

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ HARCAMALARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet KÜÇÜK

MAYIS-2013

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ HARCAMALARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet KÜÇÜK

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Cemil RAKICI

MAYIS-2013

TRABZON

ONAY

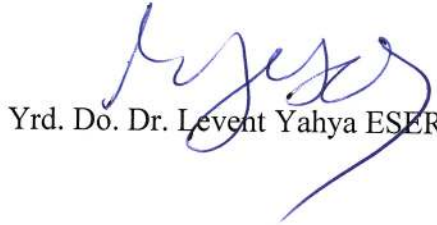
Ahmet KÜÇÜK tarafından hazırlanan “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi” adlı bu çalışma 01/07/2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oybirliği /oyçokluğu) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.



Doç. Dr. Hasan AYYILDIZ (Başkan)



Doç. Dr. Cemil RAKICI (Danışman)



Yrd. Do. Dr. Levent Yahya ESER

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. ... / ... /

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Ahmet KÜÇÜK

01.07.2013

ÖNSÖZ

Toplumun artan ihtiyaçları karşısında devlet kamu harcaması yapmaktadır. Kamu harcamasını gerçekleştirirken gelire ihtiyaç duyan devlet, bu geliri genellikle vergi toplayarak sağlamaktadır. Birbiriyle bağlantılı olan bu iki politika aracı, vergilerin toplanmasındaki zorluklar, kamu harcamalarındaki etkinsizlikler ve mükelleflerin kamu harcamalarına katılmak istememeleri gibi nedenler sonucunda vergi harcaması kavramını ortaya çıkarmıştır. Kısaca, devletin almaktan vazgeçtiği gelirleri ifade eden vergi harcaması, vergiler aracılığıyla sağlanan dolaylı kamu harcaması olarak görülmektedir.

Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi konulu çalışmada vergi harcamasının ortaya çıkışı, amacı, türleri, tahmin yöntemleri ve hesaplanması ele alınacak, bazı ülkelerdeki uygulanma biçimleri incelenecek ve Türkiye’de vergi harcaması hükümleri dikkate alınarak gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden vergi harcaması tahminleri sunulmaya çalışılacaktır.

Araştırma ve çalışmalarım boyunca öneri ve destek sağlayan tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Cemil RAKICI’ya, yardımlarını esirgemeyen tüm hocalarıma, çalışmamın her aşamasında yanımda olan eşim Meltem KÜÇÜK’e ve bugünlere gelebilmemde büyük katkısı olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Mayıs 2013

Ahmet KÜÇÜK

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET	IX
ABSTRACT.....	X
TABLolar LİSTESİ	XI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ.....	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE TEORİSİ	3-35
1.1. Vergi Harcaması Tanımı ve Kavramı	4
1.2. Vergi Harcamasının Unsurları	8
1.3. Vergi Harcamasının Amacı	9
1.4. Vergi Harcamasının Türleri	10
1.4.1. Muafiyet	10
1.4.2. İstisna	11
1.4.3. İndirim.....	12
1.4.4. Vergi Ertelemesi (Vergi Tatili)	12
1.4.5. İndirimli Oran Uygulaması	13
1.4.6. Mahsup.....	13
1.5. Vergi Harcamasının Kamu Maliyesi İçindeki Yeri	14
1.6. Vergi Harcamaları İle Kamu Harcamalarının Karşılaştırılması	15
1.7. Vergi Harcamalarının Avantaj ve Dezavantajları.....	16
1.7.1. Vergi Harcamalarının Avantajları.....	16
1.7.2. Vergi Harcamalarının Dezavantajları	17
1.8. Negatif Vergi Harcaması	18
1.9. Benchmark Vergi Sistemi	20

1.10. Vergi Harcamasının Analizi	21
1.10.1. Vergi Harcaması Tahminleri.....	22
1.10.2. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri.....	23
1.10.2.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)	24
1.10.2.2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi).....	24
1.10.2.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi.....	25
1.10.3. Vergi Harcamalarının Maliyetlerinin Hesaplanması	27
1.10.4. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	28
1.10.5. Vergi Harcamasının Bütçelenmesi.....	30
1.11. Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesindeki Sorunlar	32
1.11.1. Kurumsal ve Hukuki Yapı	33
1.11.2. Tutarlı ve Şeffaf Değerlendirme Metodolojisi	33
1.11.3. Bilgi Yönetimi.....	34
1.11.4. Vergi Mercii Tarafından Kontrolü	35

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ HARCAMALARI AÇISINDAN DÜNYA UYGULAMALARI.....	36-75
2.1. Dünyada Vergi Harcaması Kavramının Gelişimi	36
2.2. Bazı Ülkelerde Vergi Harcaması Uygulamaları	37
2.2.1. Kanada.....	38
2.2.1.1. Tanım ve Ölçümü.....	38
2.2.1.2. Raporlanması.....	40
2.2.1.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	42
2.2.2. Amerika Birleşik Devleti	43
2.2.2.1. Tanım ve Ölçümü.....	43
2.2.2.2. Raporlanması.....	45
2.2.2.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	47
2.2.3. Almanya	48
2.2.3.1. Tanım ve Ölçümü.....	48
2.2.3.2. Raporlanması.....	50
2.2.3.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	51
2.2.4. İngiltere	52

2.2.4.1. Tanım ve Ölçümü	52
2.2.4.2. Raporlanması.....	53
2.2.4.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	54
2.2.5. Hollanda	55
2.2.5.1. Tanım ve Ölçümü.....	55
2.2.5.2. Raporlanması.....	56
2.2.5.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	58
2.2.6. Fransa	59
2.2.6.1. Tanım ve Ölçümü.....	59
2.2.6.2. Raporlanması.....	60
2.2.6.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	61
2.2.7. İspanya	61
2.2.7.1. Tanım ve Ölçümü.....	61
2.2.7.2. Raporlanması.....	65
2.2.7.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	66
2.2.8. İsveç	66
2.2.8.1. Tanım ve Ölçümü.....	66
2.2.8.2. Raporlanması.....	68
2.2.8.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	69
2.2.9. Brezilya	69
2.2.9.1. Tanım ve Ölçümü.....	69
2.2.9.2. Raporlanması.....	71
2.2.9.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri	72
2.2.10. Meksika	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI	76-133
3.1. Türkiye’de Vergi Harcaması Kavramının Gelişimi.....	76
3.2. Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları	78
3.2.1. Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamaları.....	79
3.2.1.1. Muafiyetler	81
3.2.1.2. İstisnalar	84

3.2.1.3. İndirimler	93
3.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından Vergi Harcamaları	100
3.2.2.1. Muafiyetler	101
3.2.2.2. İstisnalar	103
3.2.2.3. İndirimler	105
3.2.2.4. İndirimli Oran	109
3.2.3. Diğer Vergiler Açısından Vergi Harcamaları	114
3.3. Vergi Harcamalarının Vergi İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	118
3.3.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri	119
3.3.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri	121
3.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri.....	124
3.4.1. Gelir Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri.....	126
3.4.2. Kurumlar Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri	129
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	134
YARARLANILAN KAYNAKLAR	138
ÖZGEÇMİŞ	145

ÖZET

Devlet kamu harcamaları aracılığıyla bazı sektör, grup veya bireylere kolaylık sağlamaktadır. Bunu yapmak için gelire ihtiyaç duymaktadır. Gelir sağlamanın yollarından biri de vergilerdir. Devlet maliye politikasına yön verirken vergi oranlarını artırarak veya azaltarak ve yeni hükümler ekleyerek veya mevcut hükümleri değiştirerek vergi sistemini bir araç olarak kullanmaktadır. Fakat devletin uygulamak istediği politikalar bazen mükellefler açısından ek yükler oluşturmakta ve hedeflere hizmet etmemektedir. Bundan dolayı devlet güçlendirmek istediği alanlar için vergi toplayarak harcama yapmak yerine, bu alanlar için kolaylıklar sağlamayı ve özel sektörü teşvik etmeyi tercih etmektedir. Vergi gelirlerinde bir azalmaya sebep olan bu kolaylık ve teşvikler vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır.

Bu çalışmada beyannameler kullanılarak Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisine ait vergi harcaması tutarlarının bulunması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, ilk olarak vergi harcaması kavramı ele alınmıştır. Daha sonra bazı ülkelerdeki vergi harcaması uygulamaları incelenmiştir. Son olarak ise, Türkiye’de vergi harcaması listeleri ile gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri karşılaştırılmış ve bu karşılaştırma sonucunda beyannamelerdeki tutarlar dikkate alınarak devletin gelir ve kurumlar vergisi içindeki vazgeçtiği gelir hesaplanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Negatif Vergi Harcaması, Vergi Harcama Analizi, Hesaplama Yöntemleri, Bütçeleme.

ABSTRACT

State provides eases to some groups or persons via state expenditure and in order to do that state needs income. One of the ways to provide income is taxes. When state determines its finance policy it uses tax system as an instrument by increasing or decreasing tax rates, and enacting new provisions or changing them. However, sometimes state policies bring additional burdens for taxpayer and don't serve to state objectives. For this reason, state prefers to provide eases for some fields and encourage private sector instead of financing state expenditure by collecting tax. These eases and promotions causing a decrease in tax income level are named as tax expenditure.

In this study, it is aimed to find the tax expenditure volume of individual and corporate income tax in Turkey by using tax statements. In this scope, first, the concept of tax expenditure is addressed. Afterwards, tax expenditure practices of some countries are analysed. Finally, the lists of tax expenditures are compared with the income tax and corporate income tax statements. As a result of this comparison based on tax statement numbers the amounts of individual and corporate income foregone revenue of the state is calculated.

Key Words: Tax Expenditure, Negative Tax Expenditure, Analysis of Tax Expenditure, Measure Methods, Budgeting.

TABLÖLAR LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	26
2	Ülkelerin Vergi Harcaması Raporlarının Karşılaştırılması	75
3	2006-2015 Yılları Toplam Vergi Harcaması Tahminleri	124
4	2011 Yılı Gelir Vergisi Beyannamesi.....	126
5	Gelir Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri	128
6	2011 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi	130
7	Kurumlar Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri	132

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma - Geliştirme
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BUMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol
FOB	: Free on Board – Gemi Güvertesinde Teslim
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: International Monetary Fund - Uluslararası Para Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
NVH	: Negatif Vergi Harcaması
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
VH	: Vergi Harcaması

GİRİŞ

Devletin bazı sektör ya da alanlardaki yatırımları teşvik amacıyla kullandığı vergi harcaması kavramı 1960'lardan sonra daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır. Fakat vergi harcaması kavramı, kullanılan her ülke tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bunun nedeni ülkelerin farklı standart vergi yapılarına sahip olmalarıdır.

Vergi harcamaları; bazı özel şartlara sahip mükellef ve faaliyetleri desteklemek ve teşvik etmek amacıyla, devletin ekonomik, siyasal ve sosyal amaçlarla elde edeceği vergilerden kısmen veya tamamen, süreli veya süresiz vazgeçmesine sebep olan, standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi hükümleri olarak tanımlanmaktadır. Her ülkede farklı ele alınmakla beraber uygulamada genellikle vergi harcamaları; muafiyet, istisna ve indirim olarak yer almaktadır.

Çalışmanın kapsamı içerisinde vergi harcaması kavramının ne anlama geldiği, vergi harcaması analizi olarak tanımlanan raporlama, tahminleme, hesaplama ve bütçeleme nasıl yapıldığı ve vergi harcamasını kullanan ülkeler ve geliştirdikleri sistem yer almaktadır. Vergi sistemi etkinliğinin sağlanabilmesi için vergi harcamalarının önemi üzerinde durulmaktadır.

Pek çok ülke vergi harcaması raporlamasını yasal zorunluluk veya gelenek haline getirirken, ülkemizde de yapılan yasal düzenlemeler sonucunda 2006 yılında bütçe kanununa ek olarak yayınlanan rapor ile vergi harcaması tahminleri sunulmaya başlanmıştır. Yapılan bu tez çalışması ile vergi harcamaları hakkında daha detaylı bilgi verilmek istenmiş ve özellikle Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisindeki vergi harcaması hükümlerinden dolayı vazgeçilen gelir kayıplarının bulunması amaçlanmıştır.

Tüm bu sebeplerle gerçekleştirilen çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi harcaması kavramı ile ilgili tanımlara yer verilmekte, vergi harcaması kavramının amacı, unsurları ve türleri açıklanmaktadır. Ayrıca bu bölümde, vergi

harcaması analizi ayrıntılı bir şekilde anlatılmakta ve son olarak vergi harcaması değerlendirmesinde karşılaşılan sorunlar üzerinde durulmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi harcamasının ortaya çıkışı ve dünyadaki gelişimine değinilmekte ve bazı ülkelerdeki vergi harcaması uygulamalarına yer verilmektedir. Ele alınan ülkelerde uygulanan vergi harcamaları ölçüm, raporlama ve sayısal değerler dikkate alınarak ifade edilmektedir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergi harcamaları kanunlar çerçevesinde ayrı ayrı ele alınmaktadır. Ayrıca Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi beyannameleri üzerinden yapılan hesaplamalar sayesinde devletin yıllık gelir kayıpları bulunmaya çalışılmaktadır.

Literatürde vergi harcaması ile ilgili bilimsel çalışmaları mevcuttur. Yapılan çalışmaları genellikle verimlilik ve etkinlik üzerinde dururken, yapılan bu çalışma ile gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri dikkate alınarak gelir ve kurumlar vergisine ait vergi harcaması hükümlerinin sebep olduğu vergi kaybı bulunmaya çalışılmıştır. Diğer kanunlarda yer alan hükümlere ilişkin vergi harcaması hesaplamaları ise veri teminindeki zorluklar ve vergi harcamalarının küçük bir miktarını oluşturması sebebiyle yapılmamaktadır. Bu sayede Türkiye’de uygulanmakta olan vergi harcamaları hükümleri hakkında daha sağlıklı değerlendirme yapılabilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE TEORİSİ

Zamanla toplumda ihtiyaçların hem tür, hem de şekil itibariyle artıp çeşitlenmesi kamusal hizmetlerin de artmasına neden olmuştur. Bu bağlamda devletin, artan kamusal hizmetleri karşılayabilmek için kamu harcamasında bulunması kaçınılmaz olmaktadır.

Aynı zamanda devlet, kamu harcamalarını finanse edebilmek için gelire de ihtiyaç duymaktadır. Bu noktada en önemli finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergi; devlet tarafından kamusal hizmetleri yerine getirebilmek amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine uygun olarak aldığı finansal değerlerdir.

2007 yılında yayımlanan Vergi Harcamaları Raporunda ise vergi tanımlaması şu şekilde yapılmıştır: Vergi, devlet tarafından kamu harcamalarını finanse etmek üzere kaynakların temininde ve borçların karşılanmasında karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan parasal yükümlülüktür.

Devletin kamusal hizmetleri sunabilmek amacıyla yaptığı kamu harcamaları finansmanının en önemli kaynağı olan vergiler, birtakım mali, ekonomik ve sosyal amaçlar için alınmaktadır.

Aynı zamanda devlet, belirli bir bölgenin ya da sektörün kalkınıp gelişebilmesinde tüketimi artırmaya çaba sarf etmekte, bunun için de alacağı vergilerin bir kısmından veya tamamından vazgeçebilmektedir. Devlet, ekonomik istikrarı sağlamada, kalkınma ve büyüme hızını yükselterek yatırımların artmasında ve yabancı sermayenin yurtiçine çekilerek istihdam hacminin yükselmesinde vergilerden yararlanabilmektedir. Yukarıda özetlenmeye çalışılan ve devletin siyasal, ekonomik ve sosyal amaçlı olarak aldığı vergilerin bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi de bir vergi harcamasında bulunmasına neden olmaktadır.

1.1. Vergi Harcaması Tanım ve Kavramı

Devleti harcamaya zorlayan tek sebep kamusal hizmetlerin sağlanması değildir. Devlet aynı zamanda büyüme ve kalkınmayı sağlamak, gelir ve kaynak dağılımında adaleti korumakla görevlidir. Bunu yaparken genellikle özel kesime karşılıksız ödemeler sunarak talebi karşılamaktadır (Uluatam, 1991: 147).

Hükümetler kamusal malları sağlayabilmekte veya çeşitli mekanizmalar yoluyla dışsalılıkları destekleyebilmektedir. Bunlar doğrudan hükümet harcamaları, vergi harcamaları veya hükümetin firma davranışlarını düzenlemeye yönelik olarak koyduğu kural ve ilkeleri içermektedir. Vergi harcamaları temel olarak devletin ekonomik, sosyal, siyasi ve mali nedenlerle almaktan vazgeçtiği gelirler olmasına rağmen kaynaklarda ülkelerin vergi yapısı ve mükellef durumuna göre gibi farklı şekillerde ele alınmıştır. Buna göre vergi harcamasına ilişkin bazı tanımlar aşağıdaki gibi ele alınabilir.

Vergi harcamaları yasal olarak özel bir dışlamaya, muafiyet ve indirim izni veren veya özel bir kredi, verginin oranında bir tercih veya vergi borcunda bir ertelemeye olanak sağlayan temel vergi hükümlerine ait gelir olarak tanımlanmaktadır (Listokin, 1996: 196).

Sosyal amaçlar doğrultusunda vergi yasalarında yer alan indirim, muafiyet ve istisna gibi bazı uygulamaların belli dönemlerdeki kamu gelirine etkisi, vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır (Fikir, 2012: 68).

Vergi harcaması, belli amaçlara ulaşmak maksadıyla kanundan doğan vergi gelir kaybı veya erteleme suretiyle yapılan kamu harcaması olarak tanımlanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 5).

Vergi harcamaları, devlet tarafından yapılması istenilen davranışları teşvik eden, alışılmış vergi yapısından farklı olan vergi ayrıcalıklarıdır (World Bank, 2003: 1).

Surrey ise, 1974'te ABD Bütçe Yasası'nda yer alan vergi harcamasını, vergi kanunlarında belli bir gelir kaybına sebep olan muafiyet, istisna ya da indirim gibi

uygulamalarla kişilerin üzerinde olan vergi yükümlülüğünün azaltılması şeklinde tanımlamıştır (Surrey 2011: 683).

Vergi harcamaları, IMF Mali Saydamlık Rehberinde, devletlerin gelirlerini azaltan vergide yapılan ayrıcalık ve istisnalar olarak tanımlanmaktadır (IMF, 2001: 5).

Sık sık, hükümetler de tasarruf desteği, istihdam teşviki veya ulusal sanayiye koruma gibi belli ekonomik politika hedeflerini desteklemek için vergilendirme sistemleri kullanırlar. Bu gibi durumlarda, vergi sistemi kamu harcamalarına benzer bir rol oynamaktadır. Fakat devlet belirli vergi mükelleflerinden veya faaliyetlerden almaya hak kazandığı vergilerin tamamından veya bir kısmından feragat etmektedir. Bu feragat vergi harcaması olarak bilinmektedir (Villela ve diğerleri, 2011: 7).

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda vergi harcaması tanımı yapılmamakla beraber aşağıdaki gibi ortaya koyulmuştur. Kanuna göre;

Merkezi yönetim bütçe kanununda cari yılın 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, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır.

Bir vergi harcaması olarak yürürlüğe konulacak hükümleri belirlemek için ilk yaklaşım, söz konusu verginin normal yapısını belirlemek ve sonrada bu yapının herhangi bir başarısızlığa düşmemesi için vergi sistemini incelemekle başlamaktadır. Başka bir yaklaşımda da, vergi harcamaları sadece vergi sistemi içindeki özel hükümlerle belirlenmiş faaliyet veya mükellefin belirli bir türü için vergideki bir azalmayla sonuçlanan önlemleri dikkate almak olarak tanımlanmaktadır (Hutton, 2010: 2).

Vergi harcaması; bazı vergi mükelleflerinin vergi yükünü azaltmak ve teşvik etmek nedeniyle tanınan muafiyet, istisna ve indirimlerden kaynaklanan kayıplardır (Öztürk ve Sabuncu 2012: 15).

Vergilerden indirim, muafiyet ve istisna gibi uygulamalarla vergi yükünü azaltarak mükellefe sağlanan ek gelir vergi harcamasıdır. Bu uygulamadan yararlanan mükellefler sistem içerisinde belli olan vergilerden daha azını ödemektedirler (Karabacak, 2009: 70).

Vergi teşvikleri ve korumaları geniş anlamda, bir normatif veya benchmark vergi sisteminden sapan vergi karşılıkları olan vergi harcamalarının biçimleridir. Vergi harcamalarının istisnalar, muafiyetler, ödenek, kesintiler, krediler, ayrıcalıklı vergi oranları veya vergi ertelemeleri gibi bir takım formları alabilmektedir. Vergi tatilleri ve vergi serbest bölgeleri belirli zaman periyotları veya coğrafi alanlar için vergi harcamaları konusudur (Coşkun, 2010: 8).

Vergi harcamasının çok sayıda tanımı olmasına rağmen, aynı zamanda Dünya Bankası tarafından kullanılan OECD tanımı, vergi harcamalarının bir vergi normu veya Benchmark dışında kalan tavizler olduğunu düşündürmektedir. Vergi normları; faiz yapısı, muhasebe kuralları, yönetim ve buradaki uluslararası mali yükümlülüklerine ilişkin kolaylaştırma hükümlerini içermektedir (Coşkun, 2010:8).

Tüm bu tanımlardan yola çıkarak vergi harcamaları; bazı özel şartlara sahip mükellef ve faaliyetleri desteklemek ve teşvik etmek amacıyla, devletin ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla elde edeceği vergilerden kısmen veya tamamen, süreli veya süresiz vazgeçmesine sebep olan, standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi hükümleri olarak tanımlanabilir.

İlk detaylı vergi harcaması bütçesi hazırlayan ülkeler ABD ve Almanya'dır. 1968 yılında ABD Hazine Bakanlığı tarafından hazırlanan rapor, ilk vergi harcaması bütçesini içermektedir. Hazırlanan bu raporda, elli vergi harcaması mevcuttur. Tüm bu harcamaların kamu harcamaları içerisindeki payı % 23 olarak bulunmuştur. ABD'de her yıl vergi harcaması ve beklenen maliyetleri gösteren bir analiz, bütçe sistemine eklenmiştir (Bird ve Oldman, 1990: 203). 1974'teki raporda sadece gelir ve kurumlar vergilerindeki vergi maliyetleri tutarları göz önünde bulundurulmuştur (Karabacak, 2009: 68). ABD vergilendirme komitesi, doğrudan harcama programlarına benzediğinden dolayı, özel gelir vergisi karşılıklarını vergi harcamaları olarak adlandırmakta ve ikisini de benzer bütçe politikası hedeflerini başarmanın alternatif araçları olarak kabul etmektedir. Vergi

harcamalarının belirgin örnekleri; hayırsever katkıları, ev ipotek faiz gelirleri ve gelirden sağlığa sağlanan işveren istisnasıdır. ABD’de vergi harcamalarının maliyeti genellikle artmaktadır. 2008 yılında vergi harcamaları GSYİH’nin yaklaşık % 7’sine eşit tahmin edilmiştir. Bunun aksine 1986 vergi reformu sonrasında vergi harcamaları GSYİH’nin yaklaşık % 5’i olarak gerçekleşmiştir (Listokin, 1996: 196).

Hükümet harcamalarına oranla vergi harcamalarının fayda ve maliyetleri dikkatlice analiz edilmiştir. Vergi harcamalarının olumlu tarafı, kamu harcamaları gibi kamusal mallar ve dışsallıklara ilişkin harcamaları kalabalık gruplara sağlamamasıdır. Vergi harcamaları, hükümetin kamusal malları boşa harcamasından kaçınmasına yardımcı olmaktadır. Vergi harcamaları kamu harcamalarını artırdığından dolayı bazı özel sektörleri içine alması gerektiği üzerinde durulmuştur. Vergi harcamalarına hükümetin örtülü desteği, düşük değerli mallar üzerine harcanan doğrudan hükümet harcamalarından muhtemelen daha azdır (Listokin, 1996: 197).

Vergi harcamaları hem yüksek hem de düşük gelirli ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Aradaki fark her ülkenin nasıl ele alacağıdır. Vergi harcamaları yüksek gelirli ülkelerde kamu harcamaları olarak kabul edilmektedir. Bu işlem vergi harcaması muhasebesini ve normal bütçe kontrollerini tanıtmaya çabası sonucudur. Düşük gelirli ülkeler muhasebe ve bütçe kontrolüne tabi olmayan teşvik konularındaki kamu harcamalarını vergi teşvikleri hesabına katmamaktadır. Diğer taraftan, vergi harcamalarının hesap verilebilirliğini sağlamak için yeterli önlemleri almadan vergi teşviklerini kullanan geçiş ekonomileri ve gelişmekte olan ülkeler de vardır (Coşkun, 2010: 9).

ABD’den sonra diğer ülkeler de vergi harcamalarını bütçelerine dahil etmeye başlamıştır. Vergi harcamasını benimseyen ilk ülkeler arasında Almanya, Kanada, Fransa, İngiltere, İspanya, İsveç, Belçika, Avusturya ve Hollanda olmasına rağmen günümüzde pek çok ülke bunu uygulamaktadır (Ferhatoğlu, 2005: 80).

1.2. Vergi Harcamasının Unsurları

Vergi harcamalarını kamu harcamalarından ayıran bazı özellikler vardır. Bu özellikler vergi harcamalarının unsurlarını oluşturmaktadır. Vergi harcamalarının varoluş nedeni, belli bir sosyal veya ekonomik nedenin olmasıyla bağlantılıdır. Ayrıca vergi harcamasının ortaya çıkması için bir tahsilattan vazgeçme söz konusu olmaktadır (Saraç, 2010: 264-265). Vergi harcamasının ilk bölümü gelir getirici bölümüdür. Diğeri ise, ayrıcalıklar bölümüdür. Vergi harcamasını tanımlama sınıflamadan ibarettir. Vergi harcamasının unsurlarından bazıları aşağıdaki gibidir (Pedük, 2006: 30):

- Ayrıcalıklar belli bir faaliyet ya da belli bir grup mükellefe fayda sağlamalıdır. Vergi harcamasından yararlandırılan mükellefler ödeyecekleri vergiden daha azını ödemektedir. Eğer yapılan bu indirim ve istisnalar tüm vergi mükelleflerine uygulanırsa, vergi harcaması ayrıcalıklı olmaktan çıkmaktadır. Örneğin, Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu aracılığı ile belli bölgelere verilen teşvikler vergi harcaması kapsamında yer alabilir. Fakat bu teşvikler tüm ülkeye verilirse, burada vergi harcamasından bahsedilemez.

- 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 tabanları ile ifade edilebilmelidir (Özker, 2002: 47).

Türkiye’de vergi tabanının genişlemesi, vergi harcamalarını büyük ölçüde kaldırarak da gerçekleştirilebilir. Fakat vergi ayrıcalıklarının iptal edilme nedeni, oluşturduğu vergi eşitsizliği değil, amaçları başarmada etkinsizliği olmalıdır. Hem vergi sisteminde hem de harcama sisteminde olan teşvikler, yararlanan kişiler arasında her zaman yatay eşitsizliğe neden olmaktadır (Pedük, 2005: 27).

1.3. Vergi Harcamasının Amacı

Kamu politikaları açısından vergi harcamaları doğrudan kamu harcamaları ile elde edilebilen benzer sonuçları veren devlet müdahalesinin alternatif bir aracıdır. Bundan dolayı vergi harcamaları da diğer harcamalar gibi kontrol ve şeffaflık ilkelerine tabi olmaktadır. Doğrudan harcamalara kıyasla vergi harcamaları üzerindeki denetimin az olması teşvik ve transferlerin oluşturulmasını özendirmektedir. Bu, bütçenin dağıtımı, makroekonomik ve idari fonksiyonlarını tehdit etmekte ve vergi sisteminin temel fonksiyonu olan gelir toplamayı riske atmaktadır. Vergi harcama bütçeleri, bu problemlerden dolayı verilen bir finansal rapordur (Villela ve diğerleri, 2010: 13).

