeti vergi harcamalarını, vergi mükellefleri açısından belirli faaliyetleri teşvik etmek veya özel durumlarda vergi mükelleflerine yardımcı olmak için tasarlanmış ayrıcalıklı vergi indirimi sağlayan federal vergi hükümlerinden kaynaklanan gelir kayıpları olarak tanımlamıştır (Swift, 2006: 5).

Birinci bölümde de belirtildiği üzere 1969 yılında ilk olarak ABD'de hazırlanan vergi harcamalarının listesi Hazine Bakanlığı'nın çalışmasıyla yayınlanmıştır. 1974 yılı Bütçe Reform Yasası'yla birlikte izleyen 5 yılı içeren vergi harcaması bütçesinin/raporunun Bütçe Ofisi tarafından hazırlanması yasal zemine kavuşturulmuştur.

ABD'de vergi harcaması raporlarının/bütçelerinin oluşturulması bütçe hazırlama sürecinden bağımsız olarak gerçekleştirilse de bu raporlar sonuç itibariyle bütçe kanununa eklenmektedir.

ABD Hazine Bakanlığı tarafından Kasım 2015'te yayınlanan 'Vergi Harcamaları' raporunda vergi harcamalarının harcama politikasına alternatif teşkil ettiği vurgulanmış ve vergi harcamaları bütçede yer alan kamu harcamalarına paralel olarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada vergi harcamaları; ulusal savunma, enerji, eğitim, sağlık, uluslararası ilişkiler, ulaşım, ticaret ve konut, sosyal güvenlik, tarım, doğal kaynaklar ve çevre, bilim uzay ve teknoloji, toplum ve bölgesel kalkınma, gelir teminatı, sosyal güvenlik, gaziler yararına hizmetler, genel amaçlı mali yardımlar, faiz, merkezi ve yerel yönetim yardımları gibi başlıklarda kategorileştirilmiştir.

Aşağıda Tablo 3.1'de, eşdeğer harcama yöntemine göre hesaplanan vergi harcaması tahminleri federal yönetim düzeyinde 2006-2015 yıllarını kapsayacak şekilde hazırlanmıştır.



Tablo: 3.1. ABD'de 2006-2015 Yılları İçin Hesaplanan Toplam Vergi Harcamaları (Milyon Dolar (\$)).

<b>Bireylerden ve Şirketlerden (Toplam)</b>										
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ulusal Savunma	3.100	3.220	11.190	11.710	12.740	13.290	13.710	11.620	12.620	13.680
Uluslararası İlişkiler	22.850	21.300	45.300	45.100	50.910	50.890	51.630	78.930	84.550	80.150
Bilim, Uzay ve Teknoloji	10.100	16.000	12.620	11.830	9.450	8.460	8.850	14.270	10.580	13.610
Enerji	6.640	6.910	5.750	7.490	27.940	29.010	27.700	8.730	8.300	4.550
Doğal Kaynaklar ve Çevre	1.820	1.970	2.040	2.330	2.120	2.210	2.290	2.120	2.190	1.960
Tarım	1.260	1.420	1.460	1.430	880	930	980	1.410	1.300	1.960
Ticaret ve Konut	336.040	371.990	320.740	255.860	378.020	396.680	403.410	440.060	431.807	443.650
Ulaşım	3.485	3.750	3.680	3.790	3.860	3.860	3.990	3.730	3.760	3.930
Toplum ve Bölgesel Kalkınma	3.210	3.830	2.080	2.360	2.520	2.410	2.630	2.640	2.740	2.610
Eğitim, Öğretim, İstihdam ve Sos. Hiz.	97.197	101.416	97.370	103.120	141.190	124.490	89.850	108.642	118.470	90.140
Sağlık	141.480	160.400	154.120	168.110	187.830	203.955	214.400	212.680	226.160	233.383
Gelir Güvenliği	123.010	127.990	137.050	142.030	143.330	157.770	171.320	150.500	164.300	216.640
Sosyal Güvenlik	25.980	26.560	28.690	29.990	32.330	30.640	32.610	38.400	41.260	39.100
Gaziler Yararına Hizmetler	3.980	4.250	4.340	4.430	4.810	5.570	6.340	6.020	6.630	8.110
Genel Amaçlı Mali Yardımlar	66.300	59.130	60.250	60.880	57.330	68.980	85.600	72.460	78.160	77.860
Faiz	1.280	1.330	1.310	1.320	1.180	1.220	1.300	1.020	1.080	1.020
Merkezi ve Yerel Yönetim Yardımları	97.920	86.370	93.540	90.620	83.100	99.230	123.380	110.551	120.720	119.000
<b>Toplam</b>	<b>945.652</b>	<b>997.836</b>	<b>981.530</b>	<b>942.400</b>	<b>1.139.400</b>	<b>1.199.595</b>	<b>1.239.990</b>	<b>1.263.783</b>	<b>1.314.627</b>	<b>1.351.353</b>

Kaynak: ABD Hazine Bakanlığı federal vergi harcaması verilerinden oluşturulmuştur. (<https://www.treasury.gov>)

Tablo 3.1.'den de görüleceği üzere, ABD'de 2006-2015 yılları için öngörülen vergi harcamalarının çok önemli bir kısmının ticaret ve konut sektörü için gerçekleştirildiği söylenebilir. Ancak, küresel krizin etkisini en çok gösterdiği 2008-2009 yıllarında bu kalemden ciddi oranda tasarrufa gidildiği anlaşılmaktadır. 17 başlıkta sınıflandırılan vergi harcamalarının büyük kısmının ticaret ve konut sektörüne sağlanması, bu alanda politika aracı olarak vergi harcamalarının aktif olarak kullanıldığını ve bu sektörlerin desteklenmek istendiği çıkarımını yapmayı mümkün kılmaktadır.

Vergi harcamaları pastasından ikinci büyük payın sağlık sektörü için ayrıldığını söylemek mümkündür. Üçüncü olarak gelir teminatı başlığı için vergi harcamalarının aktif olarak kullanıldığı ifade edilebilir. Bu başlık, emeklilik, sakatlık, ölüm gibi gelir kaybına neden olan durumlar için kişileri tasarrufa teşvik etmek adına açılan fonlara sağlanan devlet desteğini ifade etmektedir.

Aşağıda Tablo 3.2.'de vergi harcamalarının kamu harcamaları, toplam vergi gelirleri ve GSYH'ya oranları hesaplanarak kamu maliyesindeki önemi vurgulanmak istenmiş ve alternatif politika aracı olarak değerlendirildiğinde, etkinliği sağlamadaki fonksiyonunun gösterilmesi hedeflenmiştir. Vergi harcamalarının GSYH içindeki payı, vergi harcamalarının milli geliri ne ölçüde etkilediğini göstermesi bakımından en önemli kriterdir. Kamu harcamalarına ne ölçüde alternatif teşkil edebileceğini göstermesi bakımından ise vergi harcamalarının kamu harcamalarına olan oranı ve hükümetlerin toplam vergi gelirlerinin ne kadarından feragat ettiğini göstermesi açısından vergi harcamalarının vergi gelirlerine olan oranı da önem arz etmektedir.

Tablo: 3.2. ABD'de Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü\*

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Toplam Vergi Gelirleri</b>	2.406.675	2.567.671	2.523.642	2.104.613	2.161.728	2.302.495	2.449.093	2.773.978	3.020.371	3.248.723
<b>Kamu Harcamaları</b>	2.654.873	2.730.505	2.978.440	3.521.734	3.455.931	3.601.109	3.538.286	3.454.253	3.503.732	3.687.622
<b>Vergi Harcamaları</b>	945.652	997.836	981.530	942.400	1.139.400	1.199.595	1.239.990	1.263.783	1.314.627	1.351.353
<b>GSYH**</b>	13.855.900	14.477.625	14.718.575	14.418.725	14.964.400	15.517.925	16.155.250	16.663.150	17.348.075	17.947.000
<b>Ver. Har. / Top. Ver. Gelir. Or.</b>	%39.2	%38.8	%38.9	%44.7	%52.7	%52.1	%50.6	%45.5	%43.5	%41.5
<b>Ver. Har. / Kamu Har. Oranı</b>	%35.6	%36.5	%32.9	%26.7	%32.9	%33.3	%35.0	%36.5	%37.5	%36.6
<b>Ver. Har. / GSYH Oranı</b>	%6.8	%6.9	%6.6	%6.5	%7.6	%7.7	%7.6	%7.6	%7.5	%7.5

*Kaynak: OECD, IMF, ABD Hazine Bakanlığı ve Kongre Bütçe Ofisi verileriyle hazırlanmıştır. (<https://data.oecd.org> , <https://www.fiscal.treasury.gov> , <http://www.imf.org/> , <https://www.cbo.gov>)*

*\*Milyon Dolar (\$).*

*\*\* Cari fiyatlarla, ulusal para birimi baz alınmıştır.*

ABD Hazine Bakanlığı Ekim 2015'te yayınladığı Aylık Hazine Bildiriminde Amerikan Hükümeti 2015 mali yılı federal vergi gelirleri 3,248,723 milyon \$ olarak kaydedilmiştir.

Tablo 3.1'e göre, vazgeçilen gelir niteliğinde olan vergi harcamalarının neden olduğu gelir kaybı 2015 yılı için 1.351.353 milyon \$'dır. Tablo 3.2'ye göre, vergi harcamaları toplam vergi gelirlerinin %41.5'ine tekabül etmektedir. Federal vergi gelirlerinin, vergi harcamalarının yaklaşık 2.5 katı gibi bir büyüklüğe sahip olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu büyüklük vazgeçilen vergi gelirleri tutarının azımsanmayacak ölçüde olduğunu göstermektedir.

Vergi Harcamalarının kamu harcamalarına oranına bakıldığında ise yıllar itibariyle küresel kriz dönemi hariç olmak üzere %36 düzeylerinde seyrettiği görülmektedir. Kriz dönemlerinde vergi harcamalarının, kamu harcamalarına oranı %26'lara kadar düşürülerek gelir artışı sağlanmıştır. Bu yönüyle ABD'de vergi harcamaları, kamu harcamalarına alternatif olarak değerlendirildiği ifade edilebilir.

Ayrıca, OECD 2016 yılı verilerine göre küresel finansal krizin etkisini en çok gösterdiği yıl olan 2009'da ABD'de bütçe açığı 1.417.121 trilyon dolar(\$) seviyesine yükselmiştir.<sup>8</sup> Bu dönemde toplam vergi harcamaları azaltılarak vergi gelirleri arttırılmaya çalışılmıştır.<sup>9</sup> Böylelikle, özellikle kriz dönemlerinde artan bütçe açıklarını kabul edilebilir seviyelere çekebilmek için, vergi harcamalarının alternatif bir araç olabileceği görülmektedir.

Vergi harcamalarının milli gelir üzerindeki etkisine dair yapılacak değerlendirme, vergi harcamalarının kamu ekonomisindeki büyüklüğünü ortaya koymasından önemlidir. ABD Ticaret Bakanlığı Ekonomik Analiz Bürosunun Mayıs 2016'da yayınladığı verilere göre 2015 yılı son çeyreği itibariyle ABD GSYH'sı 17.947 milyar \$ seviyesinde seyretmektedir. Bu verilere göre 2015 yılı toplam vergi harcamaları, ABD GSYH'sının %7,5'ine tekabül etmektedir.

<sup>8</sup> 2015 yılı itibariyle bu rakam 438.899 milyon dolardır. (\$)

<sup>9</sup> Bkz. Tablo 3.1.

2013 yılı için 16.663 trilyon \$ olan ABD GSYH'sı 2014 yılında ise 17.348 trilyon \$ olmuştur. Vergi harcamalarının GSYH'ya oranı ise ilgili yıllar için yine %7.5'tir. 2015 yılı için de bu oranın değişmediği düşünüldüğünde ABD'de vergi harcamalarının GSYH'ya oranının %7.5'ler düzeyinde seyrettiği savunulabilir.

Bu verilere dayanarak vergi harcamalarının ABD'de kamu kesimi gelir-giderleri ve GSYH üzerindeki etkisinin yadsınamaz olduğu ve özellikle konut ve sağlık sektörüne yönelik politika uygulamalarında başvurulan bir araç konumunda bulunduğu ifade edilebilir.

### **3.2. BİRLEŞİK KRALLIK'TA VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI**

Birleşik Krallık'ta, ilk olarak 1979 yılında yayınlanan vergi harcaması raporlarının hazırlanmasında yasal bir zorunluluk bulunmamakla birlikte her yıl Sonbahar Bildirimine ekli olarak 'Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)' tarafından hazırlanmaktadır. Vergi harcamaları raporu bütçe sürecinden ve bütçe ekinde bağımsız olarak güz bildiriminin istatistik ekinde, merkezi hükümet düzeyinde yayınlanmaktadır.

Birleşik Krallık'ta, vergi harcaması raporu, bütçe kanununun onaylanmasından birkaç ay önce yayınlanır. Bu sayede, vergi sübvansiyonları hakkında meclisin bilgi sahibi olması sağlanarak bütçe tekliflerinin hazırlanmasında vergi harcamalarının da göz önünde bulundurulması hedeflenmektedir (McDonald, 2010: 50). Vergi harcamaları, kamu harcamalarına benzetilse de kamu kesimi harcamalarına alternatif olarak değerlendirilmektedir.

Birleşik Krallık'ta vergi harcamaları raporunun hazırlanmasında yıllık bütçe görüşmelerinin hızlandırılması hedeflenmiştir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7). Bu raporun hazırlanmasında vergi türleri itibariyle sınıflandırma yapılır ve vazgeçilen gelir metodu kullanılarak hesaplamalar yapılır.

Aşağıda Tablo 3.3'de Birleşik Krallık'ta, tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir metodu kullanılarak hesaplanan vergi harcamaları rakamları yer almaktadır;

**Tablo: 3.3. Birleşik Krallık, 2012-2015 Mali Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları (Milyon Pound (£m)).**

Yıllar	2012	2013	2014	2015*
<b><u>Vergi Harcamaları</u></b>				
Gelir Vergisi	32.200	31.860	31.175	29.270
Kurumlar Vergisi	1.580	2.430	2.820	3.080
Ulusal Sigorta Primleri	10.680	10.260	10.435	10.790
Sermaye Kazancı Vergisi	12.560	15.705	19.395	21.065
Veraset Vergisi	1.815	1.640	1.690	1.800
Katma Değer Vergisi	42.200	43.350	49.380	50.100
Tüketim Vergileri	85	100	105	115
İklim Değişikliği Vergisi	505	605	765	995
<b><u>Vergi Harcamaları Toplam</u></b>	<b>101.625</b>	<b>105.950</b>	<b>115.765</b>	<b>117.215</b>
<b><u>Yapısal İndirimler Toplam</u></b>	<b>234.310</b>	<b>254.825</b>	<b>264.800</b>	<b>271.305</b>
<b>Genel Toplam</b>	<b>335.935</b>	<b>360.775</b>	<b>380.565</b>	<b>388.520</b>

*Kaynak: HMRC verileriyle hazırlanmıştır (<https://www.gov.uk/>).*

*\*Rapor Kasım 2015 rakamları itibariyle hazırlandığından kesin rakamlar değildir, tahminidir.*

*Not: 31 Aralık 2015'te yayınlanan rapor 2012-2015 yılları için hazırlanmıştır. Önceki dönem raporlara ulaşamadığından veriler sadece bu yıllar için hazırlanabilmektedir.*

Tablo 3.3'den de anlaşılacağı üzere vergi harcamaları toplam rakamları yıl bazında artış trendindedir. Yapısal indirimler, vergi harcaması kalemlerine kıyasla Birleşik Krallık vergi sisteminde önemli bir yer teşkil etmektedir. Bu tip vergi ayrıcalıkları, vergi sisteminde yer alan bazı vergi türlerinin doğası itibariyle vergi harcaması olarak addedilmesinin bir tezahürüdür. Birleşik Krallık vergi sisteminden konuya dair, çifte vergilendirme indirimi veya yabancı temettü muafiyeti gibi örnekler verilebilir.

Vergi harcamaları kalemleri arasında ise en büyük payın dolaylı vergilere ait olduğu söylenebilir. Diğer OECD ülkelerinin aksine Birleşik Krallık'ta normatif vergi yapısının içinde değerlendirilen vergisel ayrıcalıkların da tutarları yayınlanmaktadır.



Tablo 3.3'e göre, yapısal indirimlerin toplamı vergi harcamaları toplamının yaklaşık olarak 2.5 katı civarındadır. Vergi harcamalarının normatif vergi yapısından ayrılması noktasında ülkeler arasında bir standardın bulunmayışı, bu konuda yapılacak yorumları objektiflikten uzaklaştırabileceği düşünüldüğünden yapısal indirimlerin kamu maliyesindeki büyüklüğüne dair değerlendirmelere girilmeyecektir.

Aşağıda yer alan Tablo 3.4., vergi harcamalarının ada ekonomisindeki önemini ortaya koyması açısından önemlidir.



Tablo: 3.4. Birleşik Krallık'ta Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü

Milyon €	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Toplam Vergi Gelirleri</b>	428.629	456.121	445.531	414.920	453.614	472.315	473.777	493.646	515.348	533.365
<b>Kamu Harcamaları</b>	397.780	420.510	455.080	487.696	526.446	534.255	555.373	557.986	568.958	580.258
<b>Vergi Harcamaları</b>	-	-	-	-	-	-	101.625	105.950	115.765	117.215
<b>GSYH**</b>	1.406.620	1.484.273	1.519.597	1.485.727	1.555.548	1.619.480	1.665.213	1.734.949	1.817.234	1.863.995
<b>Ver. Har. / Top. Ver. Gelir. Oranı</b>	-	-	-	-	-	-	%21.4	%21.4	%22.4	%21.9
<b>Ver. Har. / Kamu Har. Oranı</b>	-	-	-	-	-	-	%18.2	%18.9	%20.3	%20.2
<b>Ver. Har. / GSYH Oranı</b>	-	-	-	-	-	-	<b>%6.1</b>	<b>%6.1</b>	<b>%6.3</b>	<b>%6.2</b>

*Kaynak: OECD, IMF ve HMRC verileriyle hazırlanmıştır. (<https://data.oecd.org> , <http://www.imf.org/> , <https://www.gov.uk>).*

*\* Cari fiyatlarla, ulusal para birimi baz alınmıştır*

*Not : Vergi gelirleri merkezi hükümet düzeyinde hesaplanmıştır.*

HMRC'nin Mayıs ayı 'Aylık Gelirler Raporu'na göre, Birleşik Krallık toplam vergi gelirleri 2012, 2013, 2014, 2015 yılları için sırasıyla 473.777£, 493.646£, 515.348£, 533.365£ milyon pound seviyesinde, artış trendinde seyretmiştir. 2016 yılı ilk dört ayı itibariyle ise 204.834£ milyon pound civarında vergi geliri elde edilmiştir. Geçmiş yıllarla karşılaştırıldığında<sup>10</sup>, 2016 yılının ilk dört ayı için vergi gelirlerindeki artış trendi devam etmektedir (HMRC, 2016: 4).

Bu verilere göre vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı 2012, 2013, 2014, 2015 yılları için sırasıyla; %21.4, %21.4, %22.4, %21.9'dur. Yani hükümetin toplamaktan vazgeçtiği vergi gelirleri, toplam vergi gelirlerinin yaklaşık 1/5'i kadardır.

Vergi harcamalarının kamu harcamalarına oranı %18.2, %18.9, %20.3, %20.2 seviyelerinde seyretmiştir. Buradan, Birleşik Krallık'ta vergi harcamalarının kamu harcamalarının alternatifi olarak değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Zaten yasal olarak da vergi harcamalarının tanımında bu durum belirtilmiştir.

Vergi harcamalarının ekonomideki büyüklüğüne ilişkin değerlendirme yapabilmek için, vergi harcamalarının GSYH'ya oranına bakmak gerekmektedir. IMF'nin Nisan 2016 yayınladığı 'Dünya Ekonomik Raporu'na göre, Birleşik Krallık GSYH'sı 2012, 2013, 2014 ve 2016 yılları için cari fiyatlarla ve ulusal para birimi cinsinden sırasıyla; 1.665.213£, 1.734.949£, 1.817.234£, 1.863.995£ milyon pounddur.

Vergi harcamaları toplamının yıllar itibariyle GSYH'ya oranı ise sırasıyla; %6.1, %6.1, %6.3, %6.2'dir. Bu oranlar vergi harcamalarının ada ekonomisindeki payının önemini ortaya koyması bakımından önemlidir. Ancak Tablo 3.3'e göre, normatif vergi sisteminde yer alan hükümet için yine gelir kaybı niteliğindeki yapısal indirimlerin, toplam itibariyle vergi harcamalarından daha fazla gelir azaltıcı etkide bulunduğunu söylemek mümkündür.

<sup>10</sup> 2013,2014,2015 yılları Ocak Şubat Mart Nisan ayları için toplam vergi geliri tutarları sırasıyla; 199.168£, 188.824£, 181.902£ milyon pound seviyesinde gerçekleşmiştir.

### 3.3. AVUSTRALYA'DA VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI

Avustralya Hazinesi vergi harcamalarını, mükellef gruplarına veya belirli faaliyetlere yarar sağlamak için tasarlanmış vergi imtiyazları şeklinde tanımlamıştır (World Bank, 2004: 45).

Avustralya'da ilk vergi harcaması raporu ise 1980-1981 bütçesine ekli olarak yayınlanmıştır ve bu tarihten itibaren de yıllık olarak yayınlanmaktadır. Detaylı vergi harcamaları tahminlerini ve ilgili standart vergi yapısı hükümlerinin içeren ilk vergi harcamaları raporu ise Ekim 1986 yılında yayınlanmıştır. 1998 yılı Bütçede Saydamlık Yasası ile birlikte yıllık vergi harcamaları raporunun yayınlanması, hükümet için yasal bir gereklilik haline gelmiştir.

Avustralya Hazinesi 2013 yılı Vergi Harcamaları Raporuna göre, Avustralya vergi sisteminde 355 tane vergi harcaması hükmü yer almaktadır. Ancak bunlardan 154 tanesine dair tahminler yapılamamaktadır. Bu ise tüm vergi harcaması hükümlerinin %43'üne tekabül etmekte ve ciddi olabilecek tutarın tahminlere dahil edilemediğini göstermektedir.

Ocak 2016'da Avustralya Hazinesi tarafından yayınlanan 2015 yılı Vergi Harcamaları Raporuna göre ise, Avustralya vergi sisteminde gelir vergisi kapsamında 55, kurumlar vergisi kapsamında 83, emeklilik katkıları kapsamında 15, ilave kazanç vergileri kapsamında 50, sermaye vergileri kapsamında 31, emtia ve diğer dolaylı vergiler kapsamında 23, doğal kaynaklar vergileri kapsamında 5, mal ve hizmet vergileri kapsamında 28 olmak üzere toplamda 290 tane vergi harcaması hükmü bulunmaktadır (Tax Expenditure Statement, 2015: 6).

Yine aynı raporda, birçok OECD ülkesinde olduğu gibi vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir yönteminin kullanıldığı ifade edilmiş ve mükellef davranışlarının değişmediği varsayılmıştır. Aynı zamanda vergi harcaması tahmini büyüklüğünü içeren vergi harcaması raporunun, vergi harcamalarını kullanan mükelleflerin sayısını ve her bir vergi harcamasının nominal tutarını yansıttığı ifade edilmiştir. Ayrıca Avustralya Hazinesi, hazırladığı bu raporlarda her bir vergi harcaması

hükümünün tahmini tutarının güvenilirliğini, çok düşükten çok yükseğe doğru olmak üzere 6 dereceli bir değerlendirmeye tabi tutmuştur.