Vergi harcamaları amaçları ekonomik, sosyal ve siyasal olmak üzere üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Ülke ekonomisini geliştirmek ve korumak amacıyla vergi harcaması uygulamaları yapılabilmektedir. Geliştirilmesi istenen alanlara teşvikler verilebilmekte, gelişmesi sınırlandırılmak istenen alanlara ise daha ağır vergi yükü getirilebilmektedir (Pedük, 2006: 31). Örneğin; ihracatı teşvik etmek milli gelirin artmasını sağlarken, sağlığa zararlı maddelere getirilen ağır vergiler bunların tüketimini azaltmaya yardımcı olmaktadır.

Vergi harcamasının sosyal amaçları arasında aileyi koruma, eğitim, sosyal güvenliği sağlama, dernek ve vakıf kurma gibi amaçlar sayılabilmektedir. Bu uygulamalar sosyal devlet anlayışının gereğinden kaynaklanmaktadır. Ülkemizde ise, 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).

Vergileme yetkisi, devlet tarafından tek taraflı kullanılan bir yetkidir ve bu yetki vergi harcamasının siyasi amacını oluşturmaktadır (Pedük, 2006: 33). Vergi harcamaları devlet düzenlemesi olmasına rağmen zaman zaman bazı grupların çıkar sağlama çabası içerisine girmelerine sebep olmaktadır. Bu gibi durumlar vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerine zıt düşmektedir.

1.4. Vergi Harcamasının Türleri

Vergi harcamaları genel olarak muafiyet, istisna ve indirim olarak karşımıza çıkmaktadır. Verginin sahip olduğu adalet ilkesinden dolayı vergilendirme dışında tutulacak mükelleflerin kanunla belirlenen sınırlar içerisinde olması gerekmektedir. Muafiyet ve istisna uygulamaları, aşırı uygulandığında mükellefler açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır (Akdoğan, 2006: 151).

Vergi harcaması olarak bilinen vergi indirimleri, istisnalar ve muafiyetler vergi gelirlerini azaltmakta ve mükelleflerin gelirlerini kazanma ve harcama yollarında karmaşık teşvikler ortaya çıkarmaktadır. Bu vergi karşılıkları tarafsız vergi yasası için göreceli davranışı çarpıttığından dolayı bunlardan bazılarını veya tamamını ortadan kaldırarak aynı anda geliri yükseltme ve ekonomik faaliyetlerin bozulmasının neden olduğu vergileri azaltma olasılığı vardır (Poterba, 2011: 451).

Muafiyet ve istisnalar, idari maliyetler açısından tasarruf sağlayıcı bir unsur niteliğindedir. Fakat bazen vergi matrahlarında azalmalara sebep olarak vergi tabanının küçülmesine de neden olabilmektedir (Öz, 2002: 13).

Bunun yanında indirimler ile oran indirimleri birbirinden ayrılması gereken konulardır. Yapılan indirimler toplam gayrisafi gelirden eksiltmelere izin verilen bir kalemdir. Örneğin, amortismanlar yatırım malına yenilenme sağladığından buna belli bir ekonomik değer ayrılması ve bu karşılığın yıllık toplam gayrisafi gelirden düşülmesine izin verilmektedir (Saraç, 2010: 266). Bunun yanında oran indirimleri mevcut vergi sisteminde birlikte yapıldığından bir değişimi ifade etmektedir. Bir dönemden diğerine geçişte daha az vergi oranı kararlaştırıldığından daha az vergi ödeneceği düşünülebilir. Fakat oran indirimleri vergi gelirinin düşmesine değil artmasına da neden olabilmektedir. Sağlanan vergi kolaylıkları genel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

1.4.1. Muafiyet

Vergilendirilmesi gereken mükelleflerin kısmen veya tamamen, süreli veya süresiz olarak vergi dışı bırakılması vergi muafiyetini oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda

yer alan esnaf muaflığı, diplomat muaflığı, dar mükellef ihracatçı muafiyeti ve ebe-arzuhalci muaflığı vergi muafiyetine örnek gösterilebilir. Muafiyette vergilendirilmeyen şahsın kendisidir. Vergilendirme kapsamında olmayan kişilere muafiyet uygulanamamaktadır. Kişiyi esas almasından dolayı subjektif bir kavram olarak anılmaktadır.

Edizdoğan ve diğerleri (2012) muafiyeti üç farklı şekilde ele almışlardır. Bunlar;

- Tam muafiyet – Kısmi muafiyet,
- Devamlı muafiyet – Geçici muafiyet,
- Mutlak muafiyet – Şarta bağlı muafiyet şeklindedir.

Kısmi muafiyete göçmen ve mülteci muaflığı, devamlı muafiyete üniversite gibi kamu kurumlarına tanınan bina vergisi muaflığı, şarta bağlı muafiyete ise diplomat muaflığı örnek olarak gösterilmiştir.

Türkiye’de 1998 yılında yürürlükten kaldırılmış olan göçmen ve mülteci muaflığında amaç vatanını çeşitli sebeplerden dolayı terk edip farklı bir yere göç eden veya sığınan kişilerin yaşam koşullarını kolaylaştırmaktır. Devlete bağlı bazı kurum ve kuruluşların binalarının finansmanı devlet tarafından sağlandığından, bu binaların vergiye tabi tutulmasının gelirler üzerinde bir etkisi olmamaktadır. Bundan dolayı bu kurumlar bina vergisinden muaf tutulmaktadır. Diplomat muaflığı altında sağlanan kolaylıklar karşılıklı olmak üzere siyasal amaçlı kolaylıklardır.

1.4.2. İstisna

Vergilendirilmesi gereken vergi konularının kısmen ya da tamamen, süreli veya süresiz olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi istisnası düzenlenmesinde vergilendirme konuyla alakalıdır. İstisnaya örnek olarak, Katma Değer Vergisi’nden ihracat istisnası verilebilir. Bundan başka ülkemizdeki başlıca istisna uygulamaları; sergi ve panayır istisnası, telif kazançları istisnası, mesken istisnası, tazminat ve yardımlarda istisnalardır.

Sağlanmış olan ihracat istisnasında amaç ülke içerisinde yapılan üretimi teşvik ederek ülkeye bir girdi ve ithalat karşısında avantaj sağlamaktır. Sergi ve panayır istisnasıyla kişilerin farklı ürünleri tanıma imkanı olmaktadır. İnsanların hayatlarını devam ettirebilmeleri için yeme, içme, barınma gibi temel ihtiyaçları vardır. Devlet doğrudan insanların bu ihtiyaçlarını karşılamakla beraber vatandaşlara bazı kolaylıklar sağlamaktadır. Bunlardan biride mesken istisnasıdır. Emek üzerinden elde edilen gelirin sermayeye göre daha zor olmasından dolayı ücret veya maaş alan mükellefler için almış oldukları tazminat ve yardımlar vergiden istisna sayılmıştır.

1.4.3. İndirim

İndirim bazı mükelleflerin gayrisafi gelirleri üzerinden belli tutarlarda indirme yapmalarıdır. Vergi konularının objektif durumlarını dikkate almaktadır. İndirimler yoluyla; vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, bu mali güçten bazı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi alınmamakta, matrahın belirli bir kısmı vergi dışı bırakılmaktadır. İndirime örnek olarak sakatlık indirimi verilebilir (McDonald, 2010: 12).

Engelli kişiler toplumun gelir elde eden diğer kişilerine karşı bir dezavantaja sahiptir. Engelli kişilerin geliri elde etmedeki zorlukları ve engellerinden dolayı sağlık harcamalarının sağlıklı kişiye göre daha fazla olması bazı kolaylıkların sağlanmasını gerektirmektedir. Devlet engelli kişilerin diğer mükellefler karşısındaki eşitsizliğini bu kişilerin ödemesi gereken vergilerde indirim sağlayarak gidermeye çalışmaktadır.

1.4.4. Vergi Ertelemesi (Vergi Tatili)

Vergi mükellefi tarafından ödenmesi gereken bir verginin gelecek döneme bırakılması vergi erteleme olarak tanımlanmaktadır. Vergi erteleme ile oluşan vergi harcaması yalnızca ertelemenin gerçekleştiği dönem için oluşmaktadır. Bu vergi harcaması erteleme sonlandıktan sonra vergi gelirine dönüşmektedir. Mükellefler açısından bir nevi devletten alınan bir borç anlamına gelmektedir.

Vergi erteleme, vergi mükellefinin kendi vergisine ait olabileceği gibi, vergi sorumlusu sıfatıyla başkalarından kesilen vergiye de yönelik olabilmektedir. Vergi

ertelemesi ile yatırım projesinden elde edilecek gelir vergiden muaf tutulmaktadır. Böylece yatırımın işletme dönemi karlılığının arttırılması amaçlanmaktadır. (McDonald, 2010: 12).

Erteleme dönemi ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, genelde 5–10 yıl arasındadır. Vergi ertelemesiyle girişimciler birkaç yıl tamamen veya kısmen vergi dışı tutulmaktadır. Vergi ertelemesi, yatırım için gerekli sermayeyi azaltarak yatırımları etkilemek yerine yatırımın gelecekte sağlayacağı vergi sonrası gelirler toplamını artırmaya yönelik olarak uygulanan bir teşvik politikasıdır. (Özkara, 2004: 157).

Özellikle gelir ve kurumlar vergisinin vergi sistemi içindeki payının büyük olduğu ülkelerde, vergi tatili uygulamasının önemi daha da artmaktadır. Bu teşvikler gelişmiş ülkelere nazaran gelişmekte olan ülkelerde yaygın olan bir vergi teşvik türüdür ve hemen hemen tüm AB ülkelerinde uygulanmaktadır (McDonald, 2010: 14).

1.4.5. İndirimli Oran Uygulaması

Mükellefler açısından verginin miktarının farklılaştırılması oran indirimidir. Bir gelir kaleminin vergilendirilmemesi veya nispi olarak düşük miktarda vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcaması, yararlanan birey veya grup için bir gelir transferi olarak kabul edilmektedir (McDonald, 2010: 11). Örnek olarak indirilmiş KDV oranı gösterilebilmektedir (Saraç, 2010: 265).

1.4.6. Mahsup

Devlete ödenen verginin mükellefe geri ödenmesi şeklinde yapılan teşvik ise vergi iadesi olarak tanımlanmaktadır. Yapılan KDV iadeleri vergi harcamasının bu türüne örnek olarak gösterilebilmektedir. Devlet tarafından getirilen mahsup unsuru çifte vergilendirmeyi engellemeyi amaç edinmektedir. Mahsup işlemi verginin vergiden indirilmesine olanak sağlamaktadır.

Türk vergi sisteminde vergi mahsupları, vergi harcaması denilebilecek ayrıcalıklı hükümler olarak değerlendirilmemelidir. Örnek olarak, gayrimenkul sermaye iradı elde eden gelir vergisi mükelleflerinin yıl sonunda tahakkuk eden gelir vergisi tutarından, yıl

içinde yapılan veya peşin ödenen vergi giderinin düşülmesi verilebilir. Bu işlem sonucunda herhangi bir teşvik veya koruma söz konusu olmamaktadır (Pedük, 2005: 37).

1.5. Vergi Harcamasının Kamu Maliyesi İçindeki Yeri

Vergi harcamaları kanunla sistemde var olduğundan ve kamu gelirleriyle kamu harcamasının bir alternatifi olarak ortaya çıktığından kamu harcamaları ile yakından ilişkilidir. Ayrıca maliye politikaları amaçlarını geliştirmesinde bir araç olduğundan ve devletin borçlanma maliyetlerini etkileme gücüne sahip olduğundan maliye politikası ve devlet borçlanması ile ilişkili bir durumdadır (McDonald, 2010: 15).

Vergi, ülkelerde kanunlarla koyulup yine kanunlarla kaldırılmaktadır. Bunun gibi vergi harcamaları da kanunlara bağlıdır. Vergi harcamalarının ekonomik amaçlarının yanında birçok sosyal amacı da bulunmaktadır. Sosyal ya da ekonomik amaçların gerçekleştirilebilmesi için belli miktarda gelir kaybedilmemekte sadece gelirden vazgeçilmektedir. Vergi harcamaları tıpkı kamu harcamaları gibi devlet gelirinin azalmasına sebep olmaktadır. Yapılan ayrıcalıklar sürekli bir gelir kaybına neden olduğundan kamu harcamalarına benzetilmektedir.

Vergi harcamaları kamu harcamalarında olduğu gibi devlete bir maliyet olduğundan bütçelemeye yer almaktadır. Vergi harcamasının tek farkı, bir gelirin ya da harcamanın azalmasına bağlı olmasıdır (McDonald, 2010: 18).

Maliye politikalarının amaçları, istikrarı sağlama, kalkınmayı gerçekleştirme, kaynak ve gelir dağılımında eşitliği sağlamadır (Devrim, 2002: 328). Maliye politikası bu sayılan amaçları gerçekleştirmede ilk olarak vergilerden yararlanmaktadır. Bunun yanında uygulanan vergi harcamaları ile de amaçlar sağlanabilmektedir. Enflasyon ya da deflasyonla mücadelede arz ve taleple ilgili bazı politikalara başvurulmaktadır. Söz konusu dönemlerde vergi harcamaları arttırılıp azaltılabilmektedir.

Vergi harcamaları devleti, bir gelir kaybına uğratacağından devlet bu kaybı borçlanma ile finanse etmektedir. Borçlanma, vergi harcaması sonucu oluşan bir eylem olarak tanımlanmaktadır. Borçlanma sadece gelir kaybını önleme için yapılmamaktadır.

Aynı zamanda ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için de başvurulur (McDonald, 2010: 18). Ülkemizde, bono ve tahvil gelirlerinin vergi dışı bırakılması kişileri bu yönde tasarruf yapmaya itmektedir.

1.6. Vergi Harcamaları İle Kamu Harcamalarının Karşılaştırılması

Bir harcama, vergiden vazgeçilerek devlet politikası şeklinde yapılabilmektedir. Diğer taraftan, bütçe ile toplam harcamalar içerisinde gösterilerek de yapılabilmektedir. Devlet bütçesi ile yapıldığında söz konusu harcama, kamu harcamalarını arttırıcı bir rol üstlenmektedir (Öztürk ve Sabuncu 2012: 20).

Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimler sayesinde vazgeçilen vergi miktarı, bunlardan yararlanan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan dolaylı bir transfer harcaması olarak tanımlanmaktadır. Dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesidir (Ferhatoğlu, 2005:2). Çünkü vergi harcaması, aslında vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik, mali ve sosyal sebeplerle vergi muafiyeti ve istisnaları gibi benzer uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirleridir (Karaarslan, 2002: 13).

Sosyal amaçlarla yapılan vergi harcamaları, gelir transferi sağlamaktadır. Buna karşın, finansal amaçlarla yapılan vergi harcamaları ise, maliye politikalarının sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Fakat uzun vadede yapılan vergi harcamaları vergi gelirlerini azaltarak diğer taraftan kamu harcamalarını arttırarak mali aldanmaya sebep olmaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 344).

Türkiye’de günümüzde vergi harcamaları önem kazanmaya başlamıştır. Vergi harcamalarının hesaplanmasında oldukça fazla çalışmalara yer verilmeye başlanmıştır. Devlet, kanunla vergide istisna, muafiyet ve indirimler getirerek vergi harcamalarını arttırmayı hedeflemektedir.

Kamu politikası açısından vergi harcamaları, doğrudan kamu harcamaları ile elde edilebilen benzer sonuçları veren devlet müdahalesinin alternatif bir aracıdır. Kamu harcamaları ile vergi harcamalarının bu açıdan birçok ortak yönleri olmasına karşın farklı

yönleri de mevcuttur. Kamu harcamaları ile vergi harcamalarının ortak yönlerine; yararlanana fayda sağlaması, karar alma yetkisinin devlete ait olması, kamu yararını sağlaması ve maliye politikası aracı olması gibi örnekler verilebilir. Kamu harcamaları zorunludur ve bütçede yer almaktadır. Kamu harcamalarından yararlanmak için bir şart aranmamaktadır. Kamu harcamalarının aksine vergi harcamaları isteğe bağlıdır ve bütçede yer almamaktadır. Vergi harcamalarından yararlanmak bazı koşullara bağlıdır (McDonald, 2010: 195). Vergi harcamaları vergi kanunu koyucuları tarafından hazırlanıp meclis yoluyla kabul edilmektedir. Kamu harcamaları ise, belli bir sektörde belli bir yetkiye sahip uzman komisyon ya da yetkililerce belirlenmektedir (Giray, 2002: 34). Vergi harcaması, gelir ve servet üzerindeki vergiyi azaltmak amacıyla dolaylı bir fayda sağlamaktadır. Hem kamu harcaması hem de vergi harcaması mali bir fayda sağlamaktadır. Vergi harcaması ile sağlanan indirim, istisna ve muafiyetler sayesinde belli bir gelir kaybı olmasına karşın yine de mükellefleri teşvik ederek gelir elde edilmektedir (Kayalidere, Özcan 2012: 345). Vergi harcamalarının kamu harcamaları ile karşılaştırılması, vergi harcamalarının avantaj ve dezavantajları başlığı altında daha kapsamlı ele alınmaktadır.

1.7. Vergi Harcamalarının Avantaj ve Dezavantajları

Vergi harcamaları bazı faaliyetler üzerinde doğrudan bütçesel eylem veya düzenleyici eylem gibi çeşitli kamu politikası araçları arasında ek araçlar oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi harcamaları sadece devletin haklı müdahalesi açısından değil aynı zamanda mevcut politika araçları ile karşılaştırıldığında ortaya çıkacak durum açısından da sürekli bir değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Bir politika aracı olarak kullanılan vergi harcamalarının uygulanmasında bazı avantaj ve dezavantajlar oluşmaktadır.

1.7.1. Vergi Harcamalarının Avantajları

Vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre daha avantajlı olduğu durumlar söz konusudur. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Vergi harcamasında devlet merkeziyetçiliğinden uzak karar alındığından sonuçlar istenilen yönde ve daha çabuk gerçekleşmektedir.
- Vergi harcamalarında ödeme hızı kamu harcamalarına göre daha fazladır.

- Vergi harcamalarında elde edilen karşılık daha çabuk işlemektedir. Kamu harcamaları bunun tam tersi durumdadır. Yararlananlara ödenmesi vergi harcamalarına nazaran daha fazla zaman almaktadır (Giray, 2002: 35-36).

- Devletin temel rol oynadığı ekonomik ve sosyal programlar içinde özel sektör katılımını teşvik etmektedir.

- Devletten ziyade özel sektörün karar almasını teşvik etmektedir.

- Vergi harcamaları, eşdeğer doğrudan harcamalara göre devlet denetimi ihtiyacını azaltmaktadır (Brix ve diğerleri, 2004: 3; Villela ve diğerleri, 2010: 10; Bratic, 2006: 124).

- Vergi harcaması sisteminde verilen sübvansiyonların verilme hızları daha iyidir. Kamu harcamaları devlet tarafından zaman açısından kesintiye uğramaktadır.

- Vergi harcamaları politikaları kamu harcamaları politikalarına göre daha basit ve etkilidir.

- Kamu harcamalarında sosyal ve ekonomik hayata doğrudan bir müdahale söz konusu olduğundan eleştirilere maruz kalmaktadır. Oysa vergi harcamalarında devlet tarafsızlığı ve özel girişime destek önem kazanmaktadır.

1.7.2. Vergi Harcamalarının Dezavantajları

Vergi harcamalarının yukarıda sayılan avantajlarının yanı sıra dezavantajları da vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Vergi harcamaları kamu harcamalarına göre saydamlıktan uzaktır ve daha az inceleme imkanı sağlamaktadır. Bu da kaçınma, kaçakçılık ve rant kollama gibi olumsuz durumlara yol açabilmektedir (Pedük, 2005: 52).

- Vergi harcamaları genellikle vergi yasalarını karmaşık duruma getirmektedir (World Bank, 2003: 1).

- Vergi harcamaları zaman zaman mükellefleri vergiden kaçınmaya itmektedir.

- Vergi harcamaları, kamu kaynaklarının etkin olarak dağıtımını engellemektedir (Pedük, 2006: 97).

- Mükelleflere sağlanan vergi ayrıcalıkları; tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını bozabilmektedir. İdari maliyetler kamu harcamalarına oranla daha yüksektir.

- Vergi harcamalarından sadece ilgili vergi mükellefi yararlanabilmektedir. Kamu harcamasında ise, hedeflenen kullanıcı takdir yetkisi arttırılabilmekte ve böylece daha fazla eşitlik sağlanabilmektedir.

- Kamu harcamaları hükümetlerin önceden topladığı gelirlerin dağıtılmasıyla gerçekleşmektedir. Buna karşılık vergi harcaması ile daha toplanmamış gelirden vazgeçilmektedir. Bu durum zaman farklılığına neden olmaktadır (Coşkun, 2010: 80).

- Vergi harcamaları mükelleflerin lehine iken devletin vergi gelirlerinde azaltıcı rol oynamaktadır.

- Vergi harcamaları belirli gruplara beklenmedik gelirler sağlamaktadır.

- Vergi harcamalarını yönetmek ve kontrol etmek harcama programlarına nazaran daha zordur.

- Vergi harcamaları ekonomik sektörün karar almasını bozmaktadır.

- Vergi harcamaları kaybedilen geliri karşılamak için yüksek vergi oranları gerektirmektedir (Villela ve diğerleri, 2010: 9-10).

- Kamu harcamalarının dönem sonunda ne kadar olacağı bilinebilmektedir. Fakat vergi harcamalarında bir olay gerçekleşmeden belli bir gelir kaybı meydana geldiğinden izlenebilirliği kısıtlıdır.

- Vergi harcamalarından yararlanılması için ilgili şirketin kar elde etmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, kamu harcamaları faaliyetin başında bir kez olmak üzere verilmekte ve başarılı olmasa da tekrar geri istenmemektedir.

- Vergi harcamaları vergi yükümlülerini kar getirmeyen faaliyetlere yönlendirirse, ekonomik olarak bazı etkinsizliklere yol açabilmektedir.

- Vergi harcamaları, temel ekonomik güçleri geçersiz kılmak ve diğer yerli ve yabancı vergi karşılıklarını dengelemek için etkisiz olma riski taşımaktadır (Coşkun, 2010: 10).

1.8. Negatif Vergi Harcaması

Negatif vergi harcamaları kavramı, vergi harcaması kavramının tersidir. Vergi harcaması, vergi yasasında yer alan düzenlemeler nedeniyle bazı kişilere vergi avantajı sağlayarak devlet gelirlerinin azalmasına neden olurken, NVH bunun tersine yine vergi mevzuatında yer alan başka özel düzenlemeler nedeniyle bazı kişilerin normalden daha fazla vergi ödemesine neden olmaktadır (Gönül, 2007: 6).

Bir vergi harcaması modellemesinde ortaya çıkan yaygın bir soru muhtemel "negatif" vergi harcamaları konusudur. Bir gelir kaynağı veya ekonomik faaliyet daha yüksek bir vergi yüküne maruz kaldığı zaman NVH ortaya çıkmaktadır (Altshuler ve Dietz, 2011: 479). Buradaki kavram vergilendirme oranındaki özel bir indirimin bir vergi harcaması olarak düşünülebileceği ya da özel bir yüksek vergi oranının bir negatif vergi harcaması oluşturabileceğidir.

Negatif vergi harcaması, üzerinden aşırı vergilendirme yapılan malların üzerindeki vergi yüklerinin de hesap edilmesidir. Negatif vergi harcamaları; standart vergi yapısının üzerinde mükellefler açısından vergi yükünü artıran, devlet açısından ise vergi gelirlerini artıran hükümler olarak tanımlanmaktadır (Pedük, 2005: 35). NVH, vergi harcamasının daraltılması anlamına gelmektedir (Giray, 2002: 26).

Bir vergi harcaması bütçesindeki temel hedeflerden başlıcası maliye politikasının şeffaflığını geliştirmek olduğu gibi başka hedef de negatif bir vergi harcamasının, vergi uygulamalarının raporlanmasında yararlı bir araç olmasını sağlamaktır. Özel uygulamanın gelire etkisinin bilindiği ve ölçüldüğü durumda bütçedeki vergi gelirlerini raporlamak daha kolay olabilmektedir. Bununla beraber, belirli vergi önleminde elde edilen geliri ayrı ayrı belirlemenin zor olabileceği durumlarda negatif vergi harcaması, önlemin etkisinin raporlanmasında uygun bir araç olabilmektedir (Hutton, 2010: 3).

Lüks tüketimi daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini azaltabilmek amacıyla özellikle katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde bu tür mal ve hizmetler için genel tarifenin dışında, daha yüksek oranlar uygulamak negatif vergi harcamalarına örnek teşkil etmektedir (Karabacak, 2009: 62). Yapılan negatif vergi harcamaları vergi harcamalarını azaltmak için kullanılmaktadır.

2003 yılında, ABD Hazine Bakanlığı tarafından önerilen değişiklikler kapsamında negatif vergi harcamalarına ilişkin olarak, çifte vergilendirme, çeşitli indirilmeyen zararlar, tüketici faizleri, enflasyon endekslemesinin olmamasının dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır (Shaviro, 2003: 57-58).

1.9. Benchmark Vergi Sistemi

Vergi harcamaları ile ilgili çalışmalarda standart vergi uygulamaları benchmark olarak adlandırılmaktadır. Oran yapısı, zorunlu ödemelerin indirimi, muhasebe kuralları gibi hükümler benchmark kapsamında yer almaktadır. Her ülkede standart vergi uygulamaları çeşitlilik göstermekle beraber savunma ve askeri ile ilgili vergi istisnaları benchmark olarak kabul edilmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 6).

Benchmark vergi sistemi normatif vergi sistemi olarak da adlandırılmaktadır. Benchmark vergi sistemi mali hedeflere ulaşmak ve eşitlik, verimlilik ve basitlik hedefleri yerine getirmek için gerekli olan vergi sisteminin genel kabul görmüş unsurlarını kapsamaktadır (Jacobsen, 2010: 7).

Benchmark, ölçüm ve karşılaştırma kriteri olarak ülkelere kullanılan sistemdir. Bazı ülkeler yasal hükümlerin benchmarkın bir parçası olduğunu savunurken, bazılarıysa benchmarktan bir sapma olduğunu savunmaktadır. Finlandiya, aynı miktarda gelir sağlayarak sistemi, benchmark olarak kabul etmektedir. Bunun yanı sıra, İspanya, benchmarkın gelir vergisi tabanından türediğini ifade etmektedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 5).

En detaylı tanımı ise, Avustralya yapmıştır. High-Simons'un yaptığı gelir tanımındaki faaliyetler ve mükelleflere uygulanan tarafsız mali prensipler esas alınmaktadır. Tanıma göre benchmark, vergi sistemindeki yapısal şartları yansıtmalıdır. Benchmark gerçek sisteme yaklaştıkça, vergi imtiyazları ve harcama maliyetlerinin tutarı azalmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 6).

Ülkelerin birçoğu benchmarkın parçası olan vergi imtiyazlarının maliyet listesini yayınlamaktadır. ABD ise, vergi harcamalarını iki yapıya göre hesaplamaktadır. Birincisi, gelir vergisine paralel normal bir benchmark, ikincisi işleyen sisteme yakın referans bir vergi sistemidir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7).

1.10. Vergi Harcamasının Analizi

Vergiye ilişkin yapılan indirimlerin bazı maliyetleri söz konusudur. Bu maliyetlerin ölçümünü sağlayan vergi harcaması analizleri yapılmaktadır. Vergi harcama analizleri birçok gelişmiş ülkede yapılmaktadır.

Dünya çapında vergi harcaması analizleri, uygulanan metodoloji ve tanımlamalar açısından oldukça farklılaşmaktadır. Bu, farklı ülkelerin vergi harcaması analizlerini kıyaslanamaz yapabilmektedir ve vergi harcaması sayısı ve tutarına ilişkin bir karşılaştırma oldukça yanıltıcı olabilmektedir. Vergi harcamalarını ortadan kaldıran veya çok aza indiren dar tanımın aksine genel tanım vergi harcamalarını artırma eğilimindedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 10).

Vergi harcaması analizi yapılmaya başlandığında öncelikle, vergiler belirlenmekte, ayrıcalıklar sınıflandırılmakta ve harcama tahminleri yapılmaktadır. Vergi harcama analizinin yapılabilmesi için vergi harcamaları sınıflandırılmalıdır. Bruce Davie, vergi harcamaları sınıflandırmasını, sağlanan gelir, tüketim, faydalanma gibi etkenleri göz önünde tutarak yapmıştır. Yeniden gelir dağılımını sağlayan vergiler, tüketimi azaltmayı sağlayan vergiler, faydalanma prensibine göre alınan harcama vergileri, sorumluluğa dayalı vergiler, beklenmedik kazançlar için alınan vergiler, sınır vergileri, dışsalılık düzeltimi için alınan vergiler Davie'nin sınıflandırma temellerini oluşturmaktadır (Davie, 1994: 42).

Vergi harcaması politikası oluşturulurken ilk olarak sektör belirlenmektedir. Ülkenin gelecek hedeflerine uygun, büyüme ihtimali yüksek alanlar seçilmektedir. Vergi harcamasının hangi amaç için yapıldığının bilinmesi, doğru analiz için bir gerekliliktir (Fikir, 2012: 69).

Vergi harcama analizleri yapılması bazı faydalar sağlamaktadır (Giray, 2002: 38):

- Vergi ayrıcalıklarının, vergi harcama raporu olarak bütçede yer alması mali saydamlığı sağlamaya yardımcı olmaktadır. Böylece devlet, neyi, nasıl yapacağı hakkında daha fazla bilgiye sahip olacaktır.

- Vergi harcamalarının mali etkileri hakkında bilgi sahibi olunacak ve doğru değerlendirme yapmaya olanak sağlayacaktır.
- Her bir vergi harcaması için ayrı ayrı raporlama yapıldığından fayda-maliyet analizi kolaylıkla yapılabilecektir.
- Yapılması planlanan vergi reformlarında, vergi harcama analizleri önemli birer kaynak özelliği taşıyacaktır.
- Tarafsız bir vergi sisteminin oluşumunu sağlayacaktır.
- Hazırlanan raporlar sayesinde devlet kamu harcaması ve vergi harcaması karşılaştırması yapabilecektir. Bu da beraberinde yeni bir bakış açısı getirecektir.

1.10.1. Vergi Harcaması Tahminleri

Vergi harcama tahminleri, vergi harcamalarının neden olduğu kayıpları belirlemek için yapılmaktadır. Vergi harcamalarına ulaşabilmek için iki aşamalı bir sistem benimsenmiştir. Yaklaşımın ilk aşaması, ilk düzen tahminidir. Bu aşamada, son durumdaki gelir bulunmakta ve vergi harcamasının gelir üzerindeki değişikliği doğrudan etkileme oranı tahmin edilmektedir.

Yaklaşımındaki ikinci aşama, vergi harcamasının piyasada meydana getirdiği değişikliğin etkisidir. Fakat bazı araştırmalarda ikinci aşamaya gerekli önem verilmemektedir. Sebebi bazı söylentilere sebep olup ekonomideki dengeleri bozacağı ihtimalidir (Giray, 2002: 39).

Bazı vergi istisnalarının tahmini bazen doğru olmayabilmektedir. Tahminler yapılırken, karşılaşılan teknik sorunlar, vergi sistemi programlarındaki değişikliklerin hazırlanmasında karşılaşılan sıkıntılarla aynıdır (Giray, 2002: 32-33). Vergi harcaması konusunda tecrübeli ülkeler, karar alma sürecinde, aynı zamanda verimlilik ve eşitlik konularını da ele almaktadır (World Bank, 2004: 6).

Vergi harcamalarının tahmini değerini bulabilmek için standart vergi uygulamalarının bilinmesi gerekmektedir. Bu standart vergi uygulamaları Benchmark diye anılmaktadır. Benchmark vergilemesi, benzer niteliklere sahip mükelleflere avantaj ya da dezavantaj değildir. Vergi harcamaları yapılırken Benchmark sisteminin sahip olduğu

unsurlar birleştirilmektedir. Bu unsurlar, vergi tabanı, vergi oranı, vergi türü ve vergi dönemidir (McDonald, 2010: 8).

Vergi harcaması tahminlerinin yorumları yapılırken bazı hususlara önem vermek gerekmektedir. Vergi harcaması ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada uğranılan gelir kaybı olarak tanımlanmaktadır. Bu yüzden vergi harcamasının büyüklüğünü, uygunluğunu, varoluş politikalarını göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Ayrıca raporun içinde olan her maliyet için ayrı tahminler yapılmalı ve ayrı hesaplama tekniği kullanılmalıdır (Giray, 2002: 40).

Yapılan vergi harcamaları tahminleri, mali şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılması, kaynakların verimli ve adil paylaşılması, kamu mali yapısının güçlendirilmesi hedefleri göz önünde tutularak sağlıklı ve tarafsız olarak yapılmak zorundadır. Bu nedenle ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 15. maddesiyle vergi harcamalarının her yıl bütçe kanununda yer alması hüküm altına alınmıştır (Maliye Bakanlığı, 2007: 7).

1.10.2. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarının hesaplanması gerekli olmasına rağmen, bütçe denetimi için yeterli değildir. Vergi harcamaları kamu harcamalarına kıyasla daha az anılmaktadır ve genellikle birçok bütçe değerlendirmelerinin dışında tutulmaktadır. Alınan yeni bütçe kararlarının çoğu, etkilerini bir kez yasalaştıktan sonra sürdürmektedir. Vergi harcamaları ise, açık uçludurlar. Değişen şartlara göre maliyetleri de artmaktadır. Vergi harcamalarındaki artışlar, mükelleflerin davranışları ve kamu gelirleri üzerindeki tüm eğilimlere karşı duyarlıdırlar (Coşkun, 2010: 57). Hesaplamalar, vergi harcama programları ile bütçe harcama programlarının fayda ve maliyetlerinin karşılaştırılmasının yapılabilmesi için bilgi sağlamaya yardımcı olmaktadır.

Vergi harcaması hesaplamalarında üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir.

1.10.2.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)

Vazgeçilen gelir yöntemi bir vergi harcamasından sonra ortaya çıkan gelir kaybını ölçmektedir (Villela ve diğerleri, 2011: 15). Bu yöntem vergi mükelleflerinin davranışsal tepkilerini içine almamaktadır. Bu nedenle bir vergi indiriminin maliyeti sadece vergi indirimi tutarı olmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 24; Brix ve diğerleri, 2004: 7; Swift, 2006: 23).

Vazgeçilen gelir yöntemi diğer iki yöntem arasında en basit hesaplamaya sahiptir. Vergi harcaması sonucu kaybedilen kazançların hesaplanması durumudur (Giray, 2002: 40). Bu yöntem, davranışsal değişikliklerle pek uğraşmamaktadır. Kaynakların alternatif kullanımlarının nasıl olduğunu göstermede faydalı bir hesaplama yöntemidir. Uygulamada en çok kullanılan yöntem, vazgeçilen gelir yöntemidir. Birçok gelişmiş ülkede bu yöntem kullanılmaktadır.

Vazgeçilen gelir miktarı, sabit vergiye göre hesaplanmaktadır. Böylelikle, yüksek marjinal vergi oranları daha fazla gelir kaybına sebep olmaktadır. Negatif tarafına bakılacak olursa, vergi harcamaları bu yöntemle bütçe ödenekleri ile karşılaştırılamamaktadır (Coşkun, 2010: 57). Diğer vergi gelirlerinin ve davranışların değişmeyeceğine dayanarak, bir vergi harcamasının yürürlüğe konulması ya da yürürlükten kaldırılması durumunda, vergi gelirlerindeki azalma ya da artma üzerine uygulanan bir yöntemdir (McDonald, 2010: 20).

1.10.2.2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi)

Kazanılan gelir yöntemi vergi ayrıcalıklarının kaldırılması durumunda beklenen gelirin ne kadar olacağının tahminidir. Kazanılan gelir yöntemi bir vergi harcamasının iptali ile elde edilmesi mümkün olan ek gelirleri tahmin etmeye çalışmaktadır. Bu yöntem davranışsal hareketleri göz önünde bulundurmaktadır. Davranışsal değişiklikleri belirlemek oldukça zordur. Fakat bunların tahminlerini yapmak sanıldığı kadar imkansız değildir. Buna rağmen, gelir sağlama yöntemi kısıtlı olarak kullanılmaktadır.

Vazgeçilen gelir yönteminin aksine bu yöntem vergi mükelleflerinin davranışlarındaki değişiklikleri dikkate almaktadır. Uygulamada zorluklar teşkil ettiğinden dolayı bu yöntemin kullanılması oldukça sınırlıdır (Villela, 2011: 15).

Bu yöntemi uygulama, vergi mükelleflerinin davranışlarını ve kritik esneklik verilerini iyi anlamayı gerektirir. Örneğin KDV oranı normalde %21 iken yeni konut inşaatı için %12'ye düşebilmektedir (Brixi ve diğerleri, 2004: 7).

Kazanılan gelir yönteminde; bir vergi harcamasının kaldırılması halinde devletin sağlayacağı gelir, mükellef davranışları ele alınarak hesaplanmaya çalışılmaktadır. Vergi harcamalarının kaldırılması, kişileri üst gelir dilimlerine itebilmektedir. Bu durumun göz önüne alınmaması ise, gelir artışının düşük tahmin edilmesine neden olmaktadır. Bu yöntem aynı zamanda vergi kaçakçılığı ile ilgili davranış değişikliklerini de dikkate almaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 24).

1.10.2.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi

Mevcut kullanılan bir vergi harcaması yerine aynı tutarda başka bir kamu harcaması maliyetini hesaplamaya yarayan yöntem ise, eşdeğer harcama yöntemidir. Vergi harcaması yerine aynı fayda düzeyine ulaşmak için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahmin edilmesidir (Jacobsan ve diğerleri, 2010: 8; Swift 2006: 23).

Davranışların değişmediği varsayımı altında doğrudan transfer harcaması ile sağlanan yararın maliyetinin eşdeğeri olan vergi harcamalarının ölçümü söz konusudur. Günümüzde, vergi harcaması tahminleri harcama eşdeğeri yöntemiyle de yapılmaktadır. Bu tahminler, mükelleflere, vergi harcamalarının oluşturduğu vergi sonrası geliri sağlamak için gerekli harcamalar olarak vergi harcamalarını ölçmektedir (McDonald, 2010: 21).

Vazgeçilen gelir ve kazanılan gelir yöntemleri vergi harcamalarını devlet açısından hesaplarken eşdeğer harcama yöntemi vergi mükellefleri açısından hesaplamaktadır. İlk iki yöntemde harcamalar maliyet şeklinde iken diğer yöntemde fayda olarak görülmektedir (Pedük, 2006: 73).

Bu üç yöntemle vergi harcaması hesaplamasına ilişkin bir örnek aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 1: Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması

		Vergi Harcaması Mevcut (vergi oranı %40)	Vergi Harcaması Olmadan		
			Vazgeçilen gelir yöntemi (vergi oranı %40)	Kazanılan gelir yöntemi (vergi oranı 75 birim için %40, 75 birim üstü için %50)	Eşdeğer harcama yöntemi (vergi oranı 75 birim için %40, 75 birim üstü için %50)
1	Vergi Öncesi Gelir	100	100	100	100
2	İstisna	25	0	0	0
3	Harcama İkamesi	0	0	0	25
4	Vergilendirilebilir Gelir (1-2+3)	75	100	100	125
5	Vergi Geliri	30	40	42,5	55
6	Vergi Sonrası Gelir (4-5+2)	70	60	57,5	70
7	Bütçe Etkisi (5-3)	30	40	42,5	30
8	Vergi Harcaması		10	12,5	25

Kaynak: Kraan, 2004: 138.

Tablo 1'e göre gelir 100 birimdir. Vergi istisnası 25 birim ve eşik 75 birimdir. Artan oranlı vergi tarifesine göre vergi oranları 75 birim gelir için %40, 75 birim üstü için %50'dir. Tablo için kullanılan oranlara bakıldığında, eşdeğer harcama yöntemine göre hesap edilen vergi harcaması tutarı, diğer yöntemlere göre hesaplanan tutardan daha

yüksektir. Bunun sebebi kamu harcamalarının vergilendirilebilir olmasıdır. En az tutar vazgeçilen gelir yöntemi kullanıldığında hesaplanmaktadır.

1.10.3. Vergi Harcamalarının Maliyetlerinin Hesaplanması

Vergi harcamasının sağlanmasıyla birlikte devlet bütçesine ek bir yük gelmektedir. Bu yük tahmin edildikten sonra, elde edilecek yarar karşılaştırılması yapılmaktadır. Devletin 100 liralık bir vergiden vazgeçilmesi ile ekonomideki olumlu etki alt seviyelerde seyrediyorsa, yanlış vergi harcaması politikası uygulandığı anlaşılmaktadır (Fikir, 2012: 69).

Vergi harcaması maliyeti hesaplamalarında iki çeşit hesaplama yapılmaktadır. Bunlar nakit ve tahakkuk esaslarıdır. Nakit esası benimsendiğinde, aktarılan nakit tahmin edilmektedir. Tahakkuk esasında ise, tahakkuk eden vergilerden tahminler yapılmaya çalışılmaktadır (Ferhatoğlu, 2001: 55).

Vergi teşvik tedbirleri zaman geçtikçe artan yeni yatırımlara yol açacak ve bu yeni yatırımların sağladığı vergi artışları kısa dönemde katlanılan vergi kaybını telafi edecektir. Yeni yatırımların, ücret, maaş vb. şeklinde yarattığı gelir artışları, devletin vergilerden elde edeceği geliri artıracığından, teşvik tedbirlerinin maliyeti hesaplanırken dikkate alınmalıdır (Uluatam, 1971: 92).

Vergi harcamalarının maliyetlerinin hesaplanmasında bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Bunlar; verinin bulunamaması, bulunan verilerin hangi vergileri kapsayacağı, verilerin tüm kamu faaliyetlerini kapsamaması ve benimsenmesi gereken yaklaşımın seçilmesi sorunlarıdır (McDonald, 2010: 25).

Eskiden harcamalar devlet tarafından yapılırken, şimdilerde ise harcamalar devlet tarafından değil, kamu kaynaklarını elde edenler tarafından yapılmaktadır. Geleneksel olmayan harcamaların finansal denetimi zayıf olma durumundadır. Çünkü harcanan tutarlar genellikle ödeneklerden daha çok elde edenlerin kararlarına bağlıdır (Coşkun, 2010: 61).

OECD' ye göre, tüm vergi harcamaları hesap edilmeli ve bütçe otoritelerine sunulan bütçeye dahil edilmelidir. Düzenli harcamalar ile vergi harcamalarına bu dokümanlarda aynı zaman periyodu içinde yer verilmelidir. Vergi harcamaları, toplam harcamalar içerisinde yer almalıdır. Tüm vergi harcamaları, düzenli harcamalar gibi, yıllık bütçe sürecinde aynı şekilde yeniden gözden geçirilmelidir. Vergi harcamaları bakanlıklar itibariyle sınıflandırılmalıdır. Vergi harcamaları vazgeçilen gelir yöntemiyle tahmin edilmelidir. Vergi harcamalarının tahmin sorumluluğu Maliye Bakanlığı'nda olmalıdır (OECD, 2004: 13).

1.10.4. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Standart vergiden farklı olarak özel hükümlerin raporlanması bazen vergi harcaması bütçesi bazen de vergi harcaması raporları olarak tanımlanmaktadır. Bu raporlar, vergi kanunlarında yer alan harcama sisteminin bir özeti durumundadır (Coşkun, 2010: 56). Vergi harcamalarının raporlanmasının amacı; genellikle vergi harcamalarının değerlendirilmesi, teşvik edilmesi ve vergi sisteminin tasarlanmasında kamu görüşünü desteklemektir.

Vergi harcama bütçeleri söz konusu olacak sorunlar için o yılki mali raporlar içerisinde yer almalıdır. Yapılacak bütçeleme raporları, vergi imtiyazlarının kullanımına şeffaflık sağlayacak, yeterli kontrole olanak sağlayacak ve etkin şekilde tahsisine yardımcı olacaktır (Villela ve diğerleri, 2011: 9).

Harcama raporlarının oluşabilmesi için, öncelikle analize katılacak vergiler belirlenmeli, sonrasında ayrıcalıklar sınıflandırılmalıdır (Giray, 2002: 41). Genellikle, vergi harcaması raporları, yıllık olarak yapılmakta, bazı ülkelerde ise, iki yılda bir yapılmaktadır. Bazı ülkeler ise ihtiyaç duydukça vergi harcaması raporu üretmektedir (World Bank, 2004: 6). Vergi harcaması raporlama sistemleri ülkeden ülkeye hukuki statüleri, hazırlama sıklıkları ve biçimleri itibari ile değişiklik göstermektedir (Coşkun, 2010: 66).

Vergi harcaması raporları devlet bütçesinin bir parçası olarak sunulabileceği gibi bütçeye ekli bağımsız raporlar biçiminde de sunulabilmektedir. Vergi harcaması ile ilgili

Çalışmaların amacı esas olarak maliyetlerinin tespit edilebilmesi ve izlenebilmesidir. Bu çerçevede vergi harcaması raporları ile vergi harcamalarının maliyeti; siyasi otorite, kamu idaresi ve kamuoyu tarafından izlenebilir hale gelmektedir (Gölmez, 2003: 42-43).

Gelişmiş ölkelerde vergi harcaması raporları, mali saydamlığı ve verimli kaynak kullanımını sağlamaya yönelik kullanılmaktadır. Vergi harcamalarının raporlanmasının iyi tarafı, vergi sistemini daha saydam hale getirmesidir. Diğer ölkelerin de vergi ayrıcalıkları hakkında bilgi edinme imkanına kavuşmaları nedeniyle vergi harcaması raporlarının uluslararası saydamlığı artırıcı yanı da vardır. Vergi harcamalarının makroekonomik ve mali etkileri hakkında değeriendirme yapma olanağı elde edilebilecektir. Her bir vergi harcaması itibariyle fayda-maliyet analizi yapılabilecektir. Vergi harcaması hesapları, vergi reformları için değeriendirme ve planlamada bir araçtır (Coşkun, 2010: 67). Rasyonel bir vergi sisteminin oluşumunda vergi harcaması analizlerinin katkısı olacaktır.

Vergi harcamalarının raporlanması ve değeriendirilmesinin temel işlevleri şunlardır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 12).

- Maliyet kontrolü ve saydamlığın artırılmasını sağlaması.
- Verimlilik, etkililik ve hesap verebilirlik için yardımcı olması.
- Devlet faaliyetlerinin daha kapsamlı değeriendirilmesi.
- Vergi sisteminin tasarımına katkı sağlaması.

Vergi harcaması analizleri sayesinde, vergi ayrıcalıklarından dolayı, vergi yükünün dağılımındaki değışmeler ve gelir grupları arasında faydaların dağılımının analizini yapma olanağı elde edilecektir.

Vergi harcamaları raporu mevcut ve yeni vergi harcamalarını ayırt etmeye yardımcı olmaktadır. Genel olarak yeni bir vergi harcaması sunulduğunda veya mevcut olanlardan birinin kapsamı genişletildiğinde özel bir bilgi toplanması gerekmektedir. Raporlama sayesinde gerekli olan bu bilgilere ulaşılmaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 14).

Vergi harcamalarının raporlanmasının güçlü yönleri, raporların, vergi harcamaları yoluyla finanse edilen maliyetleri kavramada en geniş ve sistematik veri kaynağı

olmalarıdır. Zayıf yönleri ise, verilerin, geleneksel kamu harcamaları ve vergi harcamalarının ortak değerlendirilmesine imkan sağlayacak şekilde olmaması ve raporların fayda hesaplamalarını içermemesi, sadece maliyet hesaplamalarını içermesidir (Karabacak, 2009: 78).

Vergi harcaması raporu değerlendirme sürecinde sorulacak 3 temel soru mevcuttur (Coşkun, 2010: 71).

- Vergi harcamaları ile ortaya çıkacak gelir kaybı isteniyor mu istenmiyor mu?
- Gelir kaybı sonunda ulaşılması istenen hedeflere ulaşmada vergi harcamaları uygun mudur?
- Kamu harcaması yöntemlerine başvurulabilir mi?

1.10.5. Vergi Harcamasının Bütçelenmesi

Vergi harcamaları doğrudan harcamalar gibi mevcut kaynakları azalttığından devlet bütçesini etkilemesine rağmen, genellikle bütçeye dahil değildir ve sık sık düzenli değerlendirmeye tabi tutulmadan devam ettirilirler. Ayrıca yeni vergiler çıkarıldığı veya mevcut vergiler değiştirildiği zaman vergi harcamaları seviyesi artabilir. Doğrudan harcama programları oldukça rutin görünmekte ve yıllık devlet bütçesi sürecinde finanse olmaktadır. Genellikle vergi harcamaları için böyle bir süreç yoktur. Sonuç olarak vergi harcamaları yasal eylem veya farkındalık olmadan vazgeçilen gelirlerin önemli miktarına yol açan pahalı sübvansiyonlar şeklinde olabilmektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 10).

Vergi harcamaları mali açığın yanı sıra vergi sisteminin karmaşıklığını artırabilmekte ve hem vergilerin tarafsızlığını hem de kaynak tahsisini bozabilmektedir. Ayrıca vergi harcamaları ilgili mali hacim, hedef düzeyi ve yararlanıcıları gibi konular için şeffaf olmayabilmektedir. Bütün bu nedenlerden dolayı, vergi harcamalarının etkili olduğundan ve halkın desteğini aldığından emin olmak önemlidir.

Buna ek olarak hazırlanan bütçeler, devlet etkinliğinin daha kapsamlı değerlendirilmesine, vergi harcamalarının sağladığı etkinin daha iyi anlaşılmasına yol

açmakta ve vergi politikasının daha şeffaf olmasına yardım etmektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 11).

Vergi harcaması bütçeleri, mali saydamlığa, bütçe denetimine, harcama ve gelir politikalarına hizmet etmelidir. Vergi harcaması bütçelerinin, bütçeye tam olarak dahil olması için makro ve mikro etkilerinin iyi bir analizinin yapılması gerekmektedir. Fakat ülkelerde, vergi harcaması raporları yıllık yapılmaktadır. Bu durum, vergi harcaması bütçesini yapmayı zorlaştırmaktadır (Mikesell, 2002: 47-48).

Vergi harcama bütçeleri için standart bir format yoktur ve bu ülkeler arasında yapı ve içerik konusunda önemli farklılıklar olabileceği anlamına gelmektedir. Ancak tanımlar, kavramlar ve kapsamı; vergi kriterlerinin tanımı; vergi harcamalarının tanımı; vergi harcaması tahminlerinin zaman serisi; vergi harcaması tahminleri ve tahmin yöntemi hemen hemen evrenseldir (Villela ve diğerleri, 2010: 13).

Genel olarak bütçe harcamaları doğrudan kamu denetimine tabidir. Bütçe harcamaları, hükümet onayına tabi bir yıllık bütçe hazırlanmasını sağlamaktadır. Bunun aksine vergi harcamalarındaki kazanç tahminleri gizli kalmaktadır (Villela ve diğerleri, 2011: 9).

Vergi harcaması bütçesinde yer alacak unsurlar saptandıktan sonra her bir kalemin maliyeti, bir başka deyişle yarattığı gelir kaybı belirlenmelidir. Vergi harcaması tahminleri yapıldıktan sonra rakamlar devlet bütçesindeki fonksiyonlar itibariyle sıralanmalıdır. Vergi harcamalarının bütçelenmesinden sonraki adım, gözden geçirim, inceleme sürecinin kurulmasıdır. İnceleme genellikle yasama organınca yapılmaktadır. Ancak, ülkelerin çoğunda bütçe sadece bilgi vermek amacıyla yapıldığından, mecliste tekrar inceleme söz konusu olmamaktadır (McDonald, 2010: 29-31).

Bir harcama, devlet bütçesi aracılığı ile yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer almakta ve istatistiklerde kamu harcamalarını arttıran bir kalem olarak görünmektedir. Harcamanın bu şekilde doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde söz konusu harcama bütçede yer almamaktadır. Vergi harcamalarının raporlanmasıyla başlatılan süreçte tecrübe kazanılması, gelir idaresinin tamamen elektronik

kayıt ortamına geçmesinden sonra, bütçe anlamıyla uygun olarak izleyen yıllara ait vergi harcaması tahminleri yapılabilir. Bütçedeki fonksiyonlar itibariyle, dolaysız kamu harcamalarının yanına vergi harcamaları da eklenebilir (McDonald, 2010: 125).

Devletin vergi sistemi aracılığıyla yaptığı harcamaların bilinmesi ve bu harcamalara ilişkin bir bütçenin hazırlanıp devlet bütçesine ek yapılması, vergi yasalarında yapılacak olan değişikliklerin, vergi gelirleri ve ekonomi genelindeki etkilerinin bilinmesi ve doğru kararlar alınması bakımından önemlidir. Devlet bütçesine eklenen vergi harcaması bütçesi ile, devletin vergi sistemi aracılığıyla yaptığı harcamaların tutarı bilinebilecek, etkinlik ve verimlilik denetimleriyle birlikte kamuoyunun ve meclisin bu harcamaları denetlemesi sağlanabilecektir (Ferhatoğlu, 2005:12).

Vergi harcamalarının bütçelenmesi, bu harcamaların yeniden değerlendirilmesini sağlayacaktır. Kamu kaynaklarının etkin kullanımı, tüm kaynakların dikkate alınıp, alternatif kullanım yöntemlerinin etkinliğinin belirlenmesiyle sağlanabilir. Vergi harcaması bütçesinin vergi ayrıcalıklarının maliyetini vermesi, etkinlik analizine temel olması kamu kaynaklarının tahsisine yönelik rasyonel kararların alınmasını da kolaylaştıracaktır. Vergi harcaması miktarlarının bütçede belirtilmesi, devletin harcadığı bu miktarlar karşılığında ne elde ettiğinin araştırılmasını sağlayacaktır (McDonald, 2010: 132).

1.11. Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesindeki Sorunlar

Vergi harcaması analizleri yapma, ilgili kriterlerin nasıl tanımlanacağı ve işlerlik kazandırılacağı hakkında birçok sorun ortaya çıkarmaktadır ve bunların nasıl çözüleceğiyle ilgili evrensel bir tarif yoktur. Uygun vergi kanununu ve referans olarak kullanılan uygun ve yeterli vergi esasını tanımlamak önemli bir görevdir. Vergi harcamaları hesaplanması, kendi vergi harcaması bileşenlerinden belirli vergilerin normatif bileşenlerinin bir ayrımını gerektirmekte ve benchmark sisteminin ve gelirin bir parçası olup olmayacağının kararını vermektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 10).

Vergi harcamalarının bütçe içerisinde etkin bir şekilde yer alabilmesi için farklı yönlerden ele alınması gerekmektedir. Bunlar; kurumsal ve yasal yapı, tutarlı ve şeffaf bir

değerlendirme metodolojisi uygulama, bilgi yönetimi ve vergi mercii tarafından kontrol fonksiyonudur.

1.11.1. Kurumsal ve Hukuki Yapı

Vergi harcamalarının kontrolü, değerlendirme ve izleme gibi çok fonksiyonlu olduğundan, karmaşık idari faaliyetler mevcuttur. Vergi harcaması politikası genel olarak, vergi politikası, vergi yönetimi, bütçe ve program değerlendirme süreçlerini içermektedir.

Vergi harcamalarını hükümetler sağlarken, bunun yanında belediyeler ve düzenleyici kurumlar da etkin bir rol üstlenmektedir. Örneğin; vergi avantajları almak isteyen şirketlerin faaliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi sağlamak üzere ulusal kalkınma ajansları ve serbest bölge yönetimlerinden yardımlar sağlanmaktadır. Genel olarak, vergi harcamalarının doğru bir şekilde yürütülebilmesi için görev ve yetkileri uygun olan kurumlar arasında koordinasyonu geliştirmek gerekmektedir (Villela ve diğerleri, 2011: 10).