Avustralya'da vergi harcamaları raporu (Tax Expenditure Statement- TES) Yıl Ortası Ekonomik ve Mali Görünüm Raporuyla birlikte veya hemen akabinde yıllık olarak yayınlanmaktadır. Hazırlanan vergi harcamaları listesi bireyleri ve şirketleri kapsamaktadır.

Avustralya'da merkezi hükümet, eyalet ve yerel yönetimler olmak üzere 3 yönetim düzeyi vardır. Ancak vergi harcaması raporu (TES), sadece merkezi hükümet vergi ayrıcalıklarını içermektedir.

Tablo 3.5'de, Avustralya'da 2006- 2015 yıllarını kapsayan ve vazgeçilen gelir yöntemiyle hesaplanan önemli vergi harcamaları tahminlerine yer verilmiştir;

Tablo: 3.5. Avustralya'da 2006 - 2015 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları (Avustralya Doları (Milyon\$))

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gelir Vergisi	10.800	11.262	11.031	13.522	11.826	10.264	11.248	10.953	11.580	11.671
Kurumlar Vergisi	6.920	6.030	6.267	8.299	9.590	7.322	8.013	7.505	8.159	5.788
Emeklilik Katkıları	29.068	40.930	34.605	24.956	30.039	32.256	33.961	36.205	34.210	34.160
İlave Kazanç Vergileri	3.836	3.531	3.635	3.617	4.048	5.166	5.032	5.528	5.368	5.350
Sermaye Kazancı Vergileri	46.535	52.050	41.060	37.905	46.331	40.921	34.932	35.132	52.665	61.500
Emtia ve Diğer Dolaylı Ver.	-3.781	-4.145	-4.219	-3.741	-3.868	-3.500	-2.490	-4.336	-3.640	-3.066
Doğal Kaynaklar Vergisi	790	980	580	490	580	550	0	0	0	0
Mal ve Hizmet Vergileri	14.005	15.202	16.100	16.742	18.321	19.728	20.994	21.934	23.640	23.915
Karbon Fiyatlandırma Mek.	0	0	0	0	0	0	3.330	3.830	0	0
<b>Toplam</b>	<b>108.173</b>	<b>125.840</b>	<b>109.059</b>	<b>101.790</b>	<b>116.867</b>	<b>112.707</b>	<b>115.020</b>	<b>116.751</b>	<b>131.982</b>	<b>139.318</b>

Kaynak: Avustralya Hazine Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur (<http://treasury.gov.au/>).

Tablo 3.5'e göre, vergi harcamaları içerisinde en büyük pay sermaye kazançlarına verilen istisna ve muafiyetlere aittir. Bu başlığı, emeklilik fonları ve sosyal güvenlik primi katkıları gibi kalemlerden oluşan emeklilik katkıları izlemektedir. Toplam vergi harcamaları tutarları istikrarlı bir şekilde artmıştır ve ileriye yönelik de artacağı tahmin edilmektedir. Kamu harcamalarına alternatif olarak değerlendirilen vergi harcamaları aracılığıyla özellikle sosyal güvenlik sektörüne yönelik ciddi bir hükümet desteğinin sağlandığını ifade edilebilir.

IMF'nin Nisan 2016'da yayınladığı Dünya Ekonomik Görünüm raporu verilerine göre, Avustralya GSYH'sı cari fiyatlar ve ulusal para birimi türünden olmak üzere (Avustralya doları) 2012, 2013, 2014 ve 2015 yılları için sırasıyla 1.505.370\$, 1.554.897\$, 1.599.647\$, 1.629.104\$, 1.685.449\$ milyon dolardır.

Vergi harcamalarının GSHY'ya oranı ise, yıllar bazında sırasıyla %7.6, %7.5, %8.2 ve %8.5'dir. Bu bilgilere göre, vergi harcamalarının GSYH içindeki payı da yıllar itibariyle artış göstermiştir. Bu oranlar, Avustralya'da vergi harcamalarının kamu ekonomisindeki payının önemli düzeyde olduğunu göstermektedir

Mayıs 2016'da yayınlanan 2016-2017 mali yılı Bütçe Dökümanına göre, 2012, 2013, 2014 ve 2015 mali yılları için toplam vergi geliri tutarları sırasıyla; 337.823\$, 352.884\$, 357.176\$, 371.923\$ milyon dolardır. Bu verilere göre vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı, sırasıyla; %34, %33, %36.9, %37.4'dür.

Bu oranlar vergi harcamaları ile Avustralya hükümetinin toplam vergi gelirlerinin 1/3'ü kadar bir kısmını toplamaktan vazgeçtiğini göstermektedir. Gelirin yeniden dağılımına yönelik politikalarda, özellikle sermaye kazançları ve sosyal güvenlik katkılarına ilişkin getirilen istisna ve muafiyetlerle vergi harcamalarının etkin politika aracı olarak kullanıldığı savunulabilir.

Tablo 3.6'ya göre, vergi harcamalarının kamu harcamalarına oranı, son dört yıl için sırasıyla %30.1, %28.1, %31.5, %32.2'dir. Bu verilere göre, Avustralya'da vergi sistemi aracılığıyla bütçede yer alan kamu harcamalarının yaklaşık 1/3'ü oranında her yıl vergi harcaması yapılmaktadır. Bu durum, kamu kesimi harcamalarının gerçekte

daha fazla olduğunu göstermekte ve vergi harcamalarının harcama politikası kanallarından biri olarak kullanıldığını göstermektedir.

Vergi harcamaları, doğrudan kamu harcamaları gibi bütçe üzerinde bir etkiye sahiptir. Dolayısıyla, vergi harcamalarının kamu harcamalarına paralel birçok faydası olabilir. Bu yönüyle, vergi harcamaları hükümet yardımlarını dağıtmak için alternatif bir mekanizma sağlamaktadır. Bu ifade, bütçe sistemi aracılığıyla yapılan harcamalara alternatif teşkil eden vergi harcamalarının kullanımını açıklamaktadır.





**Tablo: 3.6. Avustralya'da Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü (Avustralya Doları (Milyon\$))**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Toplam Vergi Gelirleri</b>	262.576	286.544	278.981	268.512	289.247	317.023	337.823	352.884	357.176	371.923
<b>Kamu Harcamaları</b>	258.761	279.862	324.188	339.829	355.667	377.220	381.980	414.047	417.898	432.234
<b>Vergi Harcamaları</b>	108.173	125.840	109.059	101.790	116.867	112.707	115.020	116.751	131.982	139.318
<b>GSYH**</b>	1.036.914	1.130.989	1.235.153	1.259.599	1.358.313	1.456.706	1.505.370	1.554.897	1.599.647	1.629.104
<b>Ver. Har. / Top. Ver. Gelir. Oranı</b>	<b>%41.1</b>	<b>%43.9</b>	<b>%39.09</b>	<b>%37.9</b>	<b>%40.4</b>	<b>%35.5</b>	<b>%34.04</b>	<b>%33.08</b>	<b>%36.9</b>	<b>%37.4</b>
<b>Ver. Har. / Kamu Har. Oranı</b>	<b>%41.8</b>	<b>%44.9</b>	<b>%33.6</b>	<b>%29.9</b>	<b>%32.8</b>	<b>%29.8</b>	<b>%30.1</b>	<b>%28.1</b>	<b>%31.5</b>	<b>%32.2</b>
<b>Ver. Har. / GSYH Oranı</b>	<b>%10.4</b>	<b>%11.1</b>	<b>%8.8</b>	<b>%8.08</b>	<b>%8.6</b>	<b>%7.7</b>	<b>%7.6</b>	<b>%7.5</b>	<b>%8.2</b>	<b>%8.5</b>

*Kaynak: OECD, IMF, <http://www.budget.gov.au/> verileriyle hazırlanmıştır. (<https://data.oecd.org> , <http://www.imf.org/>)*

*\*\* Cari fiyatlarla, ulusal para birimi baz alınmıştır.*

### 3.4. ALMANYA'DA VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI

1959 yılı Federal Almanya bütçesinde kanuni zorunluluk olmamasına rağmen, devlet yardımlarının detaylı bir listeye duyurulması vergi harcamalarına dair yapılan çalışmaların ilki olarak kabul edilmektedir. Almanya, vergi harcamalarını devlet eliyle raporlaştırarak kamuoyuna sunan ilk ülke olması bakımından literatürde önemli bir yere sahiptir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7).

Nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir metodunun kullanıldığı Almanya'da vergi harcamaları terimi yerine sübvansiyon raporu adıyla iki yılda bir düzenli olarak yayınlanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Önceleri bu raporun hazırlanması iradi bir uygulama olsa da daha sonra kanuni hükme bağlanmış ve yasal gereklilik haline getirilerek bütçe sürecine dahil edilmiştir.

Federal yönetim düzeyinde hazırlanan sübvansiyon raporunda devlet yardımları vergi türleri ve sektörler itibariyle sınıflandırılmaktadır. İlk Sübvansiyon Raporu 21 Aralık 1967'de yayınlanmış ve iki yıllık arayla olmak üzere, son olarak 2013-2016 yıllarını kapsayan federal mali yardım ve vergi avantajlarının gelişimi üzerine Alman Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Federal Hükümet Sübvansiyon Raporlarının 25.si 18. yasama döneminde Alman Federal Meclisince kabul edilerek Eylül 2015'te yayınlanmıştır.

Aşağıda Tablo 3.7'de Almanya'da Hükümet Sübvansiyonları olarak vergi harcamalarının 2006-2016 yıllarını kapsayan hesaplamaları yer almaktadır. Tabiidir ki 2016 yılı rakamları tahminidir. Mali yardımlar ve vergi imtiyazları şeklinde iki ana başlıkta ayrıştırılan sübvansiyonlar, sektörel bazda sınıflandırılarak teşvik edilmek istenen sektörlerle ilişkin değerlendirme imkanı sağlanmıştır.

Tablo: 3.7. Almanya'da 2006 - 2015 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları (Federal Hükümet Sübvansiyonları) (Milyon Euro, €)

	2006			2007			2008		
	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam (1+2)	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam (1+2)	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam (1+2)
1. Gıda, Tarım ve Tüketicinin Korunması	842	241	1.083	795	177	972	1.006	179	1.185
2. Ticaret ve Sanayi (Ulaşım Hariç)									
2.1. Madencilik (Kömür Sektörü Dahil)	1.693	9	1.702	1.902	5	1.907	1.937	1	1.938
2.3. Teknoloji ve İnovasyon	254	-	254	301	-	301	321	-	321
2.4. Belirli Sektörler için Eko. Yardımlar	52	-	52	46	-	46	21	-	21
2.5. Bölgesel Yapısal Önlemler	500	1.056	1.556	451	594	1.045	516	645	1.161
2.6. Diğer Önlemler	513	7.217	7.730	461	9.690	10.151	449	9.328	9.777
<b>Toplam 2.</b>	<b>3.263</b>	<b>8.285</b>	<b>11.548</b>	<b>3.344</b>	<b>10.289</b>	<b>13.633</b>	<b>3.534</b>	<b>9.974</b>	<b>13.508</b>
3. Trafik	53	1.318	1.371	162	1.381	1.543	214	1.648	1.862
4. Konut	1.426	4.430	5.856	894	3.337	4.231	715	2.720	3.435
5. Tasarruf Teşviki	493	976	1.469	453	802	1.255	458	872	1.330
6. Diğer Mali Yardım ve Vergi Ayrıcalıkları	0	1.873	1.873	0	2.008	2.008	0	2.069	2.069
<b>Toplam (1+2+3+4+5)</b>	<b>6.092</b>	<b>17.358</b>	<b>23.450</b>	<b>5.648</b>	<b>17.994</b>	<b>23.642</b>	<b>5.927</b>	<b>17.462</b>	<b>23.389</b>

Kaynak: Almanya Maliye Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur (<http://www.bundesfinanzministerium.de/>).