Vergi harcamalarını açık bir yasal çerçeve içerisinde göstermek uygun olmaktadır. Söz konusu çerçevede bütçe yasaları, vergi kanunları ve mali sorumluluk yasaları oluşturulmaktadır. Oluşturulan yasal çerçevenin kapsamı gereken birkaç nokta bulunmaktadır. Öncelikle sorumlu kurum belirlenmeli, hesaplama sıklığı bulunmalı ve değerlendirme sunumu yapılmalıdır (Villela ve diğerleri, 2011: 10). Vergi harcamalarının yıllık bütçe tahmin ve teklifleri ile birlikte sunulması yaygın bir uygulamadır. Bir diğer önemli nokta ise, her vergi harcamasının yalnızca yasal vergi mercii tarafından verilebilecek olmasıdır.

1.11.2. Tutarlı ve Şeffaf Değerlendirme Metodolojisi

Vergi harcaması bütçelerinin sistematik olarak hazırlanması için güvenli değerlendirmeler yapılması gerekir. Bunun için yeterli vergi harcamaları belirlenmeli ve özel değerlendirme yöntemleri geliştirilmelidir.

Öncelikle vergi harcamalarının doğru tanımlanması için tüm harcamaların listesi çıkarılmalıdır. Böylelikle, bir önceki standart ya da referans ile ilgili sapma belirlenecek ve her bir vergi için ayrı ayrı vergi tanımlaması yapılacaktır (Villela ve diğerleri, 2011: 11).

Vergi harcamasının hangi vergi ile tanımlanacak olması, vergi harcamasını ölçülebilir duruma getirecektir. Bu aşamada bazı tavizlerle karşı karşıya gelinebilmektedir. Vergi dışlamalarını önlemek için mümkün olduğunca doğru tanımlamalar yapılmalıdır (Villela ve diğerleri, 2011: 11).

1.11.3. Bilgi Yönetimi

Vergi harcamalarında güvenilir değerlendirmeler gerçekleştirebilmek için temel koşul, yeterli, kaliteli ve zamanında bilgi sahibi olunmasıdır. Ancak birçok ülke bilgi yönetiminin önemini henüz anlamış değildir. Bilginin toplanması ve analiz edilmesi organize olarak işlememektedir. Bilgi yönetiminde üç süreçli bir aşama mevcuttur. Bunlar; veriyi toplama, işleme ve analiz etmedir.

Veri kaynakları, iç kaynaklardan ve dış kaynaklardan elde edilmesine göre ikiye ayrılmaktadır. İç kaynaklar, vergi harcamalarını içeren tablo ve özel formlardan oluşurken, dış kaynaklar, diğer kuruluşlardan elde edilen bilgileri içermektedir (Villela ve diğerleri, 2011: 11). Genel olarak, dış bilgi kaynakları ile hükümet arasında bilgi alışverişi anlaşmaları olması gerekmektedir.

Bilgiyi işleme aşamasında, veriyi değerlendirme birimi ile bilgi teknolojileri arasındaki koordinasyonun zayıf durumda olmaması gerekir. Teknolojik alternatifler sayesinde veri depolaması yapılan, özerk erişime izin veren, daha fazla erişilebilen alanlar mevcuttur. Bir bilgisayar sistemine vergi harcamalarını işlemek, bütçe için etkin bir uygulamadır.

Toplanan verinin analiz edilmesi, vergi harcaması politikası ile ilgili değişikliklerde karar vermede yol gösterici durumundadır. Yapılan analizler sayesinde, bütçe fonksiyonu, coğrafi bölge, ekonomik sektör gibi hususlarda bilgi sahibi olunup, vergi harcamalarının daha verimli yapılması sağlanmaktadır. Bazı ülkelerdeki vergi harcamalarının zaten

sermaye üzerindeki etkileri belirlediğinden, gelir profilleri ile analiz edilmesi bir gerekliliktir (Villela ve diğerleri, 2011: 12).

1.11.4. Vergi Mercii Tarafından Kontrolü

Vergi harcamaları, teşvik sisteminde istismar ve dolandırıcılık gibi kötü olanaklar sağlamaktadır. Vergi merciileri, vergi harcamalarının doğru kullanımı için kendi alanlarında, vergi mevzuatı dahilinde bazı kontrol ve çözümler geliştirmektedir.

Vergi idareleri, kanunlar uyarınca vergi harcamalarından yararlanacak vergi mükelleflerini doğrulamalıdır. Böylece ilgili istisnalar kurulurken, kaçırma ya da sömürü gibi olaylar da kontrol altında tutulacaktır. Vergi harcamaları ile ilgili kontrollerin başlıcaları; serbest bölge işlemleri, muafiyet, istisna, düşük KDV oranları, gelir vergisi indirimi gibi ayrıcalıklardır (Villela ve diğerleri, 2011: 12).

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ HARCAMALARI AÇISINDAN DÜNYA UYGULAMALARI

Birçok gelişmiş ya da gelişmekte olan ülke vergi harcamaları hakkında veri sağlayan raporlama sistemlerini kullanmaktadır. Vergi harcaması raporlarının yapılma amacı, mali sistemi güçlendirmeye yöneliktir. Raporlar sayesinde maliyetler ölçülüp ekonomik etkiler analiz edilmeye çalışılmaktadır (Pedük, 2005: 89).

Hatta bazı ülkeler bütçe sürecine vergi harcamalarını da dahil etmişlerdir. Bunu yapmalarının amacı, vergi harcamalarının da kamu harcamaları gibi incelenmesini sağlamaktır (World Bank, 2004: 1). Yapılan vergi harcaması raporları, ülkeleri birbirleri ile karşılaştırmaya olanak sağlamamaktadır. Çünkü her ülke ayrı standart uygulamaktadır.

Az gelişmiş ülkelerde vergi harcamaları bir araç olarak kullanıldığından vergi harcamaları analizleri tam anlamıyla yapılamamaktadır. Söz konusu ülkeler veri bulma sorunu yaşamakta fakat yine de vergi harcaması raporları hazırlamaktadırlar (Pedük, 2005: 93). Ayrıca, vergi ayrıcalıkları özel yasalarla sağlandığından vergi harcaması listelerini oluşturmak daha kolay durumdadır (Giray, 2002: 35).

2.1. Dünyada Vergi Harcaması Kavramının Gelişimi

Teorik açıdan bakıldığında, vergi harcamaları ve harcama programı arasında bir tercih yapılması durumunda, politika analistleri daha şeffaf olacağından dolayı, vergi harcamalarının yerini alacak harcama programlarını tercih edebilirler. Ancak, muhtemelen kabul edilebilir toplam gelirler için öngörölmüş limitler olduğundan ve vergi mükellefleri ve oy verenlerin daha yüksek harcamalarını finanse etmek için vergi artırımına açık olmayacaklarından, seçilmiş siyasetçiler durumu farklı görebilirler ve vergi harcaması yolunu seçebilirler.

Vergi harcaması, devletin ekonomik, sosyal mali ve siyasi nedenlerden dolayı almaktan vazgeçtiği gelirlerdir. OECD vergi harcamalarını; vergi sistemi içinde belirtilen ayrıcalıklar yoluyla harcama veya vergi sisteminde işleyen sübvansiyonlar olarak nitelendirmektedir (McDonald, 2010: 52).

Vergi harcaması kavramı gelişmiş ülkelerde 1960'lardan sonra ortaya çıkmaya başlamıştır. Her ülke vergi harcamasını farklı şekillerde tanımlamıştır. Bunun sebebi ise, standart vergi kavramının oluşmamış olmasıdır. Bazı ülkeler alışılmış vergi unsurlarını vergi harcaması içine dahil etmemektedir. Örneğin; Almanya, aileler için bir takım indirimleri alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul ederken, Avusturya, Fransa ve İngiltere bu unsurları vergi harcaması olarak kabul etmektedir (Ferhatoğlu, 2001: 109).

Dünyada ilk vergi harcaması raporu 1967 yılında Almanya tarafından hazırlanmıştır. 1968 yılında ABD, 1978'de İspanya, 1979'da İngiltere ve Kanada, 1980'de Fransa, 1997'de de Hollanda gibi OECD ülkeleri takip etmiştir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Günümüzde ise bu ülkelere, Avustralya, Avusturya, Belçika, Yunanistan, Portekiz, Finlandiya, İsveç, Brezilya, Kore, İrlanda ve Türkiye gibi yeni ülkeler eklenmiştir.

Birçok gelişmiş ülke, vergi harcamaları maliyetlerini hesaplayıp bunları birer yıllık rapor halinde yayınlamaktadır. (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Hatta bazı ülkeler bu raporlamaları yasal birer zorunluluk haline getirip bütçe eklerinde de yer verilmesini sağlamışlardır.

2.2. Bazı Ülkelerde Vergi Harcaması Uygulamaları

Vergi harcaması raporlarının hazırlanma sıklığı da ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Günümüzde OECD ülkelerinin dörtte üçü düzenli olarak vergi harcamaları hakkında yıllık raporlar yayınlamaktadırlar (Özkara, 2004: 153). Bazı ülkelerde değişik vergi istisnası, muafiyeti ve indirim kalemleri vergi harcaması sayılırken, bazı ülkelerde benchmark olarak tanımlanmaktadır.

Gelir vergisinde vergi tabanı da ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazı ülkelerde gelir vergisinde değerlendirme ölçüsü olarak kişi ele alınırken diğerlerinde aile ele alınmıştır. Ayrıca bir kısım vergisel avantajlar vergi tabanına dahil edilirse, söz konusu avantajlar vergi harcaması tanımının dışında kalmaktadır (McDonald, 2010: 36).

Ülkelerin kullandıkları raporlama yöntemleri de farklılık arz etmektedir. En çok tercih edilen yöntem ise, vazgeçilen gelir yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda, seçilen bazı ülkeler daha kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

2.2.1. Kanada

2.2.1.1. Tanım ve Ölçümü

Kanada vergi harcamalarını, her vergi sisteminin en önemli unsurları olarak düşünülen benchmark vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlamaktadır. Kanada’da, kişisel gelir ve kurumlar vergileri ile mal ve hizmet vergisini (KDV) kapsayan vergi harcaması tahminlerini sunulmaktadır (Swift, 2006: 5; Villela ve diğerleri, 2010: 28; Toder, 2005: 5). Merkezi hükümet yalnızca federal vergileri kapsayan tahminleri yayınlarken (Uemura, 2009: 4), eyaletler kendi tahminlerini oluşturmaktadır.

Benchmark vergi yapısının tanımı öznelidir. Kanada vergi harcamaları ve değerlendirme raporu içerisindeki gelir vergisi kriterleri olarak geniş tabanlı bir sistem kullanmaktadır (Seguin ve Gurr, 2004: 100).

Benchmark’a dahil vergi sisteminin faydaları; var olan vergi oranları ve vergi ayrımları, vergilendirilecek birim-unsur, vergilendirmenin zaman dilimi, gelir vergisi hesaplanırken enflasyonun değerlendirilmesi, ve çifte vergilendirmeyi engelleyecek veya azaltacak önlemlerdir. Bu ifade de açıkça belirtilmeyen bireylerin vergilendirmesi hususundaki konuların çözümü konusunda Kanada, vergi unsuru olarak bireyi, vergi dilimi olarak takvim yılını tanımlamakta ve vergi matrahını kısmen enflasyona göre ayarlamaktadır. Kurumlar için vergi unsuru kurum, vergi dönemi mali yıldır ve vergi matrahı enflasyona uyarlanmamaktadır (Seguin ve Gurr, 2004: 100). Kanada’nın kişisel gelir ve kurumlar vergilerinde vergi harcaması hesaplamaları için benchmark vergi sistemi,

bir gelir vergisidir. Benchmark'ta çifte vergilendirme konusunda sağlanan indirimden dolayı Kanada'nın kurumsal kar payları için brütleştirme ve kredi vergisi hükümleri ve kurumlar arası kar paylarının vergilendirilmemesi vergi harcaması sayılmamaktadır. Çifte vergilendirmeden yardım sağlayan bazı önlemlerin bilgileri vergi harcamaları ve değerlendirme raporunun ön rapor bölümünde verilmektedir (Seguin ve Gurr, 2004: 103).

Geliri hesaplamada enflasyonun ele alınması, var olan sistemin kredi ve artan vergi oran ayrımlarını listelemesi ile ilişkilidir ve sistem sermaye gelirini enflasyon etkisi için listelememektedir. Bireysel gelir vergisinde vergi birimi birey olarak ele alındığından, diğer pek çok ülkede yapısal olarak kabul edilen ailenin vergilendirmesi ile ilgili bazı hükümler vergi harcaması olarak sınıflandırılmaktadır. Mal ve hizmet vergisinde Kanada'nın referans vergi sistemi geniş tabanlı, tek vergi oranlı, çok aşamalı ve varış yeri ilkesine (mal ve hizmetlerin tüketildikleri yerde vergiye tabi tutulması) bağlı toplanan KDV şeklindedir (Seguin ve Gurr, 2004: 103). Bu da, ihracatta vergi indirimi, ithalatta vergilendirme şeklindedir (OECD, 2010: 76)

Kanada tahminleri sadece vergi harcamaları için değil, vergi sisteminin en önemli temel yapısal hükümleri hariç, tümü için sunmaktadır. Vergi harcamalarından ziyade yapısal olarak nitelendirilen bu hükümler nazım hesaplar olarak ayrı bir şekilde kısaca tanımlanmaktadır. Ayrıca bu başlığa veri limitleri nedeniyle vergi harcaması ve benchmark unsuru ayrımı yapılamayan miktarlar da dahildir. Bu ek bilgi, tahminlerin kullanıcılarına vergi harcama analizlerinde kendi yargılarına varmalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Hükümlerin yaptığı ya da yapmadıkları vergi harcamalarını oluşturduğundan dolayı buna bağlı alınan kararlar tartışmalıdır. Kanada'nın yaklaşımı, ülkelerarası karşılaştırma yapılmasında faydalıdır (OECD, 2010: 77).

Kanada vergi harcamalarını hesaplamak için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 28). Tahminler vergi ödeme davranışında veya ekonomik etkinlikte vergi harcamalarının varlığı nedeniyle bir değişiklik üstlenmemektedir. Tahminler uzun vadeli veya sabit durum etkileri olan şimdiki varlıklardan ziyade yıllık nakit akışları içindir. Her bir vergi harcaması birbirinden bağımsız ele alınmaktadır ve dolayısıyla aralarında çeşitli kombinasyonlar dahilinde bir ilişki bulma çabası yoktur. Herhangi birkaç vergi harcamasının toplamı o hükümlerin

bütün bir şekilde etkisini gerçek bir şekilde yansıtmamaktadır. Ayrıca vergi harcamaları hükümetin harcama programına etkilerinden ve hükümet vergilerindeki harcama politikalarındaki olası değişikliklerden bağımsız olarak tahmin edilmektedir (OECD, 2010: 77).

2.2.1.2. Raporlanması

Kanada'nın ölçüm yöntemi çok geniş kapsamlı belgelenmiştir.(Villela vd., 2011: 12) Tahminler için kullanılan modeller, anket veya güvenilir çeşitli kaynaklardan gelen bireysel ve kurumsal vergi beyannamelerinin istatistiki örneklerini kullanmaktadır. KDV içindeki vergi harcamaları için yapılan tahminler ayrı bir modelden elde edilmektedir. Vergi harcamalarının hesaplanmasında gelir ve kurumlar vergisi için vergi veri tabanları bilgi kaynağı iken, KDV için girdi-ürün matrisi bilgi kaynağını oluşturmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 36).

Vergi harcamaları bütçe süreciyle bağlantılı değildir. Daha ziyade bütçe dokümanları öncesi bilgi sağlamaktadır (Villela ve diğerleri, 2010:45; Swift, 2006: 17). Tahminler bütçeden ayrı bir dokümanda yer almaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 55). Vergi harcamalarını raporlamak kanuni bir gereklilik değildir. Ancak Kanada her yıl vergi harcamalarını raporlamaktadır. İlk vergi harcaması raporunu 1979 yılında yayınlamıştır (Stewart, 2012: 7). 1997'den beri, raporlar mevcut yılın raporunu ayrıca önceki 5 yılın raporunu ve gelecek iki yılın raporunu kapsamaktadır. Her dönemin vergi harcamaları, kişisel gelir vergisi için önceki 3 yıllık ve kurumlar vergisi için önceki 4 yıllık idari bilgiler kullanılarak ve gelecek yıllara ait kalemler ise tahmin veya öngörülere göre oluşturulmaktadır. Her 4 yılda bir Kanada, tüm vergi harcamalarının ayrıntılı bir dökümünü ve tanımlarını hazırlamaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 55; OECD, 2010: 78).

Bütçe süreci Kanada'da vergi harcamaları ile ilgili kanun yapma konusunda bir sınırlandırma getirmemektedir. Ancak, 1980'lerin başında Kanada bütçe hazırlama sürecinde "zarf Sistemi"ni uygulamıştır. Bu sistemde her bir politika alanı için harcama ve vergi harcamaları toplamı hesaplanmaktaydı. Daha net bir ifadeyle, ilgili kuruluşlar himayelerindeki parayı vergi harcamaları veya harcama programlarında kullanabilirdi. Bu

sistem bazı önemli başarılar elde etse de daha sonraları terkedilmiştir. Farklı politika alanlarına adil ve sistematik davranma konusunda problemler ortaya çıkmıştır. Maliye bakanlığınca önerilen vergi harcamaları hiçbir kuruluşun tarafına yansıtılmamış ve dolayısıyla o kuruluşlar da istedikleri vergi harcamalarının gerçekleşmemesini maliye bakanlığı ile bağdaştırmışlardır. Aynı zamanda, devlet kuruluşları, kendi alanlarında sağlanan vergi harcamalarının iptal edilmesini ve işin özünde kendi artan harcamalarını karşılamak için, vergi artırımını istemişlerdir. 1988’de vergi matrahını genişletmeyi amaçlayan bir vergi reformu yapılmıştır. 1980’lerin ortası ile 1990ların başındaki mali tasarruf baskıları altında, vergi harcamalarının kaldırılması veya birleştirilmesi düşünülmüştür. Son yıllarda, Kanada, istikrarlı bir bütçe fazlası yönettiğinden, harcama ve vergi harcaması artırımını için bir baskı oluşmuştur (OECD, 2010: 79).

Kanada’nın vergi harcaması veya yapısal vergi hükümleri ile ilgili özel bir kısıtlaması yoktur. 2010 yılında, zamanı sınırlandırılmış yalnızca 3 vergi hükmü bulunmaktaydı. Bunlardan ikisi azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman (üretim ve temiz enerji teknolojileri için) ve diğeri ise maden arama firmalarının avantajlı hisse senetlerini satın almış yatırımcılar için vergi kredisi hükmüdür. Kişiler için önemli büyük transferlerden hiçbiri (yaşlılık yardımı, iş sigortası ve Kanada çocuk vergisi yardımı) süresi dolan şekilde belirlenmemiştir (OECD, 2010: 79).

Bütçede hükümler onaylandıktan sonra parlamento veya kabinenin vergi harcamalarını gözden geçirmesi için herhangi bir resmi mekanizma yoktur. Ancak, vergi ölçümleri, ilgili departmanlardan gelen teknik girdilerle, maliye bakanlığı tarafından devamlı olarak gözden geçirilmektedir. Bazı önlemler daha resmi olarak değerlendirilmekte ve sonuçları yayınlanmaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 55).

Gelecek harcama programı öngörülleri, ekonomik ve mali güncellemede 5 yıllık bir dönem için, bütçede 2 yıllık bir dönem için verilmiştir. Bütçe ile ekonomik ve mali güncellemesi genellikle son tahminden beri bütçe dengesinde gelir ve giderlerdeki değişimler nedeniyle ortaya çıkan ve ekonomik ve mali gelişmeleri yansıtan değişiklikleri rapor etmektedir. Her yeni mevzuat değişikliğinin etkisi ayrı ayrı saptanmıştır. Bütçe ile ekonomik ve mali güncellemesi ayrıca ileriye dönük 5 yıllık gelir ve harcama tahminlerini de sunmaktadır (OECD, 2010: 80).

2.2.1.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

2004'te Kanada gelir vergisi kapsamında 143 vergi harcaması rapor edilmiştir. Bu, 1994'te 126'ydı. O yıllarda Kanada'da çocuk vergi yardımı, vergi harcaması olarak sayılıyordu. Fakat 2006'dan beri öyle değerlendirilmemektedir.

Bu değişikliğe rağmen, Kanada'nın gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamaları sayısı 2007'de 154'e yükselmiştir. 2004'teki 143 vergi harcamasından en büyük kategori olan özel sektör indiriminin sayısı, 34'tür. Genel iş indirimi 32 vergi harcamasından oluşmaktadır. Daha önce belirtildiği gibi Kanada'da vergi sisteminde analizlerin unsuru aile değil bireydir. Bu nedenle her yıl aileyi vergi unsuru olarak seçen ülkelerde o şekilde değerlendirilmeyecek iki vergi harcaması tanımlanmaktadır. Diğer yandan, Kanada çifte vergilendirme ve nazım hesapların enflasyondan arındırılması için pek çok hüküm listelemektedir. Bu raporda listelenen tüm diğer ülkeler bu hükümleri vergi harcaması olarak saymaktadır. Diğer ülkelerin açısından bakıldığında Kanada'da 2004'te gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamaları sayısı 143 değil de 148'dir.

Kanada 1994 yılındaki 31 vergi harcamasında artış göstererek 2004'te KDV kapsamında 32 vergi harcaması rapor etmiştir. Kanada 2004'te vergi harcamalarından ziyade yapısal olarak değerlendirilen 38 nazım hesap verisi rapor etmiştir (OECD, 2010: 82). Toplamda, 2004 yılında, 180 vergi harcaması vergi sistemi içerisinde yerini almıştır (Collins ve diğerleri, 2011: 10).

2003 yılında vergi harcamalarının GSYİH'ya oranı %6.6, doğrudan harcamaların oranı ise %14.8 olarak gerçekleşmiş ve vergi harcamalarının toplam harcamalara oranı %30.8 olmuştur. 2000-2003 yılları ortalamasına göre vergi harcamaları GSYİH'nın %8.0'ı ve toplam harcamaların %35.1'ine denk gelmiştir (Swift, 2006:8).

1994'te Kanada, GSYİH'nın %8.3'ü kadar gelir vergisi vergi harcaması bildirmiştir. 2004'te bu %5.4'e düşmüştür. Rakamlar gösteriyor ki vergi harcamalarındaki artış, ekonomi ve vergi sistemi tutarlarında büyük bir etkiye neden olmamıştır. Bu sonucu sınamak için daha özel araştırmaya ihtiyaç vardır.

2004'te bildirilen en büyük vergi harcaması emeklilik ve hükümetler arası ilişkiler için olmuştur. Özel sektör yardımı için yapılan vergi harcamalarının çoğu GSYİH'nın küçük bir kısmına denk gelmektedir. Aynı yıl, Kanada, KDV kapsamında GSYİH'nın %1.2'si oranında vergi harcaması bildirmiştir. Bu 1994'teki %1.4'lük orandan düşüktür. Kanada'nın nazım hesapları 2004 yılında GSYİH'nın %3.6'sı tutarında toplanmıştır. Bu 1994'te %4.3 olarak bildirilen vergi harcamalarından düşüktür (OECD, 2010: 83).

2012 yılında vergi harcamaları miktarında kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV kapsamında önemli değişiklikler yapılmıştır. Kişisel gelir vergisine örnek olarak; vali maaşlarının vergi harcaması kapsamından çıkarılması ve yurtdışı istihdam vergi kredisi oranlarının yıllara göre azaltılması gösterilebilir. Kurumlar vergisi için yatırım teşvik kredisi ve AR-GE'deki oran indirimi örnek olabilir. Son olarak, KDV'ye seyahat muafiyet sınırlarındaki değişimleri örnek gösterilebilir. Bu değişikliklerin çoğu 2013 yılında yürürlüğe girecek şekilde kabul edilmiştir (Department of Finance Canada, 2013).

2.2.2. Amerika Birleşik Devleti

2.2.2.1. Tanım ve Ölçümü

ABD'de vergi harcamaları, federal vergi kanunları hükümlerine dayanılarak vergiye tabi gelir hesaplanırken gayri safi gelir üzerinden bazı unsurların göz önünde bulundurulmaması, çeşitli muafiyetlerin tanınması, bir takım kesintilerin yapılması veya tercihli vergi oranlarının uygulanması gibi yöntemlerle oluşan gelir kaybı şeklinde tanımlanmaktadır (Burton ve Stewart, 2011: 78; OECD, 2010: 132). Bu hükümler vergi sistemi aracılığıyla yönlendirilen harcama programları olarak görülmektedir (Swift, 2006: 5).

ABD'de vergi harcamaları sadece federal yönetim vergileri için uygulanmaktadır (Uemura, 2009: 5). Fakat federal yönetim vergilerindeki vergi harcamaları, eyalet ve yerel yönetimler için de birçok fayda sağlamaktadır. Örneğin, belediye veya yerel yönetimlerin ihraç ettiği tahviller üzerinden faiz geliri kazanmak amacıyla çeşitli muafiyetler bulunmaktadır. Vergi harcamaları genellikle gelir ve kurumlar vergisi ile sınırlıdır (OECD, 2010: 132).

Genel olarak, ABD bütçesinde yer alan vergi harcamaları, net değer (net servet) ile gelir tüketimi arasında değişiklikler olduğundan dolayı gelir vergisinde yer alan vergi harcamalarından sapmalar göstermektedir. 1974 Bütçe Kanununda gösterilen vergi harcamaları, vergi sitemindeki kesin tahminleri karşılamamakta ve tahmini rakamlarının seçimi keyfiyete dayanmaktadır (OECD, 2010: 132).

Son yıllarda, vergi harcamalarının bütçe içerisinde yer alması ve gelir veya tüketim vergisinin benchmark olarak kullanılarak vergi harcamaları listesinin nasıl değişeceğini göstermesi, anlam kargaşasına neden olmuştur. Bütçede normal vergiler ve referans vergiler olmak üzere iki farklı benchmark vergi sistemi kullanılmaktadır. ABD'de vergi harcamalarının raporlanma yöntemi normal ve referans vergi yapısından dolayı daha karmaşıktır (Bratic, 2006: 118). Her ikisi de gelir vergisi örnek alınarak hazırlanmaktadır. Özel bazı muafiyetlerle vergi harcamalarını sınırlandıran referans vergi¹, uygulanmakta olan vergi kanunlarına daha yakındır. Bu nedenle, referans verginin içeriğinde daha fazla vergi harcaması vardır (OECD, 2010: 133).

ABD'de vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır; tahminler vergi mükelleflerinin davranışları ya da ekonomik faaliyetlerinde değişim olmadığı varsayılarak hesaplanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 29). Tahminler uzun vadeler yerine yıllık nakit akışı için hesaplanmaktadır. Her vergi harcaması bağımsız olarak değerlendirilmekte ve bu nedenle vergi harcamalarının her bir bileşimi arasında karşılıklı etkileşim göz ardı edilmektedir. Bu ise vergi harcamaları tutarının kanunlardaki vergi harcamaları hükümleri ile ilgili tüm etkilerini yansıtmadığı anlamına gelmektedir. Vergi harcamalarının kamu harcama programları üzerindeki etkileri hükümetin vergi ve harcama politikalarındaki değişiklikler nedeniyle bağımsız olarak tahmin edilmektedir. Bu nedenle, vergi harcamaları miktarı, kanunun iptal edilmesinden dolayı bütçedeki etkilenmeleri dikkate almamaktadır. Gelir vergisinin vergi harcaması olarak kabul edilmeyen yapısal hükümleri bulunmaktadır. Bu hükümler; kişisel muafiyet, standart indirim ve nispi vergi oranlarını içermektedir. Ayrıca, gelir genellikle vergiye tabi olarak kabul edilmektedir. Vergi oranları medeni duruma göre değişmekte ve bu değişimler vergi

¹ Standart vergi yapısını tanımlamada üç değişik yaklaşım sergilemektedirler. Bunlar; fikri, referans ve harcama ikamesi yaklaşımıdır. Fikri yaklaşım, geniş kapsamlı gelir vergisine göre şekillenmiş vergi yapısıyla yürürlükteki vergi yapısını birleştiren yaklaşımdır. Referans kanun yaklaşımı ise ülkede yürürlükte olan vergi kanunlarına göre standart vergi yapısını belirleyen yaklaşımdır. Harcama ikamesi yaklaşımı ise geleneksel kamu harcamalarının yerini alabilecek vergi ayrıcalıklarının maliyetleriyle ilgilenmektedir.

harcaması olarak kabul edilmemektedir. Mal varlığı değerleri üzerinde enflasyona dayalı olarak meydana gelen değişikliklerden veya faiz oranlarından daha yüksek beklenen enflasyondan dolayı nominal gelirler üzerinden alınan vergiler negatif vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir (OECD, 2010: 133).

Vergi harcamaları tahminleri Hazine Bakanlığı vergi analiz ofisinde analitik yapıya uygun olarak hazırlanmaktadır. Bu ofis bütçe için gelir tahminlerini hazırlamakta ve aynı zamanda vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerin gelir üzerindeki etkilerini analiz etmektedir. Vergi harcaması tahminleri yapılırken gerekli olan bilgiler vergi veri tabanları, ulusal hesaplar ve sanayi istatistiklerinden elde edilmektedir (Villela ve diğerleri, 2010: 36). Bazı vergi harcaması tahminleri gelir tahminlerinin hazırlanmasında kullanılan vergi beyanname örneklerine dayanmaktadır. Bu örnekler cari bütçe yılı ve takip eden bütçe yılları için hükümetin makroekonomik tahminleri ve teknik varsayımlardan hareketle vergi analiz ofisi tarafından tahmini olarak hesaplanmaktadır. Vergi harcaması tahminleri, gerekli hesaplamaların yapılmasında zaman kazanmak amacıyla gelir tahminlerinin aksine bir önceki yılın tahminlerine dayanılarak hazırlanmaktadır. Vergi harcaması tahminlerindeki bir başka farklılık, çeşitli vergi kanunlarına göre meydana gelen davranış değişikliklerini yok saymasıdır. Gelir tahminleri ise genellikle mikro ekonomik değişiklikleri takip ederek hazırlanmaktadır (OECD, 2010: 134).

2.2.2.2. Raporlanması

Vergi harcaması raporlaması, vergi harcaması kavramını oluşturan Surrey'in, harcama programlarının sunulmasında yaratılan şeffaflık sorunlarını vergi sistemi yoluyla çözmek için oluşturduğu bir çaredir (Philipps, 2012: 2). Vergi harcamaları yıllık bütçede fakat gelirin konulara ayrılarak gösterildiği bütçenin bir bölümü olan analitik bütçe yaklaşımı içinde yer almaktadır (Burton ve Stewart, 2011: 78; Uemura, 2009: 5). 1990 mali yıl bütçesinden önce, vergi harcamaları özel analizler olarak adlandırılan ayrı bir bütçe içinde hazırlanmaktaydı. Vergi harcaması tahminleri, benzer amaçlara yönelik harcama programlarından elde edilen tahminlerden ayrılmaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 58; OECD, 2010: 134).

Vergi harcaması tahminleri Surrey'in etkisi altında ilk kez 1968 yılı için yayınlanmıştır (Philipps, 2012: 3; Stewart, 2012: 7). 1970'lerin sonlarından bu yana vergi harcaması tabloları: içinde bulunulan bütçe yılının iki yıl öncesi, cari bütçe yılı ve sonraki dört yılın bütçesini kapsayacak biçimde yedi yıllık tahminler şeklinde hazırlanmaktadır (Burton ve Stewart, 2011: 78). Vergi harcaması tahminleri bütçenin yıllık tahminleri için kullanılan ekonomik tahminlere dayanmaktadır. Ayrıca vergi harcaması tahminleri geriye dönük bir şekilde revize edilmemekte veya güncellenmemektedir. Her yılın bütçesi, bir önceki yılda yürürlüğe giren yeni kanun hükümlerinin listesi içermekte, ama yeni vergi harcamaları listesi olarak ayrılmamaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 58; OECD, 2010: 134).

Yeni vergi harcamaları yürürlüğe girdiğinde, yıllık olarak gösterilmektedir. Ancak tablolar yeni vergi harcamalarını tanımlamamaktadır. Geçmişte, tüm gelir tahminleri ile birlikte yeni vergi harcamaları listesi bütçe bölümünde gösterilirken, aynı zamanda vergi harcaması tahminlerinin hesaplanması oldukça zor olduğu için bu uygulamaya son verilmiştir. Bu tahminler genellikle bütçe sürecinin son aşamasında belirlenmektedir (OECD, 2010: 135).

ABD'de vergi harcamalarının bütçelenmesiyle ilgili önemli gelişmeler aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir (Seguin ve Gurr, 2004: 156).

15 Kasım 1967: Stanley S. Surrey bir finans grubuna yaptığı konuşmada vergi harcaması kavramını özetlemiştir.

1969: 1968 mali yılı için hazine bakanlığı yıllık raporu içerisinde ilk vergi harcaması raporu yayınlanmıştır. Her vergi harcamasının maliyeti vazgeçilen veya kaybedilen gelir miktarları açısından ölçülmüştür.

1974: 1974 kongre bütçe kanunu vergi harcamalarının yıllık bir listesini hazırlamak için kongre ve yönetim gerektirmiştir. Kanun, kanunlarda belirtilmeyen normal bazı vergileri vergi harcaması kapsamında göstermiştir.

1982: 1983 mali yılı bütçesinde, yönetim vergi harcaması kapsamını daraltmıştır.

1988: 1989 mali yılı bütçesinde, yönetim ilk birleşik transfer vergisi adı altında vergi harcaması tahminlerini sunmuştur. Bu vergi için yapılan tahminler 2002 yılı bütçesinden sonra yapılmamıştır.

Kongre Bütçe Ofisi tarafından hazırlanan hem bütçe hem de raporlara göre öngörülen tahminlerde meydana gelen gelir sapmalarının nedenleri üçe ayrılmaktadır. Bunlar yasamanın faaliyetleri, ekonomideki değişiklikler ve teknik faktörlerdir. Bu değerlendirmeler güncel değildir. Özellikle vergi harcamaları ile ilgili geçmişe ait olarak yapılan değerlendirmeler bulunmamaktadır (OECD, 2010: 137).

2.2.2.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

2008 yılında ABD gelir ve kurumlar vergisi kapsamında 164 tane vergi harcaması bildirilmiştir (Collins ve diğerleri, 2011: 10). 2008'de özel endüstriyi kurtarma alanında var olan vergi harcamaları, toplam vergi harcamaları miktarının üçte birinden biraz daha fazla gerçekleşmiştir. 18 tane genel mesleki teşvik ve 16 tane de eğitim alanında olmak üzere vergi harcamaları sınıflandırılmıştır (OECD, 2010: 138).

1985 yılında 104 tane olan vergi harcaması 1986'da Vergi Reformu Yasası ile biraz azalmıştır ancak 1990'lara doğru sayı 116'ya yükselmiştir. 1986 Yasasından beri devam eden büyüme süreklilik göstermiştir. ABD'de kullanılan yöntemler kapsamında 2000 yılında 130 tane, 2006 yılında ise 161 tane vergi harcaması sunulmuştur (OECD, 2010: 138). Daha önce belirtildiği gibi ABD'de gelir ve kurumlar vergisi dışında diğer vergiler için vergi harcaması bulunmamaktadır (OECD, 2010: 138).

2008 yılında vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı %33.7 olarak gerçekleşmiştir (Collins ve diğerleri, 2011: 11). Bu oran 2003 yılı için %26.0 olmuştur (Swift, 2006: 8). Hızlandırılmış amortisman, sermaye kazançları, faiz ve temettü gelirleri için yapılan indirimler 2008 yılında GSYİH'nın %0,7'sini oluşturmaktadır. 2001 ve 2003 yıllarında sermaye kazançları ve temettü gelirlerinden yapılan vergi kesintileri ABD hükümeti tarafından vergi harcaması olarak kabul edilmemiştir. Bu durum 2007 yılında %0.8 ve 2006 yılında % 0.9 olarak gerçekleşen vergi harcamalarının GSYİH oranından daha düşük olduğunu göstermektedir. Daha önce belirtildiği gibi, ABD negatif vergi

harcaması kavramını kabul etmemektedir. Bununla birlikte, hızlandırılmış amortisman için vergi harcamaları yeni yatırımların ilk yıllarında pozitif bir bileşeni, daha sonraki yıllarda ise bu yatırımlar için olumsuz bir bileşeni içermektedir. Mevcut ekonomik gerileme ile birlikte, yeni yatırımlar azalmıştır ve yeni alımlarda daha önceki yatırımlara göre hızlandırılmış amortisman indirimlerinin azalacağı tahmin edilmektedir (OECD, 2010: 139).

2004 yılında meydana gelen federal gelir kayıplarının %75'i 14 temel vergi harcamasından kaynaklanmıştır. Bu yılda vergi harcamalarından %89 gibi bir oranla bireyler fayda sağlamıştır. Sektörler dikkate alındığında, 2004 yılında vergi harcamalarının % 22'si konut, %14'ü sağlık ve %13.1'i emekliler için yapılmıştır (Villela, 2011: 60).

ABD tarafından yayınlanan veriler, vergi harcamalarının uzun dönemde GSYİH'nin belirli bir yüzdesi olarak dengesiz bir şekilde azaldığını göstermektedir. 1985 yılında GSYİH'nin % 8.8'ine denk gelen vergi harcamaları, 1990 yılında GSYİH'nin % 6.0'sına düşmüştür. Ancak 2000 yılında GSYİH'nin % 6.4'üne yükselmiş, 2006 yılında ise biraz azalarak GSYİH'nin % 6.2'sine düşmüştür. Bu rakamlar, 1986 yılında marjinal vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi harcamalarının gelir etkisinin azaltılarak uzun dönemde etkili olduğunu göstermektedir (OECD, 2010: 139).

2.2.3. Almanya

2.2.3.1. Tanım ve Ölçümü

Almanya'da vergi harcamalarının yasal olarak belirtilen bir tanımı yoktur. Yasa, işletmeler ve ekonominin iş sektörlerine yardım etmekten söz etmektedir (Villela ve diğerleri, 2010: 28). Vergi harcamaları, gelirlerde bir eksilmeye sebep olan vergi normundan özel sapmalar olarak bilinen vergi teşvikleridir (Swift, 2006: 5). Hane halkına yarar sağlayan hükümler sadece iş dünyası ve özel işletmelere sağlanan doğrudan teşvikler içinde vergi harcaması olarak raporlanmaktadır (Burton ve Stewart, 2011: 71).

Almanya geniş bir vergi yelpazesinde vergi harcamalarını ölçmektedir. Fakat bütün vergiler vergi harcamasına sahip değildir. Almanya'da kişisel gelir vergisi, kurumlar

vergi, net değer vergisi, iş vergisi, katma değer vergisi, sigorta vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, özel tüketim vergisi, bahis ve piyango vergisi, emlak vergisi ve veraset vergisi için vergi harcamaları usulleri mevcuttur (Uemura, 2009: 5). Merkezi yönetim, eyalet bütçesi ve yerel yönetim otoriteleri için vazgeçilen gelirleri federal bütçeye listelemektedir. Vergi harcamaları devletin tüm düzeyleri için raporlanmaktadır. Çoğu vergilerin yasal dayanağı federal hukuk olarak gösterilmektedir. Sadece eyaletler için atanan gelir vergileri veya kısmen eyalet veya belediyeler için atanan gelir vergileri Alman Parlamentosunun iki meclisi tarafından da kabul edilmelidir (OECD, 2010: 88)

Vergi harcamalarının tahminini amaçlayan benchmark vergi sisteminin yasal bir tanımı yoktur. Kişisel muafiyet gibi hukukun yapısal hükümleri, vergi harcamalarının değil vergi sisteminin bir dayanağı olarak gösterilmektedir.

Yayınlanan vergi harcamaları tahminleri belirli bir yıl için nakit esasına göre vazgeçilen gelirleri ifade etmektedir (Villela ve diğerleri, 2010: 28). Burada mükelleflerin davranışsal tepkileri hesaba katılmamaktadır. Bazı vergi harcamalarının iptalinde toplanan ek gelir, raporlanan miktardan az olabileceğinden dolayı bu vergi harcamaları vergi idaresinin işlemlerini kolaylaştırmak için tasarlanmıştır. Her vergi harcaması bağımsız olarak değerlendirilmekte ve bundan dolayı vergi harcamalarının herhangi bir kombinasyonu arasındaki etkileşimler değerlendirilmemektedir. Almanya'da benchmark vergi sisteminin bir parçası olan herhangi bir hüküm değil sadece vergi harcaması olarak görülen hükümlerin tahmini yapılmaktadır.

Vergi harcaması tahminleri her bir vergi harcaması niteliğine bağlı olarak, farklı veri kaynaklarına dayanmaktadır. Vergi veritabanları, ulusal hesaplar ve idare tarafından yapılan özel hesaplar ölçüm yapılmasında kullanılan bilgi kaynaklarını oluşturmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 36). Resmi istatistik ve iş istatistiklerine dayanarak tahmin edilen doğrudan ödeme verileri kullanılmaktadır. Bazı durumlarda, vergi simülasyon modeli gibi özel olarak geliştirilmiş kapsamlı tahmin araçları kullanılmaktadır (OECD, 2010: 89).

1967 yılından bu yana, Almanya, bütçe sübvansiyonları ve vergi indirimi hakkında bir rapor yayınlamaktadır. 1980 yılından bu yana her yıl, bütçe tasarısı vergi

harcamalarının bir raporunu içermektedir. Almanya vergi harcamaları ve diğer vergi önlemleri arasında bir ayırım yapmaktadır ancak iki kategori arasında yapılan bu ayırım bazen sorgulanabilmektedir (OECD, 2010:89).

2.2.3.2. Raporlanması

Vergi harcaması tahminleri bütçe taslağı ile birlikte iki yılda bir federal hükümetin sübvansiyon raporu içinde sunulmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 45; Swift, 2006: 17). Bu rapor federal denetim mahkemesi tarafından incelemeye tabi tutulmaktadır (Minassian, 2007: 65).Merkezi hükümetin en büyük 20 vergi harcamalarının bir listesi, her yıl bütçe tasarısı içine eklenmektedir. Bu tahminler harcama programları ile ilgili bilgilere dahil edilmemektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 56; Burton ve Stewart, 2011: 71).

Sübvansiyon raporu iki yılda bir kez sunulmakta ve cari yıl, önceki iki yıl ve gelecek yılın vergi harcaması rakamlarını içermektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 56; Burton ve Stewart, 2011: 71). Federal sübvansiyon raporu her vergi harcaması kalemini listelemektedir. Rapor doğrudan ve dolaylı vergilerin geniş bir yelpazesini kapsamakta ve sanayi sektörü ile vergi türüne göre sektörde bunları sınıflandırmaktadır (Minassian, 2007: 65).

Avrupa Birliği'nin İstikrar ve Büyüme Paketi kuralları dışında, Almanya, genel düzenlemelere, Almanya Anayasası ve Bütçe ilkeleri Yasası'nda kendi açığını sınırlayıcı bütçe kurallarına sahiptir. İstisnalar, sadece gerçek ya da yaklaşan ciddi ve sürekli bir makroekonomik bozulma durumunda değerlendirilmektedir. Vergi harcamasından ziyade, 2006 yılında mali yardım veya hibe olarak verilen sübvansiyonlar, federal kabinenin bağlayıcı olmayan kuralları olarak görülmektedir. Bu süreçler Almanya'da vergi harcamalarının gelişmesine karşı başarılı engeller olarak görülmektedir. Reformu daha güçlü hale getirmek için federal hükümetin mali federalizm programı yüksek bir önceliğe sahiptir (OECD, 2010: 90).

Almanya'da vergi harcamalarının biçimsel değerlendirme süreci başlamıştır. Tüm vergi harcamalarının toplam maliyetinin %92'si olarak hesaplanan 20 büyük vergi harcaması değerlendirilmiş olmaktadır. Değerlendirmeler; makroekonomik teşvik ve

algılanan piyasa başarısızlığını içeren vergi harcamalarının amacını tanımlamak, vergi harcamalarının etkin ve verimli olup olmadığını belirtmek, vergi harcamalarının hedefler için en iyi kamu politikası olup olmadığı ve genel olarak vergi sistemi için herhangi bir yan etkisinin olup olmadığını bulmak için yapılmaktadır. Araştırma enstitüleri dışında birçok saygın, tarafsız analizin önemli bir garantisi olarak görülen çoklu değerlendirmeler yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı değerlendirmeleri yorumlamakta ve Parlamente'ya bulguları rapor etmektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 58; OECD, 2010: 91).

2.2.3.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

2006 yılında, Almanya'da gelir vergisi altında 56 vergi harcaması rapor edilmiştir. Amacı itibariyle en büyük kategoriye 22 vergi harcaması içeren özel endüstri, ikinci büyük kategoriye ise 10 vergi harcaması ile konut sahip olmuştur (OECD, 2010: 91). Diğer tüm vergiler içinde vergi harcamaları 30 ve 2006 yılında toplam 86 vergi harcaması gerçekleşmiştir (Collins ve diğerleri, 2011: 10)

Gelir vergisi içinde toplam vergi harcamaları, 2006 yılında GSYİH'nin % 0.29'una eşit bir miktar olarak belirlenmiştir. Yarısından fazlasını konut için yapılan vergi harcamaları oluşturmuş ve toplam vergi harcamalarında sayı olarak en büyük paya sahip olan özel endüstri sadece GSYİH'nin %0.1'i olarak gözlemlenmiştir (OECD, 2010: 93).

Gelir vergisi dışındaki vergiler içindeki vergi harcamaları, 2006 yılında GSYİH'nin % 0.45'i olarak gerçekleşmiştir. 2006 yılında merkezi yönetim vergi harcamaları GSYİH'nin %0.74'ünü, doğrudan merkezi hükümet harcamalarının %8.81'ini ve merkezi yönetim toplam vergi gelirlerinin %8.48'ini oluşturmaktadır (Burton ve Stewart, 2011: 13; Collins ve diğerleri, 2011: 11). 1980 yılında bu rakam GSYİH'nin %0.80'i iken, 1995 ve 1996 yılında GSYİH'nin %0.49'u olarak gerçekleşmiştir (OECD, 2010: 93).

2.2.4. İngiltere

2.2.4.1. Tanım ve Ölçümü

İngiltere’de vergi harcamaları, özellikle bireyleri ve faaliyetleri teşvik etmek için tasarlanmıştır (Burton ve Stewart, 2011: 77). İngiltere vergi kolaylıklarını üç kategoriye ayırmaktadır. Kamu harcamaları ile benzer sonuçlara sahip ve onlara alternatif olan bu kolaylıklar vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 29). Ya vergi yapısının ayrılmaz bir parçası olan ya da yönetim veya uyumu basitleştiren vergi kolaylıklarının bu formları yapısal kolaylıklar olarak adlandırılmaktadır. Yapısal kolaylıklar gelirin çifte vergilendirilmesindeki kişisel ödenek ve yardımlar gibi önlemleri içermektedir. Ancak hükümet yapısal kolaylıklar ile vergi harcamaları arasındaki ayrımın her zaman kolay olmadığını kabul etmektedir (OECD, 2010: 125).

Vergi harcamaları sadece merkezi hükümet için ölçülmektedir. Vergi analizi; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ulusal sigorta katkı vergisi, sermaye kazancı vergisi, veraset vergisi, petrol geliri vergisi, arazi damga vergisi ve araç özel tüketim vergisini içermektedir (Uemura, 2009: 5; Burton ve Stewart, 2011: 77). Her vergi kategorisi kapsamı içinde İngiltere, vergi harcamaları, vergi harcaması ve yapısal bileşenleri ile kolaylıklar ve yapısal kolaylıkları raporlar. Gelir vergisinin analizi için İngiltere referans gelir vergisi sistemi, gösterilen sermaye kazancı ve kurum gelirindeki vergi kolaylığı için vergi harcamalarını tanımlamaktadır.

İngiltere vergi harcamalarının bir sonucu olarak ekonomik faaliyet ve mükellef davranışında bir değişiklik olmadığı varsayımı altında vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 29). Her vergi harcaması bağımsız olarak değerlendirilmektedir. İngiltere vergi harcamalarının maliyet tahmininin yanı sıra bütçe giderleri için de tahakkuk esaslı muhasebe kullanmaktadır. Yapısal hükümler, vergi harcamaları ve yapısal kolaylık raporunda yer almaktadır (OECD, 2010: 126).

Vergi kolaylıkları ve indirimleri ile ilgili gelir kaybı doğrudan gözetim altında olamaz. Tahmin yöntemleri, kişi veya kurumların muaf olmayıp ödemek zorunda kalsalardı ödeyecekleri vergi miktarı hesaplamalarını içermektedir. Vergi harcaması tahminleri her bir vergi harcaması niteliğine bağlı olarak vergi veritabanları ve ulusal hesaplara dayanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 36).

2.2.4.2. Raporlanması

Veriler hükümetin mali tablo ve bütçe raporundaki ‘A bölümü: bütçe politikası kararları’ içinde raporlanmaktadır. Kişisel vergi indirimleri ve kolaylıkları hakkında daha fazla bilgi ön bütçe raporu ile birlikte yayınlanan ‘vergi hesaplayıcısı ve vergi kolaylıkları’ içinde bulunmaktadır. Tahminler karşılaştırılabilir amaçlar için yapılan harcamalar yanında doğrudan sunulmamaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 58).

Vergi harcamaları ne bütçe sürecine ne de bütçe belgelerine ekli bir belgedir. Vergi harcamaları üzerine bir rapor üretmek için yasal zorunluluk olmamasına rağmen, hükümet hala her sonbaharda vergi hesaplayıcısı içinde istatistiksel ek bir parça olarak tüm önemli vergi harcamalarını tahmin etmekte ve raporlamaktadır (Swift, 2006: 17). Yıllık bütçenin A bölümü, mali tablonun bütçe ve politika kararları ve bütçe raporu, önerilen vergi harcamalarının bir listesini içermektedir. Kapsamlı tarihsel rapor yoktur. Fakat mali tablo ve bütçe raporu ilk kez 1993'te parlamentonun onayını takiben raporlanmıştır. 1997'den beri de bu rapor online olarak yayınlanmaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 58).

İngiltere altın kural ve sürdürülebilir yatırım kuralını ilke edinmiştir. Altın kural, hükümetin yatırım harcamalarını finanse etmek için borçlandığı ekonomik döngüyü ifade etmektedir. Sürdürülebilir yatırım kuralı ise kamu sektörü net borcunun GSYİH'ya oranının % 40 oranının altında seyretmesi olarak ifade edilmektedir. İngiltere toplam borçları sınırlayan bir bütçe kanununa sahiptir (OECD, 2010: 127)

Gözlemlendiği takdirde, altın kural mevcut vergi harcamalarını azaltmak veya ortadan kaldırmak için bir teşvik sağlayabilmektedir. Yılsonunda beklenmeyen fazlalar gelecek yıl bütçesine kar olarak işlenmekte ya da indirim olarak kullanılmaktadır.

Vergi harcamaları ön bütçe raporu süreci ve bütçenin bir parçası olarak hazine tarafından yılda iki kez gözden geçirilmektedir. Ancak bu yasal bir gereklilik değildir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 58). İngiltere bütçesi, doğası gereği zorunlu olan harcamaları içermektedir. Bu bütçenin % 40-60'ını zorunlu harcamaların oluşturduğu tahmin edilmektedir.

İngiltere, öngörülen tahminlerden gerçek gelirlerin farklılıklarını raporlamaktadır. Tahminler üç yıllık bir yuvarlanma esasına göre denetlenen temkinli varsayımlara dayanmaktadır. Mali kurallar, hem merkezi hem de temkinli durumlarda değerlendirilmektedir (OECD, 2010: 128)

2.2.4.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

2006-2007 yılında İngiltere gelir vergisi altında 189 ve diğer vergiler altında 151 vergi harcaması rapor etmiştir. Ayrıca vergi harcamaları ve yapısal bileşenlerle kolaylıklar altında 42 ve yapısal kolaylıklar altında 8 tane rapor edilmiştir (OECD, 2010: 128).

2007-2008 döneminde diğer vergiler altında 175 tane vergi harcaması kalemi rapor edilmiştir. Bu dönemde 44 tane KDV kapsamında vergi harcaması bildirilmiştir. Arazi damga vergisi altında 2006-2007 döneminde 22 ve 2007-2008 döneminde 23 vergi harcaması vardır. 2006-2007 döneminde toplam vergi harcamaları 382 tane olmuştur (Collins ve diğerleri, 2011: 10). Bunlar toplam vergi gelirlerinin % 46.84'sini ve GSYİH'nın % 17.03'ünü oluşturmuştur (Burton ve Stewart, 2011: 13).

Kanada gibi İngiltere de yapısal olarak düşünülen bazı hükümlerin maliyetini sıralamakta ve tahmin etmektedir. İngiltere ayrıca hem vergi harcamalarının hem de yapısal hükümlerin niteliklerine göre hükümleri gruplandırmaktadır.

Gelir vergisi altındaki vergi harcamalarının yeniden sınıflandırılması ile bu hükümler 2006-2007 yılında GSYİH'nın %8.3'üne denk gelmiştir. Bu dönemde gelir vergisi içinde yer alan vergi harcamalarında emeklilik GSYİH'nın % 2.3'üne, sermaye kazançları %0.5'ine, hızlandırılmış amortisman % 1.4'üne, konut % 1.1'ine ve kar payı %

1.2'sine eşit gelmiştir. Gelir vergisi içindeki vergi harcamaları 2001-2002 döneminde GSYİH'nın % 8.2'si, 2002-2003 döneminde % 8.6 olarak gerçekleşmiştir.

Diğer vergiler altındaki vergi harcamaları 2006-2007 ve 2007-2008 dönemlerinde GSYİH'nın % 4.5'i olarak gerçekleşmiştir. Hem 2001-2002 döneminde hem de 2002-2003 döneminde gelir vergisi dışındaki vergi harcamalarının GSYİH'ya oranı 2.1 olarak gerçekleşmiştir.

2.2.5. Hollanda

2.2.5.1. Tanım ve Ölçümü

Hollanda vergi harcamalarını, vergi gelirlerini azaltan benchmark vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlamaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 28).

Hollanda, işçi ve işverenler için sosyal güvenlik primi dışındaki ücret ve gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV, enerji vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak ve intikal vergisi ve sosyal sigorta primleri içinde ulusal düzeyde vergi harcamalarını tanımlamakta ve ölçmektedir (Uemura, 2009: 5).

Hollanda, bireysel gelir vergisi ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergileri içeren mevcut vergi sisteminin genel oran yapısını kullanarak benchmarkı belirlemektedir. Benchmark vergi sistemi ödeme gücü ölçüsünün yapısal olarak düşünüldüğü vergi hükümlerini belirttiğinden, diğer ülkelerde vergi harcaması olarak kabul edilen bazı hükümler Hollanda'da vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Emeklilik primleri, mortgage faizleri ve işçiler için sağlanan krediler gibi vergi avantajları, benchmarkın bir parçası olarak düşünülmektedir (OECD, 2010: 105).