Tablo: 3.7. Almanya'da 2006 - 2015 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları (Federal Hükümet Sübvansiyonları) (Milyon Euro, €){Devamı}

Milyon Euro, €	2009			2010			2011			2012		
	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam (1+2)	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam(1+2)	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam(1+2)	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam(1+2)
1. Gıda, Tarım ve Tüketicinin Korunması	991	393	1.384	1.071	497	1.568	877	560	1.437	657	530	1.187
2. Ticaret ve Sanayi (Ulaşım Hariç)												
2.1. Madencilik	1.485	0	1.485	1.425	0	1.425	1.448	-	1.448	1.288	-	1.288
2.3. Teknoloji ve İnovasyon	378	0	378	576	0	576	682	-	682	461	-	461
2.4. Belirli Sektörler için Eko. Yardımlar	4.159	0	4.159	782	0	782	170	-	170	9	-	9
2.5. Bölgesel Yapısal Önlemler	500	715	1215	477	530	977	404	446	850	411	453	864
2.6. Diğer Önlemler	436	8.837	9.273	417	9.083	9.500	372	7.343	7.715	324	7.991	8.315
<b>Toplam 2.</b>	<b>7.516</b>	<b>9.552</b>	<b>17.068</b>	<b>4.079</b>	<b>9.613</b>	<b>13.692</b>	<b>3.389</b>	<b>7.789</b>	<b>11.178</b>	<b>2.879</b>	<b>8.444</b>	<b>11.323</b>
3. Trafik	264	1.871	2.135	273	2.041	2.314	496	2.035	2.531	475	2.000	2.475
4. Konut	812	2.876	3.688	1.013	2.105	3.118	1.017	1.055	2.072	1.101	622	1.723
5. Tasarruf Teşviki	440	524	964	515	576	1.091	435	541	976	386	544	930
6. Diğer Mali Yardım ve Vergi Ayrıcalıkları	0	3.216	3.216	0	3.728	3.728	-	3.616	3.616	-	3.716	3.716
<b>Toplam (1+2+3+4+5)</b>	<b>10.023</b>	<b>18.432</b>	<b>28.455</b>	<b>6.951</b>	<b>18.560</b>	<b>25.511</b>	<b>6.214</b>	<b>15.596</b>	<b>21.810</b>	<b>5.498</b>	<b>15.856</b>	<b>21.354</b>

Kaynak: Almanya Maliye Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur (<http://www.bundesfinanzministerium.de/>).

Tablo: 3.7. Almanya'da 2006 - 2015 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları (Federal Hükümet Sübvansiyonları) (Milyon Euro, €){Devamı}

Milyon Euro, €	2013			2014			2015			2016		
	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam (1+2)	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam(1+2)	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam (1+2)	Mali Yar.(1)	Vergi İmt.(2)	Toplam (1+2)
1. Gıda, Tarım ve Tüketicinin Korunması	637	790	1.427	606	770	1.376	640	777	1.417	701	777	1.478
2. Ticaret ve Sanayi (Ulaşım Hariç)												
2.1. Madencilik	1.197	-	1.197	1.285	-	1.285	1.201	-	1.201	1.395	-	1.395
2.3. Teknoloji ve İnovasyon	432	-	432	406	-	406	432	-	432	429	-	429
2.4. Belirli Sektörler için Ekonomik Yardımlar.	11	-	11	10	-	10	30	-	30	27	-	27
2.5. Bölgesel Yapısal Önlemler	352	326	678	430	243	673	420	128	548	437	0	437
2.6. Diğer Önlemler	344	7.598	7.942	293	7.858	8.151	279	7.810	8.089	790	7.799	8.589
<b>Toplam 2.</b>	<b>2.762</b>	<b>7.924</b>	<b>10.686</b>	<b>3.189</b>	<b>8.101</b>	<b>11.290</b>	<b>3.252</b>	<b>7.938</b>	<b>11.190</b>	<b>4.266</b>	<b>7.799</b>	<b>12.065</b>
3. Trafik	342	2.044	2.386	272	2.042	2.314	557	2.054	2.641	565	2.146	2.711
4. Konut	959	269	1.228	1.257	106	1.363	1.608	68	1.676	1.773	46	1.819
5. Tasarruf Teşviki	357	533	890	342	465	807	365	532	897	217	570	787
6. Diğer Mali Yardım ve Vergi Ayrıcalıkları	-	3.790	3.790	-	3.843	3.843	-	3.969	3.969	-	4.075	4.075
<b>Toplam (1+2+3+4+5)</b>	<b>5.057</b>	<b>15.350</b>	<b>20.407</b>	<b>5.666</b>	<b>15.327</b>	<b>20.993</b>	<b>6.422</b>	<b>15.368</b>	<b>21.790</b>	<b>7.522</b>	<b>15.413</b>	<b>22.935</b>

Kaynak: Almanya Maliye Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur (<http://www.bundesfinanzministerium.de/>).

Sektörel bazda sınıflandırılan vergi harcamaları altı ana başlıkta toplanmış olsa da alt başlıklarla birlikte toplamda 11 sektöre ilişkin yorum yapabilme imkanı vermektedir.

Tablo 3.7'ye göre, Almanya'da vergi harcamaları aracılığıyla özellikle madencilik ve konut sektörü desteklenmektedir. Madencilik sektörü ağırlıklı olarak mali yardımlar kanalıyla desteklenmekteyken, konut sektörü için vergi imtiyazlarının daha ağırlıkta olduğu söylenebilir. Almanya örneğinde de olduğu gibi fonksiyonel tasnif sayesinde vergi harcamalarıyla desteklenmek istenen kesimler açık bir şekilde görülebilmektedir.

Alman Maliye Bakanlığının Eylül 2015 tarihli son sübvansiyon raporuna göre, Almanya'da hükümet sübvansiyonları ile yapılan yardımlarda en büyük destek, bina yenilemeleri ve binaların enerji performanslarına ilişkin önlemler için verilmektedir. Bu kalemi çelik sektöründe elektrik üretimi için yapılan kömür satışı desteklemeleri izlemektedir. Üçüncü kalem ise, geniş bant ağlarının geliştirilmesi için verilen teşviklerden oluşmaktadır.

Bu açıdan Almanya, desteklemek istediği sektörleri spesifik olarak belirlemekte ve bu sektörleri desteklemek amacıyla vergi harcamalarını (hükümet sübvansiyonlarını) etkin olarak kullanmaktadır.

Aşağıda Tablo 3.8'de ise bu desteklemelerin büyüklüğüne ilişkin bir kaniya varabilmek adına diğer ülkelerde yapıldığı gibi vergi gelirleri, kamu harcamaları ve GSYH'ya ilişkin kıyaslamalar yapılmıştır.

Tablo: 3.8. Almanya'da Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü (Milyon Euro, €)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Toplam Vergi Gelirleri</b>	488.444	538.243	561.182	524.000	530.587	573.351	600.046	619.708	643.617	673.261
<b>Kamu Harcamaları</b>	1.064.012	1.071.979	1.111.734	1.163.781	1.213.505	1.201.007	1.213.091	1.243.497	1.290.699	1.330.566
<b>Vergi Harcamaları</b>	23.450	23.642	23.389	28.455	25.511	21.810	21.354	20.407	20.993	21.790
<b>GSYH**</b>	2.393.250	2.513.230	2.561.740	2.460.280	2.580.060	2.703.120	2.754.860	2.820.820	2.915.650	3.025.900
<b>Ver. Har. / Top. Ver. Gelir. Oranı</b>	<b>%4.8</b>	<b>%4.3</b>	<b>%4.1</b>	<b>%5.4</b>	<b>%4.8</b>	<b>%3.8</b>	<b>%3.5</b>	<b>%3.2</b>	<b>%3.2</b>	<b>%3.2</b>
<b>Ver. Har. / Kamu Har. Oranı</b>	<b>%2.2</b>	<b>%2.2</b>	<b>%2.1</b>	<b>%2.4</b>	<b>%2.1</b>	<b>%1.8</b>	<b>%1.7</b>	<b>%1.6</b>	<b>%1.6</b>	<b>%1.6</b>
<b>Ver. Har. / GSYH Oranı</b>	<b>% 0.97</b>	<b>%0.94</b>	<b>%0.91</b>	<b>%1.1</b>	<b>%0.98</b>	<b>%0.80</b>	<b>%0.77</b>	<b>%0.72</b>	<b>%0.72</b>	<b>%0.72</b>

Kaynak: Almanya Maliye Bakanlığı, OECD, IMF, verileriyle hazırlanmıştır. (<http://www.bundesfinanzministerium.de/>, <https://data.oecd.org>, <http://www.imf.org/>).

Not: Vergi gelirleri ve harcamalar tüm yönetim düzeylerinde hesaplanmıştır.

Tablo 3.8'e göre 2006-2015 yılları itibariyle Almanya'da vergi harcamalarının neden olduğu vergi geliri kaybı %4.8 - %3.2 bandında seyretmiştir. Alman hükümetleri bu vergi gelirlerinden desteklemek istedikleri sektörleri geliştirme adına vazgeçmiştir.

Kamu harcamaları oranı ise, %2.2 - %1.6 aralığında gerçekleşmiştir. Bu oranlar diğer ülkelerde olduğu kadar Almanya'da vergi harcamalarının kamu harcamalarına alternatif olarak değerlendirilmediğini göstermektedir.

Vergi harcamalarının milli gelir içindeki payı ise yine aynı yıllar için %0.97 - %0.72 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu oranlar diğer ülke oranlarıyla karşılaştırıldığında vergi harcamalarının GSYH içindeki payının çok daha düşük seviyelerde olduğunu göstermektedir.

### **3.5. KANADA'DA VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI**

Kanada vergi harcamalarını, standart vergi yapısından sapmalar şeklinde tanımlamaktadır (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 9).

Kanada'da vergi harcamaları konusuna göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma sadece bilgilendirme amacına yönelik olarak yapılmaktadır ve temel politika hususlarını yansıtmak üzere tasarlanmamıştır (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 51). Ayrıca, bu sınıflandırma; aileler ve hanehalkı, eğitim, sağlık, konut desteği, yatırım ve tasarruf, emeklilik, sanat ve kültür, doğal kaynaklar, çevre, hayvancılık vs. 20 başlıkta yapılmaktadır.

Kanada'da vergi harcamalarının hazırlanmasında çeşitli amaçlar güdülmüştür. Bunlar (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 50);

- a. Yönetim ve uyum maliyetlerini azaltma,
- b. Özel durumlar için rahatlama sağlama,
- c. Çok yıllık bir süre içinde vergi yükümlülüğü değerlendirme,
- d. Çifte vergilendirmeyi önleme,
- e. Gayri ihtiyari giderlerin muhasebeleştirilmesi,
- f. Eğitim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi,
- g. Vergi sisteminde adaleti teşvik etmek,



- h. Uluslararası vergi düzenlemelerini uygulamak,
- i. Gelir desteği sağlama,
- j. Tasarrufları ve yatırımları teşvik etme,
- k. İstihdamı teşvik etme,
- l. Rekabeti geliştirme

şeklinde özetlenebilir.

Vergi harcamalarına konu olan kalemler; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve mal ve hizmet vergileri kapsamında yer almaktadır. Yani bu üç vergi türü itibariyle raporlar oluşturulmaktadır. Ayrıca merkezi hükümet düzeyinde hazırlanan raporlarda hesaplamalar için nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir metodu kullanılmaktadır. Yıllık olarak oluşturulan raporlar meclisi ve kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla yasal gereklilik olmasa da hazırlanmaktadır. Geçmiş beş yılı, ilgili yılı ve sonraki iki yılı içerecek şekilde 8 yıl için raporlar oluşturulmaktadır.

Aşağıda Tablo: 3.9'da 2006 - 2015 yıllarını içeren vergi harcaması rakamları ve vergi harcamalarının kamu ekonomisindeki büyüklüğüne ilişkin veriler verilmiştir.