Hollanda, vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 28). Tahminler vergi harcamasının varlığının bir sonucu olarak vergi mükellefi davranışı veya ekonomik aktivitede herhangi bir değişiklik olmadığını varsaymaktadır. Ölçümler uzun vadeli etkilerin mevcut değerlerinden ziyade yıllık nakit akışlarını kapsamaktadır. Her vergi harcaması bağımsız değerlendirilmekte ve

bundan dolayı vergi harcamalarının birbirlerini etkileme durumları olmamaktadır. Vergi harcamaları, kamu harcama programları üzerindeki etkilerden ve vergi harcamalarından dolayı yapılan diğer kamu vergi veya harcama politikaları içindeki herhangi bir olası değişiklikten bağımsız olarak tahmin edilmektedir. Bu nedenle vergi harcaması miktarı yürürlükten kaldırılan hükmün bütçesel etkisinin kesin bir tahmini değildir (OECD, 2010: 106)

Vergi harcamaları Maliye Bakanlığı tarafından tahmin edilmektedir. Bazı vergi harcamaları sabit verilere dayanmasına rağmen, bakanlık tahmin sürecinde ihtiyaç duyulan diğer verileri de dikkate almaktadır. Vergi harcaması tahmininde, vergi veri tabanları ve uygun istatistiki bilgilerin oluşturduğu herhangi bir kaynak kullanılabilmektedir (Villela ve diğerleri, 2010: 36).

2.2.5.2. Raporlanması

Vergi harcama tahminleri bütçenin bir parçası olan vergi plan ve bütçe muhtırası içinde fakat vergi harcamasıyla aynı amaca sahip harcama programlarının tahmininden ayrı olarak sunulmaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 57). Bütçe süreciyle doğrudan bağlantılı değildir ancak parlamentoya ek bilgi sağlamaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 45).

Vergi Plan ve Bütçe Muhtırası her yıl sunulmaktadır. Bu muhtırada vergi harcaması rakamları; bütçe yılı, bir önceki yıl ve sonraki beş yıl için yer almaktadır. Yürürlükten kaldırılan hükümler, yeni hükümler, artış ve azalışlar gibi değişiklikler kişisel vergi harcamalarının içinde sunulmaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 57).

Hollanda'da bütçe kanununun kabulü bir koalisyon anlaşmasına dayanmakta ve 4 yılı kapsamaktadır. Koalisyon anlaşması yürürlükteki gelir ve harcama miktarını ayarlamaktadır. Koalisyon anlaşması kanun gücüne sahip olmamasına rağmen kendi ahlaki gücünü ve saygınlığını kazanmıştır (OECD, 2010: 107)

Koalisyon Anlaşması, özellikle vergi harcamaları hedef olmamasına rağmen, anlaşmanın gelir bileşeni herhangi bir vergi harcaması veya yapısal vergi kesintisini

finanse etmek için mevcut vergi harcamalarının azaltılması veya hükümlerinin yürürlükten kaldırılması düşüncesine sebep olmuştur.

Beş vergi harcaması yıllık kapasitelere sahiptir. Bunlar çevre ve enerji tasarrufu yatırımları için kredileri içermektedir. Bu krediler için uygulanan yıllık limitlere ulaşıldığında, kredilerin kullanımı bir sonraki mali yılın başına kadar durdurulmaktadır (OECD, 2010: 107).

Hollanda'da vergi harcamalarının tarihi aşağıdaki olaylar ile gösterilmektedir (Seguin ve Gurr, 2004: 132):

- 1976 - Vergi harcamaları uluslararası maliye birliği konferansı
- 1977 - Maliye bakanı tarafından vergi harcamaları üzerine çalışma grubu kurulması
- 1987 - Vergi harcamaları çalışma grubu raporunun yayınlanması
- 1994 – Hükümetin vergi reformu için yapı taşları raporunu yayınlaması
- 1998 - 1999 bütçe raporu içinde vergi harcamaları raporunun ilk baskısının yayınlanması
- 1999 - Vergi harcamalarının kullanımı üzerine Hollanda denetim mahkemesinin raporunun yayınlanması
- 2002 – 2003 bütçe raporu içinde vergi harcamaları raporunun beşinci baskısının yayınlanması

2004 yılında Hollanda yaklaşık her beş yılın vergi harcamasını gözden geçirmek için vergi harcamalarını değerlendirme programına başlamıştır. Sorumluluk maliye bakanlığı ile ilgili harcama departmanı arasında ortaklaşa yürütülmektedir. Değerlendirmenin amacı vergi harcamalarının etkinliğini ve verimliliğini tahmin etmektir. Değerlendirme için belirlenen sorular şunlardır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 58):

- Vergi harcamaları hedefine ulaşıyor mu?
- Aynı hedefler daha düşük maliyete sahip farklı bir politika aracıyla başarılabılır mı?
- Vergi harcaması bu hedeflere ulaşmak için mantıklı araç mı?
- Vergi harcaması herhangi bir algılanan etkinin nedeni mi yoksa aynı sonuçlar vergi harcaması olmadan meydana gelmiş olur muydu?

Bütçe, karşılaştırılabilir harcama programlarının yıllık maliyet tahminlerini içermektedir (OECD, 2010: 108).

2.2.5.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

2006 yılında Hollanda gelir vergisi altında 55 vergi harcaması rapor etmiştir. Bunlardan 16 tanesi belirli sanayi yardımları ve 13 tanesi genel ticari teşvikler altında rapor edilip sınıflandırılmıştır. En büyük kategori olan genel ve iş odaklı vergi teşviklerindeki azalma sonucu 2007 yılı için 53 ve 2008 yılı için 52 vergi harcaması gelir vergisi kapsamında rapor edilmiştir. Hollanda 2006, 2007 ve 2008 yılı için gelir vergisi kapsamı dışında 46 tane vergi harcaması rapor etmiştir. Bunlardan 17'si KDV ve 13'ü ÖTV ile ilgilidir. Toplamda Hollanda'da 2001'de 118, 2002'de 123, 2006'da 101, 2007'de 99 ve 2008'de 98 vergi harcaması bildirilmiştir (Collins ve diğerleri, 2011: 10 ;OECD, 2010: 109).

Hollanda birkaç yıl için veri bildirmemiştir. Veriler Hollanda'da 2002 yılından sonra vergi harcaması miktarlarının azaldığını göstermektedir. 2003 yılında 15 vergi harcaması yürürlükten kaldırılmıştır. 2004'te iki yeni hükme karşılık altı hüküm, 2006 ve 2007'de bir yeni hükme karşılık 2 hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

2002 yılında Hollanda'nın toplam vergi gelirleri GSYİH'nın %45.9'unu oluştururken toplam harcamalar %49.5'ine denk gelmiştir. Aynı yıl vergi harcamaları toplam harcamaların %4.0'ını ve GSYİH'nın %2.0'ını oluşturmuştur (Swift 2006: 8).

2006 yılında ülke geneliyle karşılaştırılma açısından gelir vergisine ait vergi harcamaları GSYİH'nın %1.1'i olarak gerçekleşmiştir. Bu oranın yarısına yakını genel iş teşviklerine yapılan vergi harcamaları oluşturmaktadır. Diğer vergiler altında oluşturulan vergi harcamaları 2006 yılında GSYİH'nın %0.9'unu oluşturmaktadır. Toplam vergi harcamaları 1984 yılında GSYİH'nın %0.66'sı iken 2002'de %2.39'u olarak gerçekleşmiştir (Seguin ve Gurr, 2004: 137).

2.2.6. Fransa

2.2.6.1. Tanım ve Ölçümü

Vergi harcamaları, verginin temel hesaplama ilkesindeki norm ve benchmark'ın uygulanması ile karşılaştırıldığında devlet için düşük bir vergi gelirine neden olan yasal ya da yasaya uygun önlemler olarak tanımlanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 28; Swift, 2006: 5).

Vergi harcamaları, bireysel ve kurumsal gelir vergileri, servet vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer dolaylı vergiler de dahil olmak üzere her türlü vergi için tanımlanmıştır (Uemura, 2009: 5). Bazı kamu belgelerinde sosyal sigorta vergileri veya katkıları için vergi harcamaları listelenmektedir. 2007 bütçe yasasından bu yana, vergi harcamaları yerel vergiler için listelendiğinden dolayı yakın zamana kadar vergi harcamaları sadece merkezi hükümet düzeyinde tanımlanmıştır.

“Norm”, yasama tasarılarının bir yorumudur. Dar bir kapsama sahip vergi harcamasını tanımlamak için genel bir kriter kullanılmaktadır. Mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun yararını amaçlayan genel bir ölçünün, normun bir parçası olarak kabul edilmesi daha muhtemeldir. Önceleri bir vergi hükmünün vadesi belliydi. Norm kavramı artık değiştiğinden ve uzun süreli vergi harcamaları listeden çıkarıldığından dolayı bu önlemler normun bir parçası olarak kabul edilmektedir (OECD, 2010: 84).

Gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarını hesaplamayı amaçlayan ve sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünü azaltan hükümleri içeren Fransız benchmark vergi sistemi, vergi harcamaları olarak kabul edilmektedir. Örneğin, norm, evli çiftler yada bekarlar için farklı statüler ve artan oranlı gelir vergisi içermesine rağmen özürlü yada tek ebeveynler için özel ödenekler içermemektedir (OECD, 2010: 84).

Fransa'da, vergi harcaması tahminleri, doğrudan hükümet tarafından vazgeçilen geliri göstermektedir ve hesaplanmasında vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 28). Buna göre vergi harcaması tahminleri, alınmaktan vazgeçilen gelir miktarındaki kesin tahminler değildir ve vergi harcamalarının toplamı,

ilgili bütün hükümlerin etkisini yansıtmamaktadır. Sadece vergi harcaması olarak değerlendirilen hükümler tahmin edilmekte, normun parçası olan yapısal hükümler için bir tahmin yapılmamaktadır.

Vergi harcamaları mükelleflerin istatistiksel bir örneğinin benzetmesi kullanılarak ölçülmektedir. Güvenirliği algılanan birçok tahmin ‘çok iyi, iyi veya yaklaşık’ gibi tanımlamalar kullanılarak belirtilmektedir. 2009 yılı için yapılan vergi harcaması tahmininin %11’i bulunamamıştır. Bu oran 2001 yılında %44 ve 2008 yılında %20 olmuştur. 2009 yılında tahmin edilen vergi harcamalarının kalan %89’u için %24 çok iyi, %29 iyi ve %47 yaklaşık güvenirliliği tespit edilmiştir. Bir vergi harcamasından yararlananların sayısı, onun nerede kullanılabilirliğiyle bildirilmektedir (OECD, 2010: 85).

2.2.6.2. Raporlanması

Vergi harcamaları, parlamento öncesi mali tabloya eklenen raporun bir parçası olarak 1980'den beri yıllık olarak yayınlanmaktadır. Rapor merkezi hükümet vergilerinin tamamını kapsamaktadır. Vergiler; vergilerin doğası gereği, vergi harcamalarının temel amacı ve yararlanıcı kategorilerine göre üç şekilde sınıflandırılmaktadır (Bratic, 2006: 117).

Vergi harcamaları sosyal güvenlik için maliye tasarısının yanı sıra bütçe kanununda da her yıl yayınlanmaktadır. Bütçe kanununun maliye tasarısı içindeki sunumu; yararlananların sayısı, değerlendirmenin güvenilirliği, değerlendirme yöntemi, vergi harcamalarının olduğu ve en son değiştiği yıl, önceki iki yıl ve bütçe yılı için maliyetleri içeren hükümler için yasal dayanakları içermektedir. Sosyal güvenlik için hazırlanan maliye tasarısı içinde ise; hükmün bir sunumu, yasal dayanağı, yararlanan sayısı, olduğu yıl, maliyetler ve sosyal güvenlik için bir tazminat olup olmadığı yer almaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 55; OECD, 2010: 85).

Yukarıda belirtildiği gibi, vergi harcamaları Bütçe Kanunu ve Sosyal Güvenlik için Maliye tasarısı içinde her yıl rapor edilmektedir (Swift, 2006: 17). Hem Bütçe Kanunu hem de Sosyal Güvenlik Kanununda bütçe yılı ve önceki iki yıl için vergi harcamalarının maliyeti rapor edilmektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 55).

Anayasanın 40. Maddesinin harcamaları artıracak veya gelirleri azaltacak hükümleri yasaklamasına rağmen, vergi harcamaları üzerinde herhangi bir kısıtlama yoktur. Anayasada harcama artışı yasakların doğası gereği, harcamadaki bir artışı finanse etmek için vergi harcamasını azaltma teşviki yoktur.

Vergi harcamalarının değerlendirilme süreci, 2006 yılında başlamış ve değerlendirmelerin geliştirilmesi bir öncelik olmuştur. Ancak sürecin bu aşamasında, bu değerlendirmeler için henüz bir performans kriteri çalışması olmadığı endişesi vardır. Şu anda kullanılan kriterler çok sayıda olabilir ve tamamen ilgili olmayabilir. Vergi harcamalarının geçerlilik tarihinin, her kişisel hüküm çalışması için belirtilmiş olması gerekmektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 55; OECD, 2010: 86).

Fransız bütçesi zorunlu harcamaları içermektedir. Zorunlu harcamalardan oluşan bütçenin %80 ya da daha fazlası tahmin edilmektedir. Zorunlu harcama programları için özel bir süre yoktur.

2.2.6.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

Fransa'da vergi harcaması rakamları 2008 mali yılında 486 olmuş ve bu rakam 2007 yılından %3.6, 2001 yılı 401 vergi harcamasından %21 daha büyük olarak gerçekleşmiştir. Son Fransızca yayın, vergi harcamalarının sayısının 2009 yılında 469'a düştüğünü göstermektedir (OECD, 2010: 87).

Fransa'da 2008 mali yılı vergi harcamaları tutarı 2007 yılından %7.1, 2001 yılından %16 daha fazla olarak gerçekleşmiştir. 2009 yılında ise vergi harcamaları 2008 yılına göre %4.2 artmıştır (OECD, 2010: 88).

2.2.7. İspanya

2.2.7.1. Tanım ve Ölçümü

İspanya'da vergi harcamaları yasa veya düzenlemelerle tanımlanmamaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 29). Vergi harcamalarının, vergi gelirlerini azaltan vergi

sisteminin hükümleri olarak anıldığı İspanya anayasası tarafından himayeye alınan vergi harcamalarına ilişkin yıllık bütçenin en temel amaçları aşağıdaki gibidir.

- Bir vergi harcaması, temel vergi yapısı veya benchmark'tan planlı bir ayrılıştır.
- Bir vergi harcaması ile bazı ekonomik ve sosyal politika hedeflerine ulaşmak amaçlanır.
- Bir vergi harcaması, nüfusun geneline değil sadece vergi nüfusunun bir kesimine veya belirli ekonomik sektörlerle destek sağlar.

Vergi harcamaları, vergi teşvikleri veya vergi sübvansiyonlarını temsil eden temel vergi yapısından sapmalar olarak algılanmaktadır (Swift, 2006: 5).

Diğer OECD üyesi ülkelerde olduğu gibi, İspanya'da vergi harcamaları ile vergi sisteminin diğer basit unsurları arasındaki sınır karmaşıktır. Bu nedenle vergi harcamalarının belirlenmesi, bazı ölçüler için öznelidir. Milletvekillerinin bazen vergi sisteminin yönetimini geliştirmekten ziyade bir vergi hükmünün ekonomik veya sosyal hedeflere ulaşmak için çalışıp çalışmadığını açıkça ifade etmeyişi, vergi harcaması olarak düşünülmemesinin temel nedenidir. Vergi harcamalarının tanımı, vergi düzenlemeleri ve genel vergi hukuku içindeki teşvikler, indirimler, ödenekler, kesintiler, vergi oranlarının düşürülmesi ve muafiyetler gibi birçok farklı vergi kavramının dahil edilmesiyle daha karmaşık olmuştur (OECD, 2010: 111).

İspanya'da vergi harcamaları bütçesi sadece merkezi hükümet vergilerini içermektedir. Vergi harcaması tahmini yapılmasına gelir vergileri (hem yerleşik hem de yerleşik olmayan mükelleflerin kişisel gelir ve kurumsal vergileri), KDV, ÖTV, sigorta primlerini kapsayan vergi, merkezi yönetim ücretleri (merkezi yönetim bütçesi içinde azalan gelirler) dahildir (Burton ve Stewart, 2011: 76).

ÖTV'de vergi harcamaları sadece iki üretim için tahmin edilmektedir: hidrokarbonlar üzerindeki vergi ve alkol ve türevi içecekler üzerindeki vergi. Nispeten düşük veya sıfır vergi oranına sahip olduğundan ya da vergi harcaması tahmini için güvenilir olmadığından dolayı; bira, şarap, ara ürünlerin satışı, elektrik, tütün ürünleri üzerindeki vergi ve tüm diğer küçük özel tüketim vergisi ile ilgili vergiler, vergi harcaması

bütçesine dahil değildir. Ekonomik olarak önemli vergiler bölgesel yönetimler tarafından yönetilmektedir. Vergi harcamaları bütçesinde merkezi hükümet yerel düzeyde hesaplanan damga vergisi ve emlak vergisini dışlamaktadır (OECD, 2010: 111).

İspanya'da servet vergisinde vergi harcamaları sadece yerleşik olan vergi mükellefleri için tahmin edilmekteydi. Fakat 1 Ocak 2008'de alınan bir kararla bu verginin vergi harcaması tahmini, hesaplamalardan çıkarılmıştır.

Bazı bölgesel yönetimler kendi vergileri üzerinden vergi harcaması raporları üretmektedir. Yerel yönetimler ne rapor yayınlamakta ne de kendi vergileri için vergi harcaması bütçesi üzerinde durmaktadırlar (OECD, 2010: 112).

Vergi harcamaları temel vergi yapısından istenilen sapmalar olarak tanımlanmaktadır. Benchmark unsurları vergi harcamalarının kesin ve objektif bir listesi için önem verilen bir tartışma altında olmasına rağmen İspanya'da ne temel vergi yapısının tanımı ne de vergi sisteminin bileşenlerinin bir listesi vardır.

Bununla birlikte, uygulamada, temel vergi yapısı (benchmark) verginin en kalıcı yapısı olarak alınmıştır. Vergi yükümlülüklerinin belirlenmesi için temel olan, mükelleflerin büyük bir çoğunluğuna ulaşan, vergi yönetimi ve tahsilatını kolaylaştıran ve İspanyol vergi sisteminde farklı vergiler arasında çifte vergilendirmeyi önleyen hükümler içermektedir.

Bu açıdan bakıldığında, bireysel gelir vergisinin temel yapısına aşağıdaki unsurlar örnek verilebilir;

- Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için vergi indirimi
- İspanyol şirketlerden alınan temettülerde muafiyet
- Stopaj vergisi ve geçici vergi ödemeleri

Kurumlar vergisi ise;

- Genel yasaya dayanan vergi oranı
- Ulusal ve uluslararası çifte vergilendirme vergi indirimi
- Amortisman tabloları

- Geçici vergi ödemeleri hükümlerini kapsar (OECD, 2010: 113).

İspanya, yıllık merkezi yönetim bütçesi içindeki vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 29). Bu yöntem mükellef davranışı ve ekonomik faaliyetlerde hiçbir değişiklik olmadığını varsaymaktadır. Vergi harcamaları nakit muhasebe yöntemine göre raporlanmaktadır.

Vergi harcaması tahminleri cari fiyatlardaki yıllık nakit akışını ölçmektedir. Kişisel ve kurumsal gelir vergisi harcamaları tek tek ölçülmekte ve sonradan birleştirilmektedir. Diğer vergiler için vergi harcamaları herhangi bir birleştirme yapılmadan bağımsız olarak ölçülmektedir (Burton ve Stewart, 2011: 76). Vergi harcaması değerlendirmesi, vergi harcamalarından dolayı herhangi bir diğer devlet vergi veya harcama politikalarındaki potansiyel değişikliklerden bağımsızdır (OECD, 2010: 114).

İspanya'nın ölçüm yöntemi 1996'dan beri vergi harcamaları bütçesi eşliğinde ayrıntılı bir şekilde yıllık rapor içinde belgelenmiştir. Birçok tahmin yöntemi kullanılmaktadır. Tahminler yapılırken temel olarak vergi veri tabanları, ulusal hesaplar ve satış istatistikleri kullanılmaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 36). Tercih edilen yöntemler, mükelleflerin bilgisine dayanan mikro-simülasyon modelleri ve vergi verilerini kullanmaktadır. Özellikle kişisel gelir ve kurumlar vergisinin mikro-simülasyon modelleri bireyselleştirilmiş vergi verilerini kullanmaktadır. Yerleşik olmayanların gelirleri ve merkezi hükümetin ücretleri üzerinden alınan vergiler gibi diğer vergiler için vergi harcamaları, idari kayıtlardan ve diğer ekonomi ve vergi kaynaklarından alınan bilgi ile tahmin edilmektedir.

Tüketim vergileri için vergi harcamaları aylık vergi verilerine uygulanan tek değişkenli zaman serisi yöntemleri kullanılarak tahmin edilmektedir. KDV ulusal hesaplardan gelen veri kaynaklarından tahmin edilmektedir. Sigorta primleriyle ilgili vergi tahminleri esas olarak sigorta endüstrisinin bilgilerine dayanmaktadır. (OECD, 2010: 115).

2.2.7.2. Raporlanması

Nihai vergi harcaması miktarı, yıllık genel devlet bütçe kanununun bir parçası olan yıllık bütçe içinde yer almaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 45). Vergiler hakkında detaylı bilgi, vergi harcaması kavramları, tahmin yöntemleri, bilgi kaynakları bütçe kanununa ekli ve meclise gönderilen Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan yıllık vergi harcamaları raporu içinde görünmektedir. Vergi harcamaları bütçesi içindeki en önemli unsurların bir özeti sarı kitap adı altında sunulmaktadır.

1978 İspanyol Anayasası içinde bir görev ve daha sonra genel bütçe kanunu ile uyumlu olarak vergi harcamaları bütçesi 1979 yılından bu yana her yıl yayınlanmaktadır. 1996 yılından beri açıklayıcı bir genelge sunmak için yasal bir zorunluluk yoktur. Bu rapor, önceki vergi yılı değişikliklerinin yanı sıra vergi harcamaları ve ilgili vergi düzenlemelerinin tam listesini içermektedir. Kamu bütçesi amacına, vergi harcaması türüne ve vergi türüne göre sınıflandırılmış her yıllık rapor, cari ve önceki yıl arasındaki vergi harcaması tutarlarını karşılaştırmaktadır. Kapsamlı bir vergi harcaması zaman serisi yoktur.

Bütçe sürecinde vergi harcamalarının eklenmesi veya genişletilmesi ile ilgili yasal bir kısıtlama yoktur. Ayrıca, yıllık bütçeye dahil vergi harcamalarının toplam tutarı üzerinde hiçbir yasal sınırlama yoktur. Böylece, yeni bir vergi harcamasının eklenmesi, zorunlu olarak değişiklikler veya kamu harcama programları ve hibelerde azalmalar gerektirmemektedir. Ancak, genel denge bütçe kanunu, kamu harcama programları ve kamu açığı büyüme rakamları için usul ve tavanları ayarlamaktadır. Hükümet yıllık bütçe kanunu için makroekonomik çerçeveye göre harcama ve açıklar için yıllık hedefleri belirlemektedir (OECD, 2010: 116).

İspanya'da, mevcut vergi harcamalarının azaltılması, gerekliliği veya yürürlükten kaldırılması için bütçe sürecinde açık bir kural yoktur. Vergi harcamaları için yıllık vergi harcamaları bütçesinin serbest bırakılması, yıllık bütçe kanununun içinde yer alması ve parlamentoya dağıtılmasından başka yasal bir gereklilik yoktur. Sadece birkaç vergi harcamasında zaman sınırlaması vardır (OECD, 2010: 117).

Vergi harcamalarının aksine İspanya'da, kamu harcamaları programları için çok sıkı kontroller vardır. Bütçenin hem gelir hem de gider tarafının nihai verileri Ekonomi ve Maliye Bakanlığı tarafından her yıl yayınlanan bir rapor içinde derinlemesine analiz edilmektedir. Bu rapor dolaylı kamu harcamaları veya vergi harcamalarını değil, sadece doğrudan kamu harcama programlarının nihai verilerini yansıtmaktadır (OECD, 2010: 118).

2.2.7.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

2008 yılında, ülkeler arası karşılaştırmalar yapmak amacıyla yapılan yeniden sınıflandırma ile İspanya gelir vergisi altında 75 vergi harcamasına sahipti. Bunlardan 24 tanesi genel iş teşvikleri ve 10 tanesi özel sektör rahatlamasını sağlamak içindir. İspanya'da gelir vergisi dışında 64 tane vergi harcaması vardır. Bunlardan 48 tanesi KDV altında kalanları ise diğer vergiler altında ele alınmaktadır. 2008 yılındaki toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı %12.5 olarak gerçekleşmiştir (Collins ve diğerleri, 2011: 11). 2009 yılında 149 tane vergi harcaması tanımlanmıştır.

2008 yılında İspanya'da gelir vergisi altındaki vergi harcamaları GSYİH'nin % 2.3'ünü denk gelmektedir. Bu oranın içinde en büyük pay sağlık ve barınma kategorisine aittir. Vergi harcamaları toplamı GSYİH'nin %4.6'sı kadardır (OECD, 2010: 120).

2.2.8. İsveç

2.2.8.1. Tanım ve Ölçümü

İsveç, ya belirli bir politika hedefini takip etmek ya da vergi sisteminin verimli çalışması kolaylaştırmak için önceden tanımlanmış bir normla ilgili gelir azaltan hükümler olarak vergi harcamalarının gayri resmi bir tanımını kullanmaktadır (Burton ve Stewart, 2011: 76; OECD, 2010: 120).

Vergi harcamalarını belirlemek için gelir vergisi, sosyal güvenlik katkı payları, KDV, ÖTV (sadece enerji ve karbon dioksit üzerine), vergi kredileri ve ek vergiler analiz edilmektedir (Burton ve Stewart, 2011: 76). Vergi harcamaları, yerel yönetim (belediye)

düzeyinde ölçülmemekte ama merkezi hükümet düzeyindeki vergi harcamaları yerel yönetim düzeyindeki vergi gelirlerini etkilemektedir. Örneğin İsveç'te kişiler için gelir vergisi yerel bir vergidir. Kişiler yerel gelir vergisi ödemekte fakat belli bir gelirin üzerindkiler, ulusal gelir vergisi ödemektedirler. Ancak merkezi hükümetin hiç bir şekilde vergi olmadığına karar verdiği bazı ödemeler vardır. Bu, norma göre merkezi yönetim düzeyinde bir vergi harcaması olarak düşünölmekte fakat o hem yerel yönetimlerin hem de merkezi yönetimin gelirlerini etkilemektedir (OECD, 2010: 121).

İsveç benchmarkı 1990-1991 yıllarındaki vergi reformunun temel taşlarından biri olan tek tip vergilendirme temeli üzerine kurulmuştur. Benchmark vergi sistemiyle gelişmekte ve sürekli gözden geçirilmektedir. Örneğin; 2003 yılında ÖTV benchmarkında büyük bir revizyon yapılmıştır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 47). İsveç'in norm veya benchmark rehberi yaklaşık 10 yıl önceden kalma bir belgedir. İsveç, genel vergilendirmeye dayanan verginin farklı türleri için farklı normlara olanak sağlamakta ve benchmark içinde farklı kaynaklardan elde edilen gelir için farklı vergi oranlarını kabul etmektedir. Bu nedenle farklı vergi oranları benchmarkla uyumlu düşünölmekte, farklı oranlar vergi harcaması olarak düşünölmemektedir. İsveç benchmarkın bir parçası olarak dikkate alınan yapısal vergi karşılıkları için izin vermektedir. İsveç vergi harcaması olarak düşünölmeyen bir kazanılmış gelir vergisi kredisine sahiptir. Gelir vergisi benchmarkına ek olarak sosyal güvenlik primi, KVD ve ÖTV için özel bir benchmark vardır (OECD, 2010: 121).

İsveç, vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemi kullanmaktadır; tahminler vergi harcamasının varlığının bir sonucu olarak mükellef davranışı veya ekonomik aktivitede bir değişiklik olmadığını varsaymaktadır. Tahminler yıllık nakit akışları içindir. Her vergi harcaması bağımsız olarak değerlendirilmektedir ve bundan dolayı vergi harcamaları arasındaki etkileşimleri yansıtmak için bir girişim yoktur (Burton ve Stewart, 2011: 76). Vergi harcamaları hükümet harcama programları üzerindeki etkilerinden bağımsız olarak tahmin edilmektedir. İsveç, negatif vergi harcamalarını tanımakta ve ölçmektedir.

Bazı alanlarda verilerin yokluğu hakkında bazı endişeler vardır. Vergi harcaması tahminlerinin harcama tahminlerinden daha kalitesiz olabildiği gibi genel bir duygu vardır.

2.2.8.2. Raporlanması

1996 yılından bu yana İsveç Hükümeti yılda bir kez meclise vergi harcamaları bildirmektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 48). Veriler, maliye politikası tasarısı ekleri ve yıllık bütçe tasarısı içinde sunulmaktadır. Bütçe tasarısı, önceki maliye politikası tasarısı tahminlerini tekrar etmekte ve her bir politika hedefindeki kamu harcama programlarını raporlamaktadır.

İsveç'te maliye bakanlığı hesaplamaları yıllık olarak yapılmaktadır ve hesaplamalar tahakkuk esasına dayanmaktadır (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 48). Tanımlanan vergi harcamalarının tamamının dahil olduğu tablolar; önceki yıl, bütçe yılı ve sonraki yıl olmak üzere üç yıl için yıllık maliye politikası tasarısının ekleri içinde raporlanmaktadır. Yıllık bütçe tasarısı, bütçe yılı ve bir sonraki yıl için rakamları sunmaktadır. 1992'den sonrası için bu verilere ulaşılabilmektedir (Burton ve Stewart, 2011:76).

İsveç yaşlanan nüfusun yükünü karşılamada net borcu azaltmak için GSYİH'nın %1'i kadar yıllık yapısal fazla hedefini ifade etmiştir. Bu amaçla İsveç para birimi ile tanımlanan ve üç yıl boyunca uzanan bir harcama sınırı dayatmıştır. Prensip olarak fazla hedefi ve harcama sınırı ile gelirler için örtülü bir hedef vardır. Ancak geçmiş yıllarda, vergi harcamalarının uygulanmasına ilişkin hiçbir kısıtlama yoktu. Sonuç olarak, harcama kuralı, harcama programları ile ele alınan amaçlara harcanamayan vergi kredileri oluşturmak için güçlü bir teşvik sağlamaktadır. Son yıllarda bu problem kabul edilmiş ve buradaki vergi kredileri yürürlükten kaldırılmış veya bütçe şeffaflığı içinde harcama programları olarak yeniden yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca, İsveç bütçe süreci, geçmişteki kusurlarını düzeltmek için reforma tabi tutulmuştur. Yeni İsveç maliye politikası çerçevesi üç unsurdan oluşmaktadır. İsveç bütçe sürecinin ilkeleri, herhangi bir vergi kesintisinin bir harcama kesintisi, bir gelir artışı veya tahmin fazlasının kullanılması yoluyla finanse edilmesini gerektirmektedir.

Vergi harcamaları raporlanmasının ilk amacı, bütçenin gelir tarafında vergi harcamaları şeklinde dolaylı sübvansiyonları daha belirgin yapmaktır. Ancak, vergi

harcamaları bütçe sürecine dahil değildir ve bütçe sürecinde vergi harcamaları için resmi bir değerlendirme yoktur (OECD, 2010:123).

2.2.8.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

2009 yılında 115 tane vergi harcaması rapor edilmiştir. 25 milyon avro olarak tahmin edilen bu vergi harcamaları GSYİH'nın %8.0'ına ve toplam vergi gelirlerinin %17.0'ına denk gelmektedir. Bu vergi harcamalarının en büyük kısmını sermaye gelirleri ve sahibi tarafından kullanılan konut üzerine tanınan vergi istisnaları oluşturmaktadır. Vergiden muaf olan bu konutlar için belediyeye ücret ödenmektedir. Sadece konutlar için sağlanan bu farklı muameleden dolayı devletin 2 milyar avro gibi bir gelirden vazgeçtiği tahmin edilmektedir. 2008 yılı vergi harcamaları ise toplam vergi gelirlerinin %16.0'ına tekabül etmektedir. Bu tahminler verilerin yetersiz olduğundan ve raporlarda yer almayan vergi harcamaları olduğundan dolayı gerçeği yansıtmayabilmektedir (Jacobsen ve diğerleri, 2010: 49).

Bu rapor, İsveç vergi harcaması verilerinin bağımsız olmayan bir analizini içermektedir. İsveç kaynakları vergi harcamalarının miktarı hakkında bazı bilgiler sağlamaktadır. 2007 yılı toplam vergi harcamaları toplam vergi gelirlerinin %12.0'ına ve GSYİH'nın % 5,7'sine tekabül etmektedir (OECD, 2010: 125).

2.2.9. Brezilya

2.2.9.1. Tanım ve Ölçümü

Vergi harcamaları, ekonomik ve sosyal amaçlara hitap eden vergi sistemi üzerinden yapılan dolaylı kamu harcamalarıdır (Villela ve diğerleri, 2011: 18). Onlar, mükelleflerin net gelirini artıran, potansiyel vergi gelirini azaltan ve benchmark vergi sisteminden bir sapma teşkil eden vergi düzenlemeleri içerisinde tanımlanmıştır (Villela ve diğerleri, 2011: 45).

Vergi harcamalarını belirlemek için ithalat vergisi, gelir vergisi, sanayileşmiş ürünlerin vergisi, finansal işlemler vergisi, kırsal mülkiyet vergileri ve Sosyal Güvenlik katkıları analiz edilmektedir (Villela ve diğerleri 2011: 28).

Vergi harcamasına konu olan işlemlere; kitap baskısında kullanılan kağıt için vergi muafiyeti, ülkenin kuzey bölgesinde kurulan ve faaliyet gösteren şirketler için geçerli indirim ve muafiyetler ve kültürel ve görsel-işitsel faaliyetlere sponsor olan veya bu faaliyetleri destekleyen şirketler tarafından vergi borcu için geçerli indirimler örnek olarak gösterilebilir (Burton ve Stewart, 2011: 54).

Brezilya'da vergi harcamaları; istisnalar, af, kesintiler, ayırıcı vergi oranları, serbest ticaret bölgeleri, destek ya da teşvik programları türleri altında ele alınmaktadır. Potansiyel gelirden bir azalma, vergi mükelleflerinin ekonomik olanaklarında bir artış, kabul edilen benchmark vergi sisteminden bir sapma, telafi edici veya uyarıcı nitelik ve bütçe aracılığıyla devlet tarafından yapılan doğrudan harcamalarla denklik özelliklerine sahip olmalıdır (Villela ve diğerleri 2010: 50)

Vergi harcamaları sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmak için vergi sistemi yoluyla yapılan dolaylı devlet harcamalarıdır. Onlar, referans vergi sistemi için bir istisna teşkil eden vergileri açıklayan kurallar içinde olmalıdır. Böylece potansiyel vergi gelirleri azaltılmakta ve sonuç olarak mükelleflerin ekonomik durumu iyileşmektedir (Stewart, 2012: 9).

2004'te vergi avantajı terimi vergi harcaması olarak değiştirilmiştir ve vergi harcamalarının belirlenmesi için iki aşamalı kural kabul edilmiştir (Villela ve diğerleri, 2011: 41).

- Tüm vergi imtiyazları, benchmark vergi sisteminin temelinde belirlenir.
- Değerlendirme, hükümet programlarına bağlı doğrudan harcamalarla değiştirilen dolaylı harcamalar olarak vergi harcaması kavramı içinde tanımlanan kriterlere göre yapılır.

Brezilya, 1988 anayasal reformu bağlamında vergi harcaması tahmini için kesin bir yasal çerçeve geliştiren Latin Amerika'daki ilk ülke olmuştur. Yeni anayasanın yürürlüğe girmesinden sonra 2000 yılı mali sorumluluk kanunu, vergi harcamaları tahminini mali önlemler ihtiyacı oluşturarak daha şeffaf hale getirmiştir (Villela ve diğerleri, 2010: 50).

Değerlendirmenin yapılmasında kullanılan bilgilere ya vergi beyannameleri ve vergi idaresinin kendi vergi sistemleri gibi iç kaynaklardan ya da serbest ticaret bölgesi, bilim ve teknoloji bakanlığı, kalkınma, sanayi ve dış ticaret bakanlığı, merkez bankası ve diğer bakanlıklar gibi dış kaynaklardan ulaşılmaktadır.

Yıllık olarak yayınlanan federal vergi harcamaları raporunun ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır (Villela ve diğerleri, 2011: 57). Tahminler; coğrafi bölge, bütçe fonksiyonu ve vergi harcaması şekline göre sınıflandırılmaktadır.

2.2.9.2. Raporlanması

1988 Brezilya federal anayasası, Brezilyada demokratik rejimin yerleştiğini göstermektedir. Anayasa yıllık federal bütçe içerisinde vergi harcamaları üzerine bir kamu açıklaması sunulmasını açık bir yükümlülük haline getirmektedir.

2000 yılında mali sorumluluk kanununun 5'inci ve 14'üncü maddeleriyle devlet ve belediyelerin, vergi harcaması tablolarını sunma zorunluluğu uzatılmıştır. Ancak tüm sorumlu kurumlar kendi vergi harcamalarının konsolide raporunu sunmamaktadır. Buna ek olarak, Brezilya federal gelirler sekreterliği kendi web sitesinde halkın katılımı için yıllık vergi harcamaları raporu yayınlamakla sorumludur (Stewart, 2012: 9).

2011 vergi harcamaları raporu, Brezilya federal vergi mevzuatı tarafından sağlanan her bir vergi indirimi ve vergi sınıflandırması altındaki vergi harcamalarını gösteren detaylı tablo ve grafikleri içermektedir (Burton ve Stewart, 2011: 56).

2.2.9.3. Vergi Harcamalarının Sayısal Değerleri

Brezilya'da 2011 mali yılı toplam federal vergi harcamaları, toplam federal gelirlerin %17.84'ü ve GSYİH'nın %2.98'i olarak tahmin edilmiştir (Burton ve Stewart, 2011: 13). 2011 raporuna göre toplam vergi harcamalarının yaklaşık %45'i ticaret, sanayi ve hizmet sektörleri üzerine sağlanmıştır (Stewart, 2012: 9).

2011 yılı raporuna göre 2011 yılı için tahmin edilen vergi harcaması tutarı 2010 yılına göre %1.94 artış göstermiştir. Bu artışın sebebi olarak inşaat sektörüne sağlanan yeni teşvikler gösterilmektedir.

Sağlık ve sosyal sigorta programları için sosyal katılımlarla ilgili olarak vergi harcamaları bağımsız olarak değerlendirilmektedir. 2011 yılında sağlık ve sosyal sigorta programları için bulunan vergi harcaması tutarı GSYİH'nın %0.54'üne ve sosyal katkı gelirlerinin %8.30'una denk gelmektedir (Burton ve Stewart, 2011: 55).

2.2.10. Meksika

Vergi harcaması kavramı farklı federal vergi yasaları tarafından belirlenen özel sistemler, muafiyetler, sübvansiyonlar ve vergi kredileri içerisindeki ayırıcı vergi oranlarından kaynaklanan federal yönetimin gelir kayıplarını ifade etmektedir (Villela ve diğerleri, 2011: 51).

Gelir vergisi, tek oranlı kurumlar vergisi, KDV ve üretim ve hizmetler özel vergisi, yeni motorlu taşıtlar için vergi, taşıt kullanımı ve mülkiyeti üzerinden vergi gibi özel harçlar vergi harcamasının kapsamını oluşturmaktadır (Burton ve Stewart, 2011: 73).

Meksika'da vergi harcamaları; istisnalar, kesintiler, ayırıcı vergi oranları, sübvansiyonlar ve vergi kredileri, ertelemeler, aflar, olanaklar, promosyonlar, teşvikler ve özel sistemler adı altında uygulanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2011: 51).

Vergi harcamaları bütçesini hazırlamak için normal vergi yapısındaki tanımlamalar benchmark olarak kabul edilmektedir. Kurumlar vergisi ile ilgili olarak normal yapının

kişisel gelir vergisi durumunda ve dünya çapındaki gelir ilkesi altında uygulandığı kabul edilmektedir. Normal sistem sadece ihracat üzerine sıfır oran uygulayarak ve muafiyet olmadan sabit oranlı KDV'yi geniş tabanlı olarak dikkate almaktadır (Villela ve diğerleri, 2011: 51).

Her yıl 30 Hazirandan önce hazine ve kamu kredileri sekreterliği vergi harcamaları raporunu web sitesinde yayınlamakla ve bütçe ve kamu hesaplarının hazine ve kamu kredileri komisyonuna teslim etmekle yükümlüdür (Burton ve Stewart, 2011: 27). Vergi harcamaları raporunu hazırlayıp yayınlamak yasal zorunluluktur.

Meksika'da vergi harcamaları 2002 yılından bu yana tahmin edilmektedir. Vergi harcaması tahminleri federal hükümet kapsamında bütçe içerisinde yıllık olarak yayınlanmaktadır (Villela ve diğerleri, 2011: 52). Gelir yasasında belirtilen hükümlere uygun olarak vergi harcamaları bütçesinin birlik kongresi için sunulması gerekmektedir. Bu bütçe, mevcut ve sonraki yılın tahminlerini içermektedir (Burton ve Stewart, 2011: 73). Bütçenin yasama organı tarafından değiştirilmesi öngörülen yasalar haricinde, federal vergilendirmenin normal yapısını muhafaza edeceği varsayılmaktadır. Bütçe aynı zamanda idare tarafından verilen vergi teşvikleri için bir planlama içermektedir (Villela ve diğerleri, 2010: 51). Tahmin yöntemi, vergi mükelleflerinin davranışlarını dikkate almadan tercih edilen vergi rejiminin uygulama sonuçlarını vazgeçilen gelir yöntemini kullanarak hesaplamaktadır (Villela ve diğerleri, 2010: 31).

Kullanılan hesaplama, tahakkuk esasına göre vazgeçilen gelir yöntemidir. Hesaplamalar, gelecek yıl politikasına etkileri düşünülmeden bir yıl için gelir kaybını kanıtlamayı amaçlamaktadır. Bu nedenle bir vergi erteleme, gelecekte iptal edilebileceği dikkate alınmadan erteleme uygulandığı yıl içindeki gelir kayıplarını içermektedir. Hesaplamalar bağımsız olarak yapılmakta ve başka bir vergi harcamasının gelir kaybı etkileri dikkate alınmamaktadır (Burton ve Stewart, 2011: 51).

Meksika'da vergi harcamalarının hesaplanmasında kullanılan veriler vergi beyannameleri gibi içsel ve merkez bankası gibi dışsal diğer kaynaklardan elde edilmektedir.

Ele alınan ülkelerin vergi harcaması raporları hakkında özet bilgiler, ülkeler arasında kıyaslama yapılabilmesi için aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Ele alınan ülkelere ABD, Almanya, Fransa, İspanya, İsveç, Brezilya ve Meksika'da vergi harcaması raporlarının hazırlanıp yayınlanması yasal bir zorunluluktur. İngiltere'de vergi harcaması raporu tavsiye niteliğindedir. Kanada ve Hollanda'da vergi harcaması raporunun hazırlanmasında yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, bu ülkeler her yıl düzenli ve ayrıntılı bir şekilde vergi harcaması raporlarını hazırlayıp, yayınlamaktadır. Tabloda yer alan ülkelere sadece Almanya iki yılda bir vergi harcaması raporunu yayınlamakta, diğer ülkeler ise her yıl yayınlamaktadır. Harcama raporları her yıl sunulmasına rağmen kapsadığı yıllar itibariyle ülkelere farklılıklar mevcuttur. Örneğin Meksika vergi harcaması raporunda cari yıl ve bir sonraki yılın tahminlerini sunarken, İspanya cari yıl ve bir önceki yılın tahminlerini sunmaktadır. Kanada, ABD ve Hollanda vergi harcaması raporlarında tahmin aralığını en geniş tutan ülkelerdir. Vergi harcaması raporlarında Kanada cari yıl, önceki beş yıl ve sonraki iki yıl olmak üzere toplam sekiz yıllık, ABD cari yıl, önceki iki yıl ve sonraki dört yıl olmak üzere toplam yedi yıllık ve Hollanda cari yıl, önceki bir yıl ve sonraki beş yıl olmak üzere toplam yedi yıllık tahminlere yer vermektedir.

İngiltere'de vergi harcaması raporları, bütçeden bağımsız istatistiki bir doküman olarak yayınlanmaktadır. Diğer ülkelere ise bütçenin içinde veya bütçeye tabi bir ek olarak yer almaktadır. Ele alınan ülkeler farklı siyasal yapılara sahip olmalarına rağmen, vergi harcaması raporları merkezi veya federal vergiler düzeyinde hazırlanıp, yayınlanmaktadır. Yani vergi harcaması raporlarında yerel veya federe yönetimlerin sağlamış olduğu kolaylıklar yer almamaktadır. İncelenen ülkelerin tamamı vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir yöntemini benimsemiştir. Fakat bu ülkelere Kanada, ABD, Almanya, Fransa ve İspanya nakit (tahsil) esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemini benimserken, diğerleri tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemini benimsemiştir.

Tablo 2: Ülkelerin Vergi Harcaması Raporlarının Karşılaştırılması

Ülkeler	Hesaplama Yöntemi	Bütçeyle İlişkisi	Yasal Zorunluluk	Hükümet Düzeyi	Sıklığı
Kanada	Nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçeyle doğrudan ilişkili değil ama ek bilgi	Yok	Federal	Yıllık
ABD	Nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçe prosedürüne tabi olmayan bütçe dokümanı	Var	Federal	Yıllık
Almanya	Nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçenin bir parçası	Var	Federal	İki yılda bir
İngiltere	Tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçeden bağımsız istatistiki	Tavsiye niteliğinde	Merkezi	Yıllık
Hollanda	Tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçeyle doğrudan ilişkili değil ama bütçe eki	Yok	Merkezi	Yıllık
Fransa	Nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçe eki	Var	Merkezi	Yıllık
İspanya	Nakit esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçe içinde	Var	Merkezi	Yıllık
İsveç	Tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçe eki	Var	Merkezi	Yıllık
Brezilya	Vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçe içinde	Var	Federal	Yıllık
Meksika	Tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemi	Bütçe içinde	Var	Federal	Yıllık

Kaynak: OECD, 2010: 76-140, Villela ve diğerleri, 2010: 30-56, Burton ve Stewart, 2011: 52-58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

Ülkemizde Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nce yapılan tanıtımda vergi harcamaları; “Belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya erteleme şekline kamusal harcaması” olarak yer almaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:5).

Ülkemizde ekonomik ve sosyal amaçlarla ilgili gruplara diğerlerine göre bazı imtiyazlar sağlayan vergi harcamaları önemli bir politika aracıdır. Türkiye’de vergi harcaması niteliği olan kanun veya diğer kararların içinde bir hesaplamasının yapıldığını görmek pek mümkün değildir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 40).

3.1. Türkiye’de Vergi Harcaması Kavramının Gelişimi

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda vergi harcamaları, “Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Dolaylı Kamusal Harcama Alanları” başlığında değerlendirilmiş ve Türkiye’nin vergi harcamaları karşısındaki durumu hakkında,

Vergi harcamaları bir vergi politikası aracı olarak çok yaygın kullanım alanına sahip olmakla birlikte bu nitelikteki harcamaların miktarı ve kapsadığı kesimler genellikle bilinmediği gibi aynı zamanda bu harcamalar bütçelendirilmemektedir. Halbuki kamuoyunun ve meclisin böyle bir karar sonucu toplumun hangi kesimlerine kamu eli yoluyla kaynak aktarıldığını bilmek en doğal hakkı olmalıdır ve böyle alınan bir kararın maliyetinin ne olduğunun bu karara katkı sağlayan insanlar tarafından önceden biliniyor olması esas olmalıdır. Türkiye’de bugüne kadar vergi harcaması niteliği olan kanun veya kararların ne ilgili metinler içinde ne de gerekçe içinde bir hesaplamasının yapıldığını görmek mümkün değildir...

şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 41).

Ayrıca buna ek olarak, “ istisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntı bir şekilde raporlanacaktır” denilmiştir (Pedük, 2005: 97).

Vergi harcamalarının detaylarına girilmeden sadece unsurların ve türlerin anlamlandırılması T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 2001’de hazırlanan “Vergi Harcamaları” adlı çalışmada yapılmıştır (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 2). Söz konusu bu çalışmada rakamsal verilere yer verilmeyip sadece vergi harcamaları vergi türleri itibariyle sıralanmıştır (Kayalıdere ve Özcan, 2012: 348).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 15. maddesine göre 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 (Küçük 2007: 68).

01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’ nun 18’ inci maddesi ile, “Merkezî yönetim bütçe kanun tasarisına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere, ...vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,... eklenir” şeklinde yasal bir düzenleme yapılmıştır.

Ayrıca 2005 yılında Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından tahakkuk esaslı muhasebe uygulaması ile vergi harcamaları giderler hesabının alt hesaplarında kodlanmış ve belli dönemlerde detaylı bir şekilde raporlanmıştır (Pedük, 2006: 111).

2006 yılı bütçesine konulmak üzere, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunlarında yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden veri temin edilebilenlerin neden olduğu vergi harcamalarının tahminine yönelik bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışma 2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na ekli B cetveli

içerisinde yer alan “Vergi Harcamaları Listesi” şeklinde 2006 yılı bütçesinde yer almaktadır (McDonald, 2010: 65).

2007’de Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından “Vergi Harcamaları Raporu” yayınlanmıştır. Yayınlanan bu 2001’de yayınlanan rapordan daha kapsamlı bir şekildedir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 25). Söz konusu raporda ülkemizde vergi harcamalarının büyük bir çoğunluğunu oluşturan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi’ndeki hükümlerin sebep olabileceği vergi harcaması tahminleri yer almıştır (McDonald, 2010: 63).

3.2. Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları

Türk vergi sisteminde, vergi harcaması sayılabilecek vergi hükümleri; muafiyet, istisna, indirim, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri vergi kanunlarında yer almaktadır (Pedük 2005: 97). Türk vergi sisteminde vergi harcamalarının büyük bölümü vergi yasalarında muafiyetler ve istisnalar biçiminde düzenlenmiştir. Bunun yanında, geçici maddeler ile vergi harcamalarının düzenlenmesine de rastlanmaktadır. Bazen özellikle vergi harcamalarının düzenlenmesi için çıkarılmış yasalar da bulunmaktadır (Gülmez, 2003: 48).

Ülkemizde vergiler mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden alınmaktadır. Geliri elde eden kişi gerçek kişi ise, elde edilen kazanç gelir vergisi kapsamında vergilendirilir. Geliri elde eden tüzel kişiliğe sahip ise, kazanç kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilir². Harcama vergisi, mükelleflerin harcamaları üzerinden alınan vergi çeşididir. Örnek olarak Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi verilebilir.

² Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler ve İş Ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefleri sayılmaktadır. Fakat Kollektif ve Adi Komandit Şirketler tüzel kişilikleri olmasına rağmen şahıs şirketi olma özellikleri dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefleri dışında bırakılmışlardır.

3.2.1. Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamaları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda “gerçek kişilerin geliri, gelir vergisine tabidir.” dendiikten sonra gelir tanımlanmıştır. Buna göre, gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiğı kazanç ve iratların safi tutarıdır (Kaya, 2012: 8). Emek ya da emek ve sermayenin getirisine kazanç denilirken, sermayenin getirisine irat denilmektedir (Sağbaşı, 2011: 148). Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı şeydir. Gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerdir (Mutluer ve diğerleri, 2007: 5). Vergiyi doğuran olay gerçek kişi olan mükellefin geliri elde etmesiyle gerçekleşir. Gelir Vergisi’ne tabi gelir, şahsi, yıllık, gerçek, safi ve elde edilmiş olmalıdır (Kaya, 2012: 11).

Mükellef kendisine vergi borcu düşen gerçek kişidir. Mükellef kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrım ülkelerin egemenlik haklarından kaynaklanmaktadır. Gelir Vergisi mükellefleri, tam ve dar mükellef olarak iki şekildedir. Tam mükellefler, hem Türkiye’de hem de yurtdışında sağladıkları gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirden vergilendirilir (Kaya, 2012: 11). Tam mükellefiyet kapsamında yer alanlar, Türkiye’de yerleşmiş olanlar ya da işyerlerinin merkezleri Türkiye’de bulunup işleri itibari ile yurtdışında ikamet eden Türk vatandaşlarıdır (Pehlivan, 2010: 147). Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş ve tam mükellef sayılmıştır (Şenyüz, 2005: 10).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinde gelirin yedi unsurundan bahsedilmektedir. Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücret, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır (Kaya, 2012: 8).

Gelirin elde edilmesinde tahakkuk ve tahsil esası geçerlidir (Mutluer ve diğerleri, 2007: 11). Gelir Vergisi Kanunu’nda ücret, gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlarda tahsil esası benimsenirken, ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esası benimsenmiştir (Bilici ve Gerçek, 2012: 6-7). Gelir Vergisi sisteminde yer alan mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlar prensip olarak gerçek usul yani beyan usulü ile tespit edilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2007: 164).

Fakat Türkiye’de Gelir Vergisine tabi kazançlara ilişkin hasılatın ilgililere ödenmesi aşamasında yaklaşık % 90 kaynakta kesinti yani stopaj usul uygulanmaktadır.

Gelir vergisinde vergi, vergi sorumlusunun beyanı ile tarh olunur. Üç şekilde beyanname verilir. Bunlar yıllık, muhtasar ve münferit beyannamelerdir. Yıllık beyanname, yıllık kazanç ve iratların beyanında kullanılırken, muhtasar beyanname, stopaj yoluyla hesaplanan vergilerin beyanında, münferit beyanname ise, dar mükelleflerin diğer kazanç ve iratlarının beyanında kullanılmaktadır (Pehlivan, 2010: 223). Beyannamenin vergiyi tarh edecek vergi dairesine gelmesinden itibaren 7 gün içinde tarh edilir. Tarh yeri ise, mükellefin ikamet ettiği yerin vergi dairesidir. İşyeri ve ikamet yeri farklı ise, işyerinin bulunduğu vergi dairesine tarh edilebilir (Pehlivan, 2010: 223).

Gelirin tespitinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar kaynak teorisi ve net artış (safı artış) teorisidir. Kaynak teorisine göre, düzenli şekilde belirlenmiş kaynaklardan sağlanan ve üretim faktörlerinin (doğal kaynaklar, sermaye, emek, girişimci) de üretim sürecine katılması suretiyle elde edilen gelir vergilendirilir. Safı artış teorisinde ise, servette herhangi bir artışa sebep olan gelirler vergilendirilir (Saban, 2009: 273).

Mükellef kazançlarını beyan ettikten sonra, kişinin gelirinin safı tutarı tespit edilir. Safı gelir tutarı üzerinden indirimler düşülerek vergiye tabi matrah hesaplanır. Sonrasında hesaplanan matraha belirlenen tarifeler uygulanarak net vergi hesaplanmış olur (Tosuner ve Arıkan, 2007: 197). Gelir Vergisi’nde artan oranlı vergi tarifesi kullanılmaktadır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun ikinci kısmında indirim, istisna ve muafiyetler incelenmekte olup, bu kısım içinde geçen tüm maddeler vergi harcaması sayılmamaktadır. Ayrıca bu kısmın dışında da yer alan maddelerden bazıları vergi harcaması kapsamına alınmıştır. Kanunda yer alıp 2013 yılı bütçesi vergi harcaması ekinde yer alan indirim, istisna ve muafiyete ait maddeler aşağıda verilmektedir. Bu maddelerde geçen tutarlar 2013 yılı için geçerlidir.

3.2.1.1. Muafiyetler

Vergiden Muaf Esnaf

GVK Madde 9: Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç);

2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51'inci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

7. Ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

8. Bu Kanunun 47nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;

9. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar. Esnaf muaflığından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar. Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi

ile bağılı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaftır.

Esnaflığa ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi verilir. Bu belgenin şekil ve muhtevasının tayin ve tespiti ile iptali ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu muafılığın, 94'üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur.