Tablo: 3.9. Kanada'da Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü (Milyon \$)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Toplam Vergi Gelirleri</b>	489.757	512.663	512.996	498.722	513.295	541.432	566.913	584.164	610.794	-
<b>Kamu Harcamaları</b>	578.599	607.700	642.524	682.285	717.466	737.571	747.804	763.322	768.713	800.152
<b>GSYH**</b>	1.492.207	1.573.532	1.652.923	1.567.365	1.662.130	1.769.921	1.822.808	1.892.193	1.973.043	1.985.654
<b>Vergi Harcamaları</b>	198.771	225.834	188.348	194.686	282.753	289.841	308.354	329.681	347.179	360.328
<b>Ver. Har. / Top. Ver. Gelir. Oranı</b>	<b>%40.5</b>	<b>%44.0</b>	<b>%36.7</b>	<b>%39.0</b>	<b>%55.0</b>	<b>%53.5</b>	<b>%54.3</b>	<b>%56.4</b>	<b>%56.8</b>	-
<b>Ver. Har. / Kamu Har. Oranı</b>	<b>%34.3</b>	<b>%37.1</b>	<b>%29.3</b>	<b>%28.5</b>	<b>%39.4</b>	<b>%39.2</b>	<b>%41.2</b>	<b>%43.1</b>	<b>%45.1</b>	<b>%45.0</b>
<b>Ver. Har. / GSYH Oranı</b>	<b>%13.3</b>	<b>%14.3</b>	<b>%11.3</b>	<b>%12.4</b>	<b>%17.0</b>	<b>%16.3</b>	<b>%16.9</b>	<b>%17.4</b>	<b>%17.5</b>	<b>%18.1</b>

Kaynak: OECD, IMF, Kanada Maliye Bakanlığı verileriyle hazırlanmıştır. (<https://data.oecd.org> , <http://www.imf.org/> , <https://www.fin.gc.ca>).

Tablo: 3.9'a göre, 2006 yılında 198.771 milyon dolar(\$) olan vergi harcamaları küresel kriz yılları olan 2008 ve 2009'da düşüş göstermiş olsa da 2015 yılı itibariyle 360.328 milyon dolar(\$) olmuştur.

Vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı ise, yine kriz yıllarında düşse de sonraki yıllarda artma eğilimi göstermiştir. 2014 yılı itibariyle %56 olan bu oran Kanada'da vergi harcamaları ile vazgeçilen vergi gelirlerinin ne kadar fazla olduğunu göstermektedir.

Kamu harcamalarıyla kıyaslandığında ise 2015 yılında, vergi harcamalarının toplam kamu kesimi harcamalarının %45'ine tekabül ettiği anlaşılmaktadır. Bu durum ise ABD, Avustralya ve Birleşik Krallık'ta olduğu gibi Kanada'da da vergi harcamalarının kamu harcamalarına alternatif olarak değerlendirildiğini göstermektedir.

Vergi harcamaları / GSYH oranı ise yıllar itibariyle (küresel kriz yılları hariç) artış göstermiştir. 2006 yılında %13.3 olan bu oran 2015 yılında %18.1 düzeyine yükselmiştir. Bu durum vergi harcamalarının milli gelirin yaklaşık 1/5'ine denk olduğunu göstermektedir. Yani vergi harcamalarıyla Kanada hükümeti ciddi bir vergi gelirinden vazgeçerek mali sübvansiyonlarını aynı ölçüde arttırmaktadır.

Kanada, vergi harcamalarını genel olarak iktisadi ve sosyal hayatı düzenleme aracı olarak kullanmaktadır. Örnek olarak, kar amacı gütmeyen yardım kuruluşlarının vergiden muaf kılınması; ulaştırma, haberleşme ve demir cevheri madenciliği şirketlerinin şube vergisinden istisna edilmesi; küçük ölçekli anonim işletmelere tercihli vergi oranı imkanı verilmesi, bireysel emeklilik sistemlerine sağlanan vergisel ayrıcalıklar verilebilir (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 14). Bu açıdan, Kanada'da birçok alanda vergi harcamalarının kamu harcamalarının alternatifi olarak kullanıldığı ifade edilebilir.

### 3.6. TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARI

Türkiye’de vergi harcamaları, 2016 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu tasarısına ekli vergi harcamaları listesinde “*devletlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi sisteminden ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler*” şeklinde tanımlanmıştır.

Her ne kadar böyle bir tanımlama yapılsa da Türkiye’de vergi harcamaları ile normatif vergi yapısı hükümlerini birbirinden ayırt edecek bir standardın olmayışı pratikte bu tanımlamayı eksik bırakmaktadır.

2006 yılı itibariyle yürürlüğe giren ve kamu yönetiminde şeffaflığı ve mali saydamlık ilkesini öngören 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte her yıl vergi harcaması raporlarının hazırlanması yasal hükme bağlansa da Türkiye’de vergi harcamaları ile ilgili kanun maddelerinin liste şeklinde sıralanmasıyla yetinilmektedir. Ayrıca vergi harcaması olarak düşünülmesi gereken birçok uygulama normatif vergi sisteminin (benchmark) bir parçası olarak kabul edilmektedir.

Birçok muafiyet, istisna veya indirimin vergi harcaması olarak değerlendirilmediği bu listeye veri temini yapılamayan vergi harcamaları da dahil edilmemiştir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve diğer bazı vergi türleri kapsamında yer alan vergi harcaması hükümleri vazgeçilen gelir yöntemi kullanılarak tahmin edilmekte ve listenin sonuna ilgili tahmin rakamları eklenmektedir.

2006 yılı vergi harcamaları listesinde gelir vergisi kanunu kapsamında 29, kurumlar vergisi kanunu kapsamında 20, katma değer vergisi kanunu kapsamında 11, özel tüketim vergisi kanunu kapsamında 6 ve diğer çeşitli kanunlarda 5 tane olmak üzere toplamda 71 tane vergi harcaması hükmüne yer verilmiştir. 2015 yılında ise bu kanunlar kapsamında sırasıyla 59, 27, 17, 11, 15 tane olmak üzere 131 tane vergi harcaması hükmüne yer verilmiştir.

Bu konuda 2013 yılında bir çalışma yapan Batirel, vergi yasalarında oldukça kapsamlı düzenlemelere haiz Damga vergisi ve Harçlarla ilgili düzenlemelerin cetvelde yer almadığını, Bakanlar Kuruluna verilen yetkiyle kanuni sınırlar içerisinde olmak

üzere gelir ve kurumlar vergisindeki stopaj oranlarının düşürülmesi veya sıfıra indirilmesine dair düzenlemelere yer verilmediğini ve vergi idaresinin vergi harcamaları cetveline standart vergi yapısında yer alan bazı indirimleri eklemesiyle kendi yapmış olduğu vergi harcaması tanımıyla çeliştiğini belirtmiştir (Batirel, 2013: 16).

Ayrıca, vergi anlaşmalarında yapılan stopaj oran indirimleri ile indirim verilerek vazgeçilen vergi geliri olarak değerlendirilebilecek vergi anlaşmaları hükümlerinden bahsedilmemektedir (Batirel, 2013: 15).<sup>11</sup> Bu çalışmadan yola çıkarak, vergi harcaması olarak değerlendirilebilecek farklı 39 kanunda yer alan 51 ayrı maddenin her birinin vergi harcamaları hesaplamalarına dahil edilmesi gerektiği söylenebilir.

Bu eksikliğin farkına varılmış olacak ki 10. Kalkınma Planı (2014-2018) 2015 yılı programında şu ifadelerle yer verilerek alınacak tedbirlere ilişkin bilgi verilmektedir (Onuncu Kalkınma Planı, 2014: 181);

“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.”

Ayrıca, Türkiye’de vergi harcamaları fonksiyonel sınıflandırmaya da tabi tutulmamaktadır. Bu sebeple hangi sektörlerin veya kesimlerin vergisel ayrıcalıklar kanalıyla desteklendiği bilinmemekte ve vergi harcamalarının etkinliğine gölge düşürmektedir.

Bunun yanında, kamu harcama politikasını hazırlayan birimlerle senkronize biçimde yapılacak çalışmaların, birçok kamu harcamasından tasarruf edilmesini sağlayacağı ve dolayısıyla bütçe disiplini anlamında pozitif bir etkiyi de beraberinde getireceği düşünülmektedir. Bu doğrultuda, 10. Kalkınma Planı çerçevesinde 2015 yılı programı Maliye Politikası başlığı altında bu konuya ilişkin (Onuncu Kalkınma Planı, 2014: 181);

“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.”

<sup>11</sup> Vergi harcamaları cetvelinde yer almayan vergi, resim ve harçlara muafiyet istisna ve indirim tanıyan düzenlemeler için bkz. Batirel s. 16-17.

ifadeleriyle bu eksikliğe dair politika önceliği verildiği anlaşılmaktadır.

Burada önemli bir diğer husus olarak, özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, toplam gelir pastasının çok önemli bir kısmının vergi gelirlerine ait olmasına rağmen, yani gelir çeşitliliği sağlayamama sorununa ilaveten bir de vergi harcaması aracının etkinsizliğe sebep olmasının ekonomik kalkınma bağlamında problemleri arttıracak ifade edilmelidir.

Aşağıda Tablo: 3.10'da vergi harcamaları listelerinde yer alan toplam vergi harcamaları tahminleri vergi türleri itibariyle verilmiştir.



Tablo: 3.10. Türkiye'de 2006 - 2015 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları (TL)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gelir Vergisi Kanunu	2.533.011.013	2.798.977.169	7.779.571.360	8.537.715.859	9.385.340.289	10.818.483.850	12.714.760.086	14.017.491.922	16.314.789.884	18.038.447.435
Kurumlar Vergisi K.	5.392.703.333	5.318.937.183	2.857.719.756	3.150.204.744	3.462.957.071	3.968.104.044	2.156.117.728	4.776.549.213	4.313.189.286	4.768.877.734
Katma Değer Vergisi K.	436.561.000	482.399.905	426.159.565	469.776.605	516.416.026	947.943.284	896.579.106	1.242.492.468	1.246.855.828	1.378.586.146
Özel Tüketim Vergisi K.	230.000.000	254.150.000	213.645.325	232.010.539	516.416.026	289.057.072	339.419.712	375.730.301	410.059.028	453.381.764
Diğer Kanunlar	-	-	1.166.722.108	1.271.727.098	1.386.182.537	1.542.129.423	1.810.861.709	2.004.584.857	1.603.518.213	1.772.929.912
<b>Toplam</b>	<b>8.592.275.346</b>	<b>8.854.464.257</b>	<b>12.443.818.114</b>	<b>13.661.434.845</b>	<b>15.002.483.038</b>	<b>17.565.717.673</b>	<b>17.917.738.341</b>	<b>22.416.848.762</b>	<b>23.888.412.239</b>	<b>26.412.222.992</b>

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileriyle hazırlanmıştır (<http://www.bumko.gov.tr/>).

Tablo 3.10'a göre vergi harcamalarının yıllar içinde artış gösterdiği görülmektedir. 2006 ve 2007 yılları için vergi harcamaları, kurumlar vergisi kanunu kapsamında daha ağırlıklı olarak yer almaktayken sonraki yıllarda bu durum gelir vergisi kanunu için geçerli olmaya başlamıştır.

Türkiye'de mevcut vergi harcamaları listelerinde, hangi kalemler için ne kadar harcama yapıldığına dair veri elde edilemediğinden vergi harcamaları ile hangi sektörlerin veya kesimlerin desteklendiğine dair yorum yapma imkanı da olmamaktadır.

Günümüzde birçok gelişmiş ülkede vergi harcamaları politika aracı olarak etkin bir şekilde kullanılmakta ve bu harcamalara ilişkin geniş çaplı raporlar hazırlanmaktadır. Türkiye'de bu anlamda yasal gereklilik de olsa bu çalışmaları yapmada oldukça geç kalınmıştır.

Aşağıda Tablo: 3.11'de Türkiye'de vergi harcamalarının kamu ekonomisindeki büyüklüğüne ilişkin verilere yer verilmiştir.



Tablo: 3.11. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Kamu Maliyesindeki Büyüklüğü (Milyon TL)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Toplam Vergi Gelirleri</b>	151.271	171.098	189.980	196.313	235.714	284.490	317.218	367.577	401.683	464.886
<b>Kamu Harcamaları</b>	178.126	204.067	227.030	268.219	294.358	314.606	361.886	408.224	448.752	505.992
<b>Vergi Harcamaları</b>	8.592	8.854	12.443	13.661	15.002	17.565	17.917	22.416	23.888	26.412
<b>GSYH*</b>	758.391	843.178	950.534	952.559	1.098.799	1.297.713	1.416.798	1.567.289	1.747.362	1.996.311
<b>Ver. Har. / Top. Ver. Gelir. Or.</b>	% 5.6	% 5.1	% 6.5	% 6.9	% 6.3	% 6.1	% 5.6	% 6.1	% 5.9	% 5.6
<b>Ver. Har. / Kamu Har. Oranı</b>	% 4.8	% 4.3	% 5.4	% 5.0	% 5.0	% 5.5	% 4.9	% 5.5	% 5.3	% 5.2
<b>Ver. Har. / GSYH Oranı</b>	% 1.13	% 1.0	% 1.3	% 1.4	%1.3	%1.35	% 1.2	% 1.4	% 1.3	% 1.3

Kaynak: TC Maliye Bakanlığı, OECD, IMF verileriyle hazırlanmıştır. (<http://www.gib.gov.tr/> , <http://www.bumko.gov.tr/> , <https://www.maliye.gov.tr> , <https://data.oecd.org/> , <http://www.imf.org/>)

\* Cari fiyatlarla, ulusal para birimi baz alınmıştır.

Tablo 3.11'e göre, vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı 2006 – 2015 yılları için %5 - %6 bandında değişmektedir. Yani devlet yaklaşık olarak elde ettiği vergi gelirlerinin %6'sı kadarını toplamaktan vazgeçmektedir ve bunu vergi sistemi aracılığıyla desteklemek istediği sektör veya kesimlere aktarmaktadır. Bir yönüyle dolaylı transfer harcamalarına benzetilen bu harcamalar ise bütçe giderleri arasında yer almamakta ve gerçekte yapılan harcamaları daha düşük göstermektedir.

Vergi harcamalarının kamu harcamalarına olan oranı ise yine % 5 bandında seyretmiştir. Yani, kamu harcamalarının bir opsiyonu olarak değerlendirilen vergi harcamalarıyla aslında % 5 daha fazla kamu harcaması yapılmıştır. Kalkınma Bakanlığı merkezi yönetim bütçesi gerçekleştirmeleri 2015 yılı verilerine göre, kamu harcamalarının GSYH içindeki payı % 25 seviyelerindedir. Yani, yurt içinde yapılan her dört birim harcamadan bir tanesi devlet tarafından yapılmaktadır. Bu oran kamu kesimi büyüklüğünü göstermesi açısından önem arz etmektedir. Bu doğrultuda vergi harcamalarının, kamu harcamalarının alternatifi olarak düşünüldüğünde önemi bir kez daha anlaşılmaktadır.

Türkiye'de vergi harcamalarının GSYH'ya oranının ise yaklaşık ifadeyle %1.3 seviyesinde seyrettiği söylenebilir. Bu oran vergi harcamalarının hazırlanan raporların eksikliğine rağmen milli gelirden azımsanmayacak ölçüde paya sahip olduğunu göstermektedir.

Türkiye'de mevcut vergi harcamalarının detaylı bir değerlendirmeden geçirilerek etkin olmayan vergi ayrıcalıklarının kaldırılması ve vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutularak maliyetlerinin daha doğru tahmin edilmesi gerekmektedir.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, gelir ve harcama politikalarının etkin işleyebilmesi ve kamu yatırım harcamalarının düzenlenmesi bağlamında vergi harcamalarının etkin olarak kullanılması, bütçe disiplini hedefini yakalama hususunda da kritik bir faktördür. Burada vergi harcamalarının etkin olarak kullanılmasından kasıt, gereksiz olan vergisel ayrıcalıkların kaldırılması, vergi harcamalarının teşvik edilmek istenen faaliyetlere, iş kollarına veya mükelleflere sağlanmasıdır. Böylelikle benzer

nitelikteki kamu harcamalarının yapılmasına gerek kalmayacak ve hazine gereksiz yere gelir kaybına uğramayacaktır.

### **3.7. ELE ALINAN OECD ÜLKELERİNDEKİ VERGİ HARCAMALARI UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

Vergi harcamalarını ilk olarak raporlayarak yayınlayan OECD ülkelerinden seçilen beş ülkenin Türkiye ile kıyaslanması çalışmanın son başlığını oluşturmaktadır.

Vergi harcamalarını politika aracı olarak kullanan gelişmiş ülkelerin aksine Türkiye’de vergi harcamalarının gerçek büyüklüğüne ilişkin sağlıklı veri temin etmek mümkün olamamaktadır. Bu duruma normatif vergi yapısından ayrılan vergi harcamalarına ilişkin bir standardın olmayışı da katkıda bulunmaktadır.

Ayrıca Türkiye’de vergi harcamalarının fonksiyonel tasnife tabi tutulmaması nedeniyle hangi sektörlerin veya kesimlerin vergi imtiyazlarıyla desteklendiği tam olarak bilinmemektedir.

Birçok gelişmiş ülke vergi harcamalarını raporlayarak bütçeye ekli bir şekilde veya ayrı bir döküman olarak belirli aralıklarla yayınlamaktadır. Ancak her ne kadar 5018 sayılı KMYK kanununda mali saydamlık ilkesi gereğince bu raporların yayınlanması öngörülse de Türkiye’de bu konuda son çalışmanın 2007 yılında yapılmış olması, meselenin ne kadar ihmal edildiğini göstermektedir.

Vergi harcamaları raporları ile vazgeçilen vergi gelirlerinin büyüklüğü ve vergi harcamaları olmasaydı elde edilecek gelirin miktarına ilişkin yorum imkanı verilmektedir. Bu açıdan vergi harcamalarının kamu ekonomisindeki büyüklüğüne ilişkin bilgi sahibi olma imkanı da elde edilmektedir.

Nitekim aşağıda Tablo: 3.12’de, seçilen OECD ülkelerinde, güncel rakamlar olması açısından 2015 yılı için vergi harcamaları büyüklüklerinin kıyaslanmasına yer verilmiştir.

Tablo: 3.12 Seçilen OECD Ülkelerinde Vergi Harcamaları Büyüklüklerinin Kıyaslanması

2015 yılı	ABD	BİRLEŞİK K.	AVUSTRALYA	ALMANYA	KANADA	TÜRKİYE
Ver. Har. / Top. Ver. Gelir. Oranı	%41.5	%21.9	%37.4	%3.2	%56.8*	% 5.6
Ver. Har. / Kamu Har. Oranı	%36.6	%20.2	%32.2	%1.6	%45.0	% 5.2
Ver. Har. / GSYH Oranı	%7.5	%6.2	%8.5	%0.72	%18.1	% 1.3

*Güncel rakamlar üzerinden çıkarımda bulunabilme adına 2015 yılı verileri baz alınmıştır.*

*\*2015 yılına ait veri olmadığından 2014 yılı verileri alınmıştır.*

Tablo 3.12'ye göre vergi gelirlerine oranla en çok gelir kaybına uğrayan ülkenin Kanada olduğu anlaşılmaktadır. Kanada'yı ABD takip etmektedir. Türkiye'de vergi harcamaları dolayısıyla uğranılan gelir kaybı %5.6 düzeyindedir.

Kamu harcamalarına alternatif olması açısından bakıldığında vergi harcamalarını en çok kullanan ülkenin %45 ile Kanada olduğu görülmektedir. Kanada'yı yine ABD, Avustralya, Birleşik Krallık, Türkiye ve son olarak Almanya takip etmektedir. Bu bilgilere göre, Kanada, ABD, Avustralya ve Birleşik Krallık'ta vergi harcamalarının belirli sektörleri desteklemek adına etkin bir şekilde kullanıldığı yorumunu yapmak mümkündür.

Kanada'da vergi harcamaları milli gelire oranla %18.1 gibi oldukça yüksek düzeydedir. Bu oran vergisel ayrıcalıkların devlet eliyle oldukça fazla kullanıldığını göstermektedir. İkinci olarak %8.5 ile Avustralya gelmektedir. ABD %7.5, Birleşik Krallık %6.2'lik oranla vergi harcamalarının milli gelire kıyasla önemli paya sahip olduğu ülkelerdir. Bu ülkelerde de vergi harcamalarının alternatif harcama programı olarak aktif bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Almanya'da vergi harcamalarının (hükümet sübvansiyonları) GSYH'ya oranı %0.72 ile seçilen ülkeler arasında en düşük seviyededir. Ancak, bu noktada vergi harcamalarının etkin olarak kullanılmadığı şeklinde yapılacak bir yorum da hatalı olabilir. Çünkü Almanya'da vergi harcamaları mali yardımlar ve vergi imtiyazları şeklinde olmak üzere ağırlıklı olarak belirli sektörler yönlendirilmiştir. Yani vergi harcamaları spesifik olarak belirlenen hedefler doğrultusunda kullanılmaktadır.

Türkiye’de ise Almanya’daki gibi vergi harcamalarının GSYH’ya oranı %1.3 gibi düşük bir seviyededir. Ancak, Türkiye’de Almanya’dakine benzer bir durumun olmadığı söylenebilir. Türkiye’de vergi harcamalarıyla desteklenmek istenen sektörlerin hangileri olduğuna dair bir kesin çıkarımda bulunmak zordur. Çünkü Türkiye’de vergi harcamaları sadece liste şeklinde ilgili kanun maddelerine atıf yapılarak yayınlanmakta ve bu listede ise herhangi bir vergi harcaması kaleminin maliyetine ilişkin bir veri yer almamaktadır. Ayrıca vergi harcaması olarak değerlendirilebilecek birçok hüküm benchmark olarak kabul edilmektedir. Bu durum hem vergi harcamalarının gerçek büyüklüğünü gizlemekte hem de vergi harcamalarının etkin olarak kullanımını engellemektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi harcamaları, vergi gelirlerini, kamu harcamalarını ve bütçe açıklarını etkileyebilme potansiyeline sahip olması açısından kamu gelir politikalarının, harcama politikalarının ve maliye politikalarının önemli unsurlarındandır. Aynı zamanda vergi harcamalarının, devletlerin iktisadi ve sosyal politika hedefleri kapsamında kullandığı kanallardan biri olması, kamu maliyesindeki önemini ortaya koymaktadır.

Vergi harcamaları ortaya çıktığı 60'lı yıllardan itibaren gelişmiş ülkelerin hemen hepsinde bütçeye ekli olarak veya ayrı birer döküman şeklinde raporlaştırılmaktadır. Birçok ülkede bu raporların hazırlanması mali saydamlık ilkesi gereğince yasal dayanağa bağlanmıştır. ABD, Avustralya, Almanya ve Türkiye'de vergi harcamaları raporlarının hazırlanması kanuni bir zorunluluktur. Birleşik Krallık ve Kanada'da böyle bir yasal gereklilik bulunmamaktadır. Bu raporlar, vergi harcamaları ile desteklenmek istenen faaliyetleri, sektörleri ve kesimleri görebilme adına önem arz etmektedir.

Vergi harcamaları raporları genel itibariyle yıllık olarak hazırlanmakla beraber Almanya sübvansiyon raporları olarak iki yılda bir yayınlanmaktadır. Almanya vergi harcamaları niteliğindeki istisna ve muafiyetlere dair ilk çalışmayı yapan ülkedir. ABD ise vergi harcamaları terimini ilk olarak kullanan ülke olması bakımından literatürde önemli bir yere sahiptir.

Vergi harcamalarının hesaplanmasında Avustralya, Birleşik Krallık, Almanya, Kanada ve Türkiye vazgeçilen gelir yöntemini, ABD ise eşdeğer harcama yöntemini kullanmaktadır.

Devletler iktisadi ve sosyal hayatı düzenleme adına doğrudan kamu harcamalarına alternatif oluşturan vergi harcamalarının hesaplanmasında birbirinden farklı amaçlar gütmektedir. Örneğin, ABD vergi reformlarını düzenlemek ve bütçe açıklarını azaltmak, Avustralya vergi sistemini düzenlemek ve vergi harcamalarının değerini belirleyip kamuoyunu bilgilendirmek, Almanya vergi sübvansiyonlarını ve kamu harcamaları azaltmak, Kanada kamuoyunu bilgilendirmek, Birleşik Krallık bütçe kanunu üzerinde değerlendirmelerde bulunmak adına vergi harcamaları raporlarını

hazırlamaktadır. Türkiye’de ise 5018 sayılı KMYK kanununun öngördüğü mali saydamlık ilkesi gereğince 2006 yılından itibaren vergi harcamaları listesi yayınlanmaktadır. Ancak bu listelerden, vergi harcamalarının varlık sebeplerine dair çıkarımda bulunmak, hangi sektörlerin veya mükellef gruplarının hangi politika dahilinde desteklendiğini anlamak oldukça zordur. Ayrıca vergi harcaması niteliğindeki birçok düzenlemenin bu listeye dahil edilmemesi, vergi harcamalarının gerçek değerini yansıtmamaktadır.

ABD’de 17 başlıkta sınıflandırılan vergi harcamalarıyla ağırlıklı olarak ticaret ve konut sektörleri desteklenmektedir. İkinci sırada sağlık sektörüne tanınan imtiyazlar gelmektedir. Üçüncü olarak, emeklilik, sakatlık, ölüm gibi gelir kaybına neden olan durumlar için kişileri tasarrufa teşvik etmek adına açılan fonlara sağlanan devlet desteğini ifade eden gelir teminatı başlığı gelmektedir. ABD’de vergi harcamalarının GSYH’ya oranı %7.5 seviyesindedir ve vergi harcamaları etkin bir şekilde kullanılmaktadır.

Birleşik Krallık’ta vergi harcamaları raporları vergi türleri itibariyle sınıflandırılmaktadır. Ayrıca bu raporlarda normatif vergi yapısı kapsamında yer alan yapısal indirimlere de yer verilerek vergisel ayrıcalıklar geniş bir çerçevede kamuoyuna sunulmaktadır. Vergi harcamalarının GSYH’ya oranı %6 düzeyindedir.

Avustralya’da vergi harcamaları vergi türleri itibariyle sınıflandırılmaktadır. Avustralya Hazinesinin hazırladığı 2015 yılı vergi harcamaları raporunda 290 tane vergi harcaması hükmü yer almaktadır. Vergi harcamaları içerisinde en büyük pay sermaye kazançlarına verilen istisna ve muafiyetlere aittir. Bu başlığı, emeklilik fonları ve sosyal güvenlik primi katkıları gibi kalemlerden oluşan emeklilik katkıları izlemektedir. Avustralya’da özellikle sosyal güvenlik alanına yönelik önemli vergisel ayrıcalıklar tanınmıştır. Vergi harcamalarının GSYH’ya oranı %8 düzeyindedir.

Almanya’da vergi harcamaları sübvansiyon raporu adıyla Maliye Bakanlığınca hazırlanmaktadır. Mali yardımlar ve vergi imtiyazları olmak üzere iki başlıkta hesaplanan bu sübvansiyonlarla 11 sektöre ayrıcalıklar getirilmiştir. Bu yardımlar ağırlıklı olarak madencilik ve konut sektörüne yapılmaktadır. Vergi harcamalarıyla; bina yenilemeleri ve binaların enerji performanslarına yönelik önlemler, çelik

sektöründe elektrik üretimi için yapılan kömür satışı desteklemeleri gibi kalemler desteklenmektedir. Almanya'da vergi harcamalarıyla desteklenecek sektörler spesifik olarak belirlenmektedir. Vergi harcamalarının GSYH'ya oranı % 0.7 düzeyindedir.

Kanada'da vergi harcamaları kamuoyunu bilgilendirme amacıyla yayınlanmaktadır. Toplamda 20 başlıkta sınıflandırılan bu harcamalarla yönetim maliyetlerini azaltma, çifte vergilendirmeyi önleme, vergilemede adaleti sağlama, gelir desteği sağlama, yatırımları ve tasarrufları teşvik etme, istihdamı teşvik etme gibi amaçlar güdülmektedir. Vergi harcamalarının GSYH'ya oranı %18 seviyesindedir. Bu oran diğer ülkelere kıyasla oldukça yüksektir.

Türkiye'de vergi harcamaları vergi türleri itibariyle sınıflandırılarak merkezi yönetim bütçe kanununa ekli olarak yayınlanmaktadır. 2015 yılı itibariyle vergi harcamaları listesinde 131 tane vergi harcaması hükmü yer almaktadır. Vergi harcamalarının GSYH'ya oranı % 1.3 seviyesindedir. Türkiye'de yayınlanan vergi harcamaları listelerinden vergi harcamalarına ilişkin kapsamlı bilgi elde edilememektedir. Kısaca, vergi harcamalarıyla hangi iktisadi ve sosyal politikaların uygulanmaya çalışıldığına dair kamuoyuna bir rapor sunulmamaktadır.

Ele alınan OECD ülkelerinde, vergi harcamalarının maliye politikaları kapsamında araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Hazırlanan vergi harcamaları raporları ile vazgeçilen vergi gelirlerinin tam olarak maliyetine ve bu harcamaların hangi kesimlere aktarıldığına dair bilgi sahibi olunabilmektedir. Ancak bu durumun Türkiye açısından geçerli olmadığı anlaşılmaktadır.

Türkiye'de, vergi harcamalarının etkin kullanımı adına, normatif vergi sisteminden ayrımı noktasında bir standardın olması ve vergi ayrıcalıklarının rasyonel sebeplere dayandırılarak sağlanması gerekmektedir. Ayrıca mali saydamlık ilkesi gereğince, vergi harcamaları raporlarının kapsamlı bir şekilde hazırlanarak, bu harcamalarla hangi amaçların güdüldüğünü ve hangi kesimlerin bu ayrıcalıklardan yararlandığını ortaya koymak gerekmektedir. Aksi durumda vergi harcamaları ile ekonomik etkinsizliğe ve rant kollama faaliyetlerine zemin hazırlanacaktır.



## KAYNAKLAR

- ABD Hazine Bakanlığı (2016a), “Monthly Treasury Statement (MTS)”  
<https://www.fiscal.treasury.gov/fsreports/rpt/mthTreasStmnt/backissues.htm>  
 (erişim: 29.05.2016).
- \_\_\_\_\_ (2016b), “Tax Expenditures”, <https://www.fiscal.treasury.gov> (erişim: 29.05.2016).
- ABD Kongre Bütçe Ofisi (2016), “Budget and Economic Data”, <https://www.cbo.gov>  
 (erişim: 30.05.2016).
- ABD Ticaret Bakanlığı (2016), “National Income and Product Accounts”,  
[http://www.bea.gov/newsreleases/national/gdp/2016/gdp1q16\\_2nd.htm](http://www.bea.gov/newsreleases/national/gdp/2016/gdp1q16_2nd.htm), (erişim: 10.06.2016).
- Akdemir, Sevim (2003), “Uluslararası Borç Krizi ve Borç Azaltma Teknikleri”, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 2, Sayı :7, 1-6.
- Akdoğan, Abdurrahman (2009), “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi” , *Gazi Kitabevi*, 9. Baskı, Ankara.
- \_\_\_\_\_, Abdurrahman (2011), “Kamu Maliyesi”, *Gazi Kitabevi*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı, Ankara.
- Almanya Maliye Bakanlığı (2015), “Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2013 bis 2016 (25. Subventionsbericht)”, <http://www.bundesfinanzministerium.de/>  
 (erişim: 26.04.2016)
- Arslan, İ. (2003), “Türkiye’de İktisadi İstikrarsızlığın Kaynakları: Fiyat İstikrarsızlığı- Üretim İlişkisi (1980-2000)”, (*Basılmamış Doktora Tezi*), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Ataç, B., Önder İ. ve Turhan, S. (2007), “Maliye Politikası”, *Anadolu Üniversitesi, Yayını*, No:1580, Eskişehir.
- Avustralya Hazine Bakanlığı (2016), “Tax Expenditures Statement”, <http://www.treasury.gov.au> , (erişim: 29.02.2016).
- Balkaya Akça, F. N. (2000), “Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, (*Yayınlanmamış Doktora Tezi*), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Barış, Abdullah (2015), “AB Ülkeleri ve Türkiye’de Bütçe Açığının Yönetişim Göstergeleri ile İlişkisi: Panel Veri Analizi”, (*Basılmamış Doktora Tezi*) Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Barlett, B. (2001), “The End Of Tax Expenditures As We Know Them ?”, *Tax Notes*, Vol:92, No:3, 1-19.
- Başar, Ömer (2012), “Vergi Harcamaları”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 280, Ocak.
- Batirel, Ö. Faruk (2013), “Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk” , *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* , Yıl:12 Sayı: 24, s. 13-20.
- Benker, Karen (1986), “Tax expenditure Reporting: Closing The Loophe in State Budget Oversight”, *National Tax Journal*, XXXIX, 3(September), 403-415.
- Bilginoğlu, M. Ali ve Maraş, Gökçe (2011), Avrupa Birliği ve Türkiye’de Mali Saydamlığın Panel Veri Yöntemi ile Analizi”, *Ege Akademik Bakış*, Cilt: 11: 59-73.
- Bittker, B. (1969), “ Accounting For Federal Tax Subsidies In The National Budget”, *National Tax Journal*, Vol: 22, Issue: 2, 244-261.
- Bratic, Vjekoslav (2006), “Tax Expenditures: A Theoretical Review”, *Financial Theory and Practice*, Volume (30), 113-127.

- Break, G. F. (1985), "The Tax Expenditure Budget-The Need For A Fuller Accounting", *National Tax Journal*, Vol: 38, Issue:3, 261-265.
- Burton, M. and Sadiq, K. (2013), "Tax expenditure management: A critical Assessment", *Cambridge University Press*, Cambridge.
- Coşkun, Kemal ve Yasin Bilen (2002), "Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye'sinde Vergi Harcamaları", *Vergi Dünyası*, Sayı 246, Şubat.
- Craig, J. ve Allan, W. (2002), "Fiscal Transparency, Tax Expenditures And Budget Processes: An International Perspective", *National Tax Association Proceedings*, 258-264.
- Çiçek H., Gözegir S. ve Çevik E. (2010), "Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Borçlanma ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği (1990-2009)", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(1): 141-156.
- Daly, Micheal (1995), "The Role Of Tax Expenditure Reporting in a Global Economy", *World Economy*, No.18(1).
- Davie, F. Bruce (1994) "Tax Expenditure in The Federal Excise Tax System", *National Tax Journal*, XLVII, 1 March, 39-62.
- Devrim, Fevzi (1998), "Kamu Maliyesine Giriş," Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Baskı, *Anadolu Matbaacılık*, İzmir.
- Doğruyol, Cengizhan (2015), "Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma", *Savaş Yayınevi*, 10. Baskı, Ankara.
- Edizdoğan, Nihat (1978), "Bir Vergi Suçu ve Cezası Olarak Vergi Kaçakçılığı", *Bursa İktisadi ve Ticali İlimler Akademisi Dergisi*, Cilt: VII, No: 1-2, s.109-143.
- Emektar, Fazlı (2014), "Vergi Harcamaları Kavramı ve Türkiye'nin 2006-2014 Yılları Vergi Harcamaları", *Vergi Dünyası*, Sayı:396, Ağustos.

- Ferhatoğlu, Emrah (2001), Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması, (*Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- \_\_\_\_\_, Emrah (2005), “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 5, s.122-134.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2015), “Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı”, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_16.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_16.xls.htm), [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_17.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm) (erişim:12.04.2016)
- Giray, Filiz (2002), “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11, s.23-45.
- Gökalp, M. Faysal ve Avcı, Mehmet (2002), “Türkiye Ekonomisinde Mali Disiplinsizlik Olgusu”, *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı: 7.
- Gökbunar, Ramazan (1998), “Türkiye’de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası ve Avrupa Birliğine Uyumu”, *DEÜ-SBE Doktora Tezi*, İzmir.
- Gönül, H.H. (2007), “ABD’ de Vergi Harcamaları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:171, Mart.
- Hashimzade Nigar, Heady Chris, Myles Gareth, Oats Lynne ve Scharf Kimberley (2014), “The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs”, *Tax Administration Research Centre*, June.
- Hepaksaz, Engin ve Çamurdan, Burak (2010), “Türk Mali Mevzuatındaki Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi” , *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 47 Sayı:542.

HMRC (2015), “Main Tax Expenditures and Structural Reliefs” , <https://www.gov.uk>, (erişim: 15.06.2016).

\_\_\_\_\_ (2016), “HMRC TAX & NIC RECEIPTS” , <https://www.gov.uk>, (erişim: 15.06.2016).

IMF (2007), “Manual on Fiscal Transparency”, <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf> (erişim: 30.12.2015).

\_\_\_\_\_ (2016), “World Economic Outlook”, <http://www.imf.org/>, (erişim: 01.06.2016).

İnce, Macit (2001), “Devlet Borçları ve Türkiye”, *Gazi Kitabevi*, Ankara.

Jacobsen Michael Riis, Gebauer Andrea, Mellbye Kirsti, Pukander Fransiska, Kari Seppo, Olsen Søren ve Lindvall Lars (2010), “Tax Expenditures In The Nordic Countries”, *A Report From A Nordic Working Group Presented At The Nordic Tax Economist Meeting In Oslo*, s.132-155.

Joint Committee on Taxation (2008), “A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis”, JCX- 37-08, Washington.

Kalenderoğlu, Mahmut (2013), “Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma”, *Agon Bilgi Akademisi*, 14. Baskı, Ankara.

Kanada Maliye Bakanlığı (2016), “Report on Federal Tax Expenditure”, <https://www.fin.gc.ca/>, (erişim: 25.06.2016).

Kantarıcı, Hasan Bülent ve Karacan, Rıdvan (2008), “Mali Disiplinin Sağlanması Açısından Türkiye IMF İlişkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi* , Sayı: 155: 144-158.

Kayalıdere, Gül ve Mastar Özcan, Pelin (2012), “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17, Sayı 1, s.341-366.

- King, R.F. (1984) “Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on The Political Economy Of The Federal Revenue Code”, *Public Budgeting & Finance*, Spring 1964, s.14-31.
- Kirmanoglu, Hülya (2014), “Kamu Ekonomisi Analizi”, *Beta Yayıncılık*, 5. Baskı, s.39-40, İstanbul.
- Kolçak, Menşure (2014), “Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, *Azerbaycan 'in Vergi Journali*, s.3(117).
- Kraan, Dirk-Jan (2004), “Off-budget and Tax Expenditures”, *OECD Journal on Budgeting* , Volume :4, No: 1.
- Kulu, Bahattin (2000), “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri”, *Vergi Dünyası*, sayı: 228, Ağustos.
- Listokin, Yair (1996), “A Note On Tax Expenditures and Business Cycle Fluctuations”, *National Association Proceedings*, 11, s.98-125.
- Maktouf, L. and Surrey, S. S. (1990), “Tax Expenditures Analysis in Less Developed Countries”, Richard M. Bird and Oliver Oldman (Ed.), *Taxation in Developing Countries*, *John Hopkins University Press*, s.203-209.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (2001), “Vergi Harcamaları”, Ocak, Ankara.
- Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2007), “Vergi Harcamaları Raporu”, Ekim, Ankara.
- Maliye Bakanlığı, (2015), “ 2014 Yılı Genel Faaliyet Raporu”, Haziran.
- McDonald, Hayal (2010), “Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi”, *Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Minarik, Joe (2009), “Tax expenditures in OECD Countries”, CED, *Meeting of Senior Budget*, 4-5 June, Paris, s.28.

- Nadaroğlu, H. (1978), “Kamu Maliyesi Teorisi”, Sermet Matbaası, 3. Baskı, İstanbul.
- \_\_\_\_\_, H. (2000), “Kamu Maliyesi Teorisi”, *Beta Yayınları*, 11. Baskı, İstanbul.
- OECD (1996), “Tax Expenditures Recent Experiences” , *OECD Publishing*, Paris.
- \_\_\_\_\_, (2003), “Revenue Statistics 1965-2002. Special Features: Tax Reliefs and the Interpretation of Tax-to-gdp Ratios; The Introduction of Accrual Accounting”, *OECD Publishing*, Paris.
- \_\_\_\_\_, (2010), “Tax Expenditures in OECD Countries”, *OECD Publishing*, Paris.
- \_\_\_\_\_, (2013). “Inventory of Estimated Budgetary Supportand Tax Expenditures for Fossil Fuels 2013”, ([www.oecdilibrary.org](http://www.oecdilibrary.org) ) , s.440.
- \_\_\_\_\_, (2015), “Government at a Glance 2015”, *OECD Publishing*, Paris.
- Orhaner, Emine (2000), “Kamu Maliyesi”, *Gazi Kitabevi*, 3. Baskı, s.150, Ankara.
- Öz, Ersan (2002), “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt (17): 57-74.
- Özen Ahmet, (2002), “Türkiye’de Transfer Harcamalarının Bütçe Açıkları Üzerindeki Etkisi”, (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özkara, Mehmet (2004a), “Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi”, *CBÜ-SBE Doktora Tezi*, Manisa.
- \_\_\_\_\_, Mehmet (2004b), “Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları İle İlgili Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:194, Kasım.

- Özker, A. Niyazi (2002), “Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği”, *e-akademi/Hukuk-Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, 7, (erişim: 20.11.2015).
- Öztürk, Nazım (2011), “Kamu Ekonomisi”, *Ekin Basım Dağıtım*, Bursa.
- Öztürk, Zeynep (2011), “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Değerlendirilmesi”, (*Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*), Erciyes Üniversitesi SBE, Kayseri.
- Pedük, Türkben (2005), “Dünyada ve Türkiye’de Vergi Harcamaları”, *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- \_\_\_\_\_, Türkben (2006), “Vergi Harcamaları”, *Yaklaşım Yayıncılık*, İstanbul.
- Roubini, Nouriel ve Paul, Watchel (1998) “Current Account Sustainability in Transition Economies”, *NBER Working Paper Series*. No:6468, March, 1-58.
- Saatçi, M. Yasin (2007), “Türkiye’de Bütçe Açıkları ve Finansman Şekilleri”, *Bütçe Dünyası*, Cilt: 2 Sayı: 26: 91-101.
- Saez, Emmanuel (2004), “The optimal treatment of tax expenditures”, *Journal of Public Economics*, number: 88: 2657–2684.
- Saraç, Özgür (2010), “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 159.
- Saraçoğlu, Ferhat (2000), “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi” *G.Ü. İİBF Dergisi*, Sayı: 2, s.79-96.
- Sönmez, Sinan (1998), “Bütçe Açığının Finansmanı ve Enflasyon”, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, Sayı: 21, Cilt: 4, s.587.
- Surrey, S. S. ve Hellmuth, W. F. (1969), “The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker”, *National Tax Journal*, No.22 (4).
- \_\_\_\_\_, S.S. (1976), “Tax Expenditures”, *Challenge*, Volume:18, Issue:6: w53-54.



- Surrey, Stanley S. (1976), “The Tax Expenditure Concept and Budget Reform Act of 1974”, *Boston College Law Review*, volume:17, issue: 5, June.
- \_\_\_\_\_, Stanley S. ve McDaniel, Paul R. (1985), “Tax Expenditures”, *Harvard University Press*, Cambridge, Massachusetts, and London, England.
- Swift, Z. Li. (2003), “Why worry about tax expenditures?”, February 5, s.1-20, <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11327>, (erişim: 03.03.2016).
- \_\_\_\_\_, Z. Li. (2006), “Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets”, World Bank, *Policy Research Working Paper Series*.
- \_\_\_\_\_, Z. Li. (2008), “The Use And Reporting Of Tax Expenditures In Developing Countries”, <http://www.worldbank.org/wbiep/decentralization/library1/zhicheng.pdf> (erişim: 27.11.2015).
- Şen, H., Sağbaş İ. ve Keskin, A. (2007), “Bütçe açıkları ve açık finansman politikası: Teori ve Türkiye uygulaması”, *Orion Yayınevi*, Ankara.
- Tax Expenditures Statement, (2001), *Australian Treasury Publications*, December, <http://archive.treasury.gov.au/contentitem.asp?ContentID=99> (erişim: 29.02.2016).
- \_\_\_\_\_, (2013), *Australian Treasury Publications*, <http://archive.treasury.gov.au>, (erişim: 29.02.2016).
- \_\_\_\_\_, (2015), *Australian Treasury Publications*, <http://archive.treasury.gov.au>, (erişim: 29.02.2016).
- TC Kalkınma Bakanlığı (2014), “Onuncu Kalkınma Planı 2015 Yılı Programı”, [http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/YillikProgramlar/Attachments/24/2015\\_program%C4%B1\\_15\\_12\\_2014.pdf](http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/YillikProgramlar/Attachments/24/2015_program%C4%B1_15_12_2014.pdf), (erişim: 04.07.2016).
- \_\_\_\_\_, (2015), “Temel Ekonomik Göstergeler”, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/TemelEkonomikGostergeler.aspx> (erişim: 25.03.2016)

- TC Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2016), “Vergi Harcamaları Listesi”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,6289/2016.html> (erişim: 04.07.2016).
- Thuronyi, V. (1988), “Tax expenditures: A Reassessment”, *Duke Law Journal*, s.1210.
- Toder, E. (2000), “Tax Cuts or Spending-Does it Make a Difference?”, *National Tax Journal*, September, Vol. 53, No: 3: 361-371.
- Turhan, Salih (1993), “Vergi Teorisi ve Politikası”, *Filiz Kitabevi*, 5. Baskı, İstanbul.
- Ulusoy, Ahmet (2001), “Devlet Borçlanması”, *Derya Kitabevi*, Trabzon.
- Uysal Şahin Ö., ve Akar, S. (2015), "Türkiye'de Mali İllüzyon Varlığının Analiz Edilmesi", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Şubat, Sayı:600.
- Villela Luiz, (2006), “Tax Expenditure: How to Measure the Erosion of the Tax Base”, *Inter-American Development Bank*, Florianopolis, Santa Catarina State, Brazil.
- World Bank (2003), “Why worry about tax expenditures ?”, *Premnotes Economic Policy*, Number:77, January, [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org) (erişim: 25.11.2015).
- \_\_\_\_\_ (2004), “Tax Expenditures-Shedding Light on Government Spending through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economics”, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/15067/275830PA PER0Tax0expenditures.pdf?> (erişim: 20.02.2016).

## ÖZGEÇMİŞ

Mahmut Akif GÜVEN, 1992 yılında Malatya'nın Battalgazi ilçesinde doğdu. İlk ve orta öğretimini Malatya'da tamamladı. Lisans eğitimini 2013 yılında Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde tamamladı. Yüksek lisansını "Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015)" adlı yüksek lisans tezi ile tamamladı. Halen Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.