Gelir vergisinin içinde yer almakla beraber, vergi ödeme gücünün bulunmadığı varsayılan önemli bir ticaret erbabı esnaf muafılığıyla gelir vergisi dışında bırakılmıştır. Bu muafılıkta amaç kaybolmaya yüz tutan, teknolojiye ve zamana yenilmekle karşı karşıya kalan kültürel, geleneksel ve sanatsal değeri olan meslek kollarını ayakta tutabilmek ve bu işlerle uğraşanları teşvik etmektir. Sosyal ve ekonomik açıdan korunmaya çalışılan bu alanların vergilendirilmesi halinde elde edilen gelirler az olduğundan idareye maliyetinin elde edilecek vergi gelirinden çok olacağı da düşünülmektedir.

Esnaflığında yararlanan kişi sayısının bilinmemesi ve sistemin dahilinde olmaması nedeniyle bir kayıt dışılık ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucunda vergi ödeme gücü olan mükelleflerde esnaf muafılığından yararlanma yolunu seçmişlerdir. Vergi otoritesi, bu yolu seçenleri engellemek için yapılan düzenlemeyle esnaf muafılığından yararlanabilmeyi faaliyet gösterilen yerdeki belediyeden belge alma koşuluna bağlamıştır.

Esnaflığa vergileme ilkeleri açısından bakacak olursak, Adam Smith'in adalet ilkesiyle ters düşmektedir. Çünkü adalet ilkesine göre herkes ödeme gücü oranında kamu harcamalarına katılmalıdır. Fakat bu muafiyet vergi ödeme gücü olan bazı mükellefler için de açık kapı bırakmaktadır. Gelirine bakılmaksızın kolaylık sağlanan mükellefleri gören diğer mükellefler vergiden kaçınma yollarına başvurabilecektir.

3.2.1.2. İstisnalar

Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

GVK Madde 20: Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.

Sürekli değişen koşullar nedeniyle idare taleplere cevap vermekte yetersiz kalabilmektedir. Devlet ihtiyaç duyulan alanlara yatırım yapabilmesi için vergi gelirlerini arttırmalı ya da borçlanmalıdır. Her iki yöntem de mükellefler üzerinde bir yük oluşturmaktadır. Oy kaygısı, mükellef baskısı gibi sebeplerden dolayı artıramadığı vergi gelirleri yerine idare, bazı kolaylıklar sağlayarak taleplerin karşılanma işini özel sektöre gödürebilir. Bunlardan biri de eğitim ve öğretim işletmelerinde sağlanan kazanç istisnasıdır. Bu şekilde devlet sosyal hayata müdahale edilebilmektedir.

Gayrisafi yurtiçi hasıla içerisinde yer alan eğitim harcamalarının payı tüm ülkelerde yüksek seviyelerdedir. Eğitim sorununun çözümünde devletin sağlamış olduğu yatırımlar yeterli olmamaktadır. Bunun yanında genç nüfuslu bir ülke olmamız sebebiyle eğitim sorunu sadece bütçe imkanı ile giderilememektedir. Bu nedenle gerçek yada tüzel kişiler tarafından işletilen okullar eğitimdeki açığı kapatmada önem arz etmektedir.

Gayrimenkuller ve Haklarda İstisnalar

GVK Madde 21: Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2013 yılı için 3.200 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine

bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2013 yılı için 60.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Bu istisnada amaç konut arzını artırarak sosyal ve inşaat sektörüne canlılık kazandırarak ekonomik hayata müdahale etmek olabilir. Ayrıca mesken sahiplerinin yüksek miktarda kira bedeli istemelerinin de önüne geçen bir düzenlemedir. Fakat toplumda kendi evine sahip olmayan ve kirada oturan vatandaşlar var iken, kira geliri elde edip bu geliri vergiden istisna edilen bu mükellefler adalet ilkesini bozmaktadır. Adalet ilkesine göre herkes ödeme gücüne göre vergilendirilmelidir.

Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar

GVK Madde 22/1: Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır.

Tek primli yıllık gelir sigortaları gelecekteki planlarınız için şimdiden birikim yapmanızı sağlayan bir sigorta türüdür. Bu sigortanın istisna tutulmasıyla bireylerin yastık altında para tutmaları engellenebilmekte ve böylelikle ekonomiye para akışı sağlanabilmektedir. Ayrıca sağlanan bu istisna ile sermaye piyasasının gelişimine katkı sağlanmaktadır. Bu uygulama ile kişilerin tasarruflarını arttırmak amaçlanmaktadır.

Ücretlerde İstisnalar

GVK Madde 23: Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;

2. Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;

3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;

5. Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;

6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);

7. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;

8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2013 yılı için 12,00 TL'yi aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.);

9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri;

12. 3308 sayılı ıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari creti aşmayan cretleri;

13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malliyet, dul ve yetim aylıkları;

14. Kanun ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği cretler;

15. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl mill müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen cretler (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla);

Toplumun dar gelirli kesimi hayatlarını idame ettirebilmek için çeşitli el sanatları veya çiftçilik ile uğraşmaktadır. Teknolojiden yoksun olarak yapılan bu tür işler emek istemektedir. Küçük hacimli ve geleneksel faaliyetlerin yok olmasını engellemek için sağlanan kolaylıklar bu işletmelerin ayakta kalmasına ve istihdam oluşturmasına katkı sağlamaktadır. Ayrıca, maden işçilerine uygulanan istisna, zor koşullarda çalışmanın karşılığı olarak düşünülmektedir.

Hükümlü, tutuklu ve düşkünlere bulunduğu yerdeki atölyelerde verilen imkanlar dahilinde yapmış olduğu işler için ödenen ücretlerin vergiden istisna tutulması, bu kişilerin hayata daha sıkı tutunmasına ve yakınlarının maddi desteğine ihtiyaç duymamasına yardımcı olmaktadır. Sanat okulları veya bu mahiyetteki yerlerde çalışan öğrencilerin emeklerinin karşılığını alması ve bu gelirin vergiden istisna edilmesi, öğrencilerin çalışma hayatına dahil olmasına, düşünme ve yaratıcılık kabiliyetlerinin gelişmesine katkı sağlamaktadır.

Ülkenin gelişmesini sağlayabilmek için nitelikli insana ihtiyaç vardır. Bunu sağlamanın yollarından biri de ıraklık eğitimidir. Çıraklık eğitimi ile 14 yaş üzerindeki kişilerin teorik ve mesleki eğitimlerinin bir programa göre yapılması ve iş disiplini

kazanılması sağlanmaktadır. Ayrıca yapılan işlerin kalitesi ve verimi artmaktadır. Sağlanmış olan ücret istisnası ile 14 yaş üzerindeki kişilerin ülkenin ihtiyaç duyduğu kalifiye bireyler olmaları ve sosyal güvenlik kapsamına alınmaları teşvik edilmektedir.

Vergilemede, bir taraftan herkesin ödeme gücüne göre harcamaların finansmanına katılması istenirken diğer taraftan da bazı sosyal ve ekonomik fonksiyonların gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Yukarıda ele alınan maddelerle vergi açısından dezavantajlı olan toplumun dar gelirli kesimi koruma altına alınmaya çalışılmıştır. Bu sayede vergi yükünün adil dağılımına imkan vermeye çalışılmaktadır.

Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

GVK Madde 25: Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);

4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);

5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);

6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

7. 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);

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

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

Ülkemizin mevcut durumu göz önünde tutulduğunda nüfus içerisinde en yüksek payı dar gelirli olanlar oluşturmaktadır. Sosyal devlet gereği vatandaşların refah düzeyini artırmak devletin görevi olarak kabul edilebilmektedir. Bundan dolayı da kanun koyucular vergi harcamaları yoluyla bu kişilere kolaylıklar sağlamaya çalışmaktadır.

Teşvik, İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar

GVK Madde 29: Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

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

2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış

personale; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;

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

4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

Bilimi, sanatı, tarımı, hayvancılığı kısacası ülke bakımından faydalı her türlü iş ve faaliyetleri geliştirmek, ülkenin uluslararası tanınırlığını geliştirmek ve rekabet gücünü artırmakta, ülkenin gelişmesine katkı sağlamakta ve toplumun refah düzeyini yükseltmektedir. Bu tarz faaliyetlerle uğraşan kişi sayısını arttırmak ve onları teşvik etmek amacıyla, onlara verilen ikramiye ve mükafatlar vergiden istisna tutulmaktadır. Ayrıca devlet, amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeleri de vergiden istisna tutarak, kişileri spor yapmaya ve yarışmalara katılmaya özendirilmektedir. Bu sayede, sporun gelişmesi sağlanmakta, sağlıklı bireyler yetiştirmek ve yetenekli sporcular ortaya çıkmaktadır.

Sergi ve Panayır İstisnası

GVK Madde 30: Dar mükellefiyete tabi olanların aşağıdaki kazançları Gelir Vergisi'nden müstesnadır.

1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);

2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar;

Sergi ve panayır istisnası toplumun belirli kesimine hizmet edip tüm mükellefleri kapsamadığından vergileme ilkesi olan adalet ilkesi ile çelişmektedir. Ayrıca istisna dışında kalan kesimin üretim faaliyetlerini de etkileyebilmektedir. Fakat ülkedeki sergi ve panayırların teşvik edilmesi, ülkeye diğer devletlerden gelen kişi sayısını arttırarak turizme

ve ülke tanıtımına katkı sağlayabilmektedir. Ayrıca sergi ve panayırar sayesinde vatandaşların farklı ürünlerle tanışması da sağlanmış olmaktadır.

Değer Artış Kazançlarında İstisnalar

GVK Mükerrer Madde 80: Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

2. 70'inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder. Bir takvim

yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2013 yılı için 9.400 TL'si vergisinden müstesnadır.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

Arızı Kazançlarda İstisna

GVK Madde 82: Vergiye tâbi arızı kazançlar şunlardır:

1. Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.

2. Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).

6. Dar mükellefiyete tâbi olanların 45'inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2013 yılı için 21.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

3.2.1.3. İndirimler

Ücretlerde İndirimler

GVK Madde 63: Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

2. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler;

3. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.);

4. Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.).

Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez. Yabancı parayla ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir. Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende

fıyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlenir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere ülkemizde vergi yükünün en fazla olduğu kesim dar gelirlilerdir. Genellikle ücret geliri elde eden dar gelirliler, stopaj yöntemi ile vergilendirildiğinden dolayı vergiden kaçamamaktadır. Vergi gelirlerinin ağırlıklı olarak büyük kısmını dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Adından da anlaşılaçağı üzere dar gelirli kesimin geliri düşüktür ve gelirini tasarruf yollarına yönlendirememektedir. Diğer taraftan gelir üzerinde oluşturulacak ağır vergi yükü mükellefleri çalışma yerine çalışmama tercihin e itebilmektedir. 63'üncü madde ile sağlanan kolaylıklarla dar gelirli mükelleflere tasarruf imkanı tanınmaktadır.

Diğer İndirimler

GVK Madde 89: Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşığıdaki indirimler yapılabilir:

1. Beyan edilen gelirin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63'üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin % 50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.);

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

2. Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121'inci Madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler.);

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31'inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.);

4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar;

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı;

6. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı;

7. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel

araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) lkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya

uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir.);

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si;

9. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi";

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10. Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan ayni veya nakdi bağışların tamamı;

11. İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı;

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin % 10'unu aşmayan kısmı.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya % 100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

Bireysel emeklilik ve hayat sigortasına yapılan ödemelerin belli oranının mükellefler tarafından indirim konusu yapmasına izin verilmektedir. Bu sayede mükellefler geleceklerini güvence altına alabilecek ve tasarruf yapma eğiliminde olabileceklerdir. Ayrıca sağlanan kolaylıkla özel sigortacılık teşvik edilerek, devletin üzerinde büyük yük oluşturan sosyal sigorta harcamalarının azaltılması amaçlanmaktadır.

Ülkemizde eğitim ve sağlık harcamalarının mükellef gelirleri içerisindeki payı oldukça yüksektir. Buradaki yükseklik eğitime ve sağlığa harcanan paraların fazla olmasından ziyade, gelirin az olmasından kaynaklanmaktadır. Ülkenin gelişmesi için sağlıklı ve eğitilmiş bireylere ihtiyaç vardır. Günümüzde, sağlık ve eğitim bireylerin yeme, içme ve barınma gibi temel ihtiyacı olarak kabul edilmektedir. Mükellefler, kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin bu temel ihtiyaçlarını karşılamak için yaptığı harcamaları belirli oranda indirim konusu yapabilmektedir.

Türkiye’de 1986 yılında fakirlere yardım etmek ve sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı güçlendirmek için Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu kurulmuştur. Ancak fon kaynaklarının yoksullukla mücadelede yeterli olmadığı görülmektedir. Devletin fon aracılığıyla yaptığı desteklerdeki yetersizlik, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıfları önemli hale getirmiştir. Bu dernek ve vakıflara yapılan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri indirim konusu yapılarak mükelleflerin de yardım faaliyetlerine katılmaları teşvik edilmektedir.

Türkiye Kızılay Derneği insan sağlığının korunmasında muhtaç ve korunmasız insanlara yardım etmektedir. Türkiye Yeşilay Cemiyeti ise alkol ve uyuşturucu gibi kötü alışkanlıklarla mücadele etmekte ve daha sağlıklı bir toplum ve bu toplumun yaşayacağı temiz bir çevre oluşturma gayretindedir. Bu iki kurum devletin yapması gereken bazı işleri üstlendiğinden, devlet bu kurumlara yapılan nakdi bağış ve yardımları mükelleflerin beyannamelerinden indirmelerine izin vermektedir.

GVK Geçici Madde 75: 31/12/2013 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için % 90’ı, diğerleri için % 80’i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz.

GVK Geçici Madde 80: Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

GVK Geçici Madde 82: 31/12/2017 tarihine kadar, 9/12/1994 tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek 5'inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran % 100 olarak uygulanır.

Yıllık indirim tutarı 1.000.000 TL'yi aşamaz. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Bakanlar Kurulu birinci fıkrada yer alan 31/12/2017 tarihini beş yıla kadar uzatmaya, bu madde kapsamında indirim oranını ve azami indirim tutarını % 50'sine kadar artırmaya ve bu oran ve tutarları sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

Yukarıda ele alınan maddeler sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlar doğrultusunda vergi harcaması olarak değerlendirilmiştir.

3.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından Vergi Harcamaları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun konusu, kurumların elde ettikleri kurum kazançlarıdır. Kurumlar Vergisi'nde gelirin kazanıldığı kaynak önemli olmamakta, tüm gelir kurum kazancı sayılmaktadır (Mutluer ve diğerleri, 2007: 153). Gelirin konusu oluşturan yedi unsur aynı zamanda, Kurumlar Vergisi'nin de konusunu oluşturmaktadır (Pehlivan, 2010: 247). Kurum tarafından elde edilen kazanç, gelir vergisinde olduğu gibi yıllık, safi, gerçek, genel ve elde edilmiş olma özelliklerini taşımalıdır (Şenyüz, 2005: 147).

Kurumlar Vergisi mükellefleri, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu teşekkülleri, dernek ve vakıflar ve iş ortaklıklarıdır. Kurumlar Vergisi'nde mükellefiyet gelir vergisinde olduğu gibi tam ve dar mükellefiyet olarak ikiye ayrılır (Mutluer ve diğerleri, 2007: 158). Tam mükellefiyette kanuni veya iş merkezi Türkiye'de olanlar, Türkiye ya da yurtdışında elde ettikleri kazançların tümü vergilendirilmektedir. Dar mükellefiyette ise, kanuni ve iş merkezleri Türkiye'de olmayanlar sadece Türkiye'deki kazançları üzerinden vergilendirilmektedir (Altay, 2012: 23).

Kurumlar Vergisi vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olur. Kurumlar Vergisi'nde yıllık, muhtasar ve özel olmak üzere üç çeşit beyanname mevcuttur (Mutluer ve diğerleri, 2007: 160). Beyanname kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmektedir. Beyanname verilme tarihi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci günü ile yirmi beşinci günü akşamına kadar olan süredir (Bilici ve Gerçek, 2012: 167). Tarh işlemi, beyannamenin ilgili vergi dairesine gelmesinden itibaren 3 gün içerisinde gerçekleştirilir (Şenyüz, 2005: 170).

Kurumlar Vergisi beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar tahsil edilmektedir (Pehlivan, 2010: 276). Kurumlar Vergisinin tarifesi sabit oranlıdır. Bu vergiye uygulanacak oran % 20 olarak belirlenmiştir (Bilici ve Gerçek, 2012: 166).

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun birinci kısmının ikinci bölümünde muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir. Burada geçen muafiyet ve istisnalara ait maddelerin tamamı kanun koyucular tarafından vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. İkinci bölümün dışında olup vergi harcaması sayılan maddelerde vardır. Kanunda yer alıp 2013 bütçesi vergi harcamaları ekinde gösterilen maddeler aşağıdadır.

3.2.2.1. Muafiyetler

KVK Madde 4/1: Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.

1) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

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

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.

Yukarıda adı geçen maddelerle kurumlara sağlanmış olan muafiyetler; ülkenin tanıtımını, teknoloji transferini, sosyal konut anlayışını, yerel düzeydeki kamu hizmetlerinin etkinlik kazanmasını, kentlere göçü engellemeyi, kırsal kesimde yaşayan halkın temel ihtiyaçlarını kolaylaştırmayı, tarımsal desteği, spor faaliyetleri ile sağlıklı bir toplum oluşturmayı, insanlar arasındaki dayanışmayı arttırmayı ve düzenli bir konutlaşmayı sağlamak gibi sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlar içermektedir.

3.2.2.2. İstisnalar

KVK Madde 5/1: Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanılan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır (Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran % 100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.).

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır. Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

f) Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

1) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).

Kurumlara sağlanan istisnalarla; özel kesimin eğitim faaliyetlerine yatırım yapmasını teşvik etmek, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etki kullanılmasına olanak sağlamak, kurumların mali bünyelerini güçlendirmek, bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra meydana gelen tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılması bankaların mali bünyelerini güçlendirmek, batık kredilerin geri dönüş olanaklarını genişletmek ve TMSF'nin elinde bulunan bankaların alacaklarının tahsilatında karşılaşılan güçlükleri azaltmak hedeflenmektedir.

3.2.2.3. İndirimler

KVK Madde 10/1: Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak

harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı

veya modernizasyon çalışmalarına ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

g) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin % 10'unu aşmayan kısmı.

ğ) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün arttırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi milli hasıla içindeki payının arttırılması büyük önem taşımaktadır. Ar-Ge için sağlanan vergi harcaması, işletmeleri

yeni bilgi ve teknoloji arayışına itmekte ve bunun sonucunda işletmelerin verimli çalışmalarını sağlayabilmektedir.

Vergi harcamaları olarak değerlendirilen indirimlerdeki amaçlar; ülkemizdeki sportif faaliyetleri, dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini, araştırma geliştirme faaliyetlerini, kültür ve sanat faaliyetlerini teşvik etmek, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek sayılabilmektedir.

3.2.2.4. İndirimli Oran

KVK Madde 32/A:

1. Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

2. Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya % 80'e kadar artırmaya,

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

3. İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

4. Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

5. Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması

nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

6. Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

7. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

8. Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

9. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

KVK Geçici Madde 4: Münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31/12/2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75'i geçmemek üzere indirimli uygulatmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu madde hükmünden gelir vergisi mükellefleri de yararlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

KVK Geçici Madde 5:

1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin bu madde kapsamında 31/12/2009 tarihine kadar yapılan birleşmelerinde;

a) Birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerleme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi,

b) Birleşmeden doğan kazançların tamamının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen şirketin sermayesine eklenmesi,

c) Birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini; münfesihi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi,

ç) Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesihi kurum tarafından, 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması şartlarıyla birleşme işlemlerinden doğan kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır.

2. Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlara, on birinci fıkra göre belirlenen indirimli kurumlar vergisi uygulanır.

3. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ): 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulmuş olup 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta bildirgesine göre 10 ila 250 işçi çalıştıran ve 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon Türk Lirasını geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon Türk Lirasından az olan ticari işletmeleri,

b) Birleşme: Tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin 18'inci madde uyarınca birleşerek yeni bir anonim şirket oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve anonim şirket statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasını ifade eder.

4. Birleşilen kurumun; indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar, bu Kanunun 18'inci ve 19'uncu maddelerine göre birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulması (31/12/2009 tarihine kadar KOBİ'lerin kendi aralarında yapacakları hariç) ile tasfiye edilmesi veya sermaye azaltımında bulunması halinde, birleşmeden dolayı istisna edilen ya da indirimli oran uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, gecikme faizi ile birlikte birleşilen kurumdan tahsil edilir.

5. Bu madde uyarınca birleşen kurumların birleşme tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, 9'uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen şartlarla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

6. Münfesih kurumdan devralınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için, faydalı ömürleri dikkate alınarak münfesih kurumdaki kayıtlı değerleri üzerinden kalan süre için amortisman ayrılabilir.

7. Birleşilen kurum tarafından devralınan varlıkların, devir bedelinden düşük bir bedelle satılması durumunda oluşan zararlar, birleşilen kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

8. Birleşme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bu maddeye göre indirimli kurumlar vergisi uygulanan

hesap dönemlerinde satışı halinde 5'inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendi hükmü uygulanmaz.

9. KOBİ tanımı kapsamına giren gelir vergisi mükellefleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81'inci maddesinde aranan şartları (değerleme hükümleri hariç) sağlamaları kaydıyla, bu madde hükümlerinden yararlanır.

10. Bu maddeye göre yapılan birleşmeler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81'inci maddesinde belirtilen işlemler ile bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirilir.

11. Bakanlar Kurulu, bu maddeden yararlanan işletmeler için kurumlar vergisi oranını, % 75'e kadar indirimli uygulamaya; Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ekonomik kalkınmanın sağlanması için tasarrufların ve yatırımların artırılması gerekmektedir. Vergilerde sağlanan kolaylıklarla gelir ve tasarruflar artarak yatırımların artması sağlanabilmektedir. Bu durumda işsizlik azalmaktadır. Kişilerin gelirleri artmakta ve gelir dağılımının olumlu yönde etkilenmesine katkı sağlanabilmektedir.

3.2.3. Diğer Vergiler Açısından Vergi Harcamaları

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmında istisnalar ve üçüncü kısmında indirimler belirtilmiştir. Fakat bu kısımlarda geçen kolaylıkların tamamı vergi harcaması kapsamına alınmamış, bazıları vergi sisteminin yapısal unsurları olarak sayılmıştır. Kanunda yer alıp 2013 bütçesi vergi harcamaları ekinde gösterilen maddeler KDVK Madde 13- a/ b/ c/ d/ g, Madde 17: 1- b, Madde 17: 4- g/ k/ l/ m/ r/ s/ ş/ u/ v ve Geçici Madde 29'dur.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ikinci bölümünde istisnalar başlığı altında vergi harcamaları ele alınmıştır. Kanunda yer alıp 2013 bütçesi vergi harcamaları ekinde gösterilen maddeler ÖTVK Madde 7: 1- b/ c, 2- a/ b/ c, 3- a/ b, 5, 6, Madde 8: 2,

Geçici Madde 5 ve Madde 12/BKK 2003/5868'dir. Yapılacak olan çalışmaya KDV ve ÖTV dahil edilmediğinden, bu kanunlarda ayrıntıya yer verilmemiştir.

Vergi otoritesi vergi harcamaları raporu hazırlarken yukarıdaki kanunlar dışında kalan ve vergi harcaması olarak ele alınan maddeleri diğer kanunlar başlığı altında göstermiştir. 2013 yılı bütçesine ek vergi harcamaları raporunda diğer kanunlar altında gösterilen maddeler aşağıdadır.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

Madde 3: Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB (Free On Board) bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin vergi harcaması kapsamına alınmasındaki amaç; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek olarak belirtilebilir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Kanunu

Geçici madde 2: Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

Madde 3:

1. Ar-Ge indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya

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

2. Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

4691 ve 5746 sayılı kanunlarda geçen maddeler vergi harcaması kapsamına alınarak Ar-Ge faaliyetleri teşvik edilmeye çalışılmaktadır. Ar-ge faaliyetleri arttırılarak teknolojik bilgi üretilebilmekte ve böylece ülke sanayii uluslararası piyasada rekabet edebilir seviyeye ulaşabilmektedir. Teknolojik bilgi ile ürün kalitesi veya standardı yükselmekte, verimlilik artmakta ve üretim maliyetleri düşmektedir. Gelişen teknoloji sayesinde ülke ekonomisi ihracata yönelik bir yapıya kavuşabilmektedir. Sağlanan kolaylıktan dolayı işletmeler teknoloji yoğun alanlara ağırlık verebilmekte ve ileri teknolojilerle üretim düzeyini arttırabilmektedir. Ayrıca işletmelerin teknolojik yeniliklere açık olması araştırmacı ve vasıflı kişilere iş imkanı sağlayacaktır. Ar-Ge alanında sağlanan

kolaylıklar ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermayelerin ülkemize girişine katkı sağlaması açısından önem arz etmektedir.

5084 sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki Kanunu

Madde 3: 2'nci maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde;

a) 1.4.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az on işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin;

Ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Terkin edilecek tutar, işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisinin çarpımı sonucu bulunacak değer üzerinden yukarıda belirtilen oranlara göre saptanan tutarı aşamaz.

Bazı iller için sağlanan bu kolaylıklarla yatırımlar arttırılmakta ve ülke ekonomisine katkı sağlanmaktadır. En az on işçi koşuluyla işletmelerin işçi çalıştırmaları özendirilmekte ve böylece istihdama katkı sağlamaları amaçlanmaktadır.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

Madde 88: Bu Kanunun 11. fıkrasına göre Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.

3.3. Vergi Harcamalarının Vergi İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergilerin düzenlenmesi ve uygulanmasında uyulması gereken koşullar vergileme ilkeleri ile belirtilmektedir. Bir diğer anlatımla vergilerin uygulanmasını düzenlerken,

toplumun kabul etmiş olduğu hedeflerle ters düşmemesini sağlayan nitelikler vergileme ilkeleri olarak tanımlanmaktadır (Uluatam, 2005: 287).

Zaman içerisinde vergi kavramında değişimlere paralel olarak vergileme ilkeleri de değişmiştir. Vergileme ilkelerinin dinamik niteliği sayesinde günümüzde oldukça çeşitlenmiştir. Vergilendirme ile ilgili olarak uyulması gereken kurallar çeşitli düşünür ve iktisatçılar tarafından bahsedilmektedir. Grotius, Pusendorf, Hobbes, Hume, Bodin bu konuyla ilgili olarak doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilenen yazarların en eskileri olarak kabul edilmektedir. Sonraki dönemlerde ise, Adam Smith, J. S Mill, Adolph Wagner ve Sismondi gibi düşünürler modern iktisadın ve maliye kuramının gelişimine önemli katkılarda bulunmuşlardır. Bunların yanında Adam Smith'in vergilendirme ilkeleri önemini hala korumaktadır (Uluatam, 2005: 287; Nadaroğlu, 2000: 299).

3.3.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Pek çok iktisatçı eserlerinde vergi ilkelerine yer vermiş olsa da, Adam Smith'in "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde üzerinde durduğu adalet (iktidar-ödeme gücü), kesinlik (belirlilik), uygunluk ve iktisadilik ilkeleri herkes tarafından kabul görmüş vergi ilkeleridir (Edizdoğan ve diğerleri, 2012: 36; Nadaroğlu, 2000: 301).

Adalet (İktidar- Ödeme Gücü) İlkesi

Bu ilke iktidar, eşitlik, ödeme gücü ilkesi olarakta adlandırılmaktadır. Adam Smith'e göre ülkede yaşayan herkes ödeme gücüne göre kamu harcamalarına katılmalıdır. Adam Smith bu ilkeyi açıklarken, devlet harcamalarını birçok hissedarı bulunan büyük bir mülkü idare gelirlerine benzetmekte ve hissedarların bu mülkten sağladıkları menfaatle orantılı olarak harcamalara da katılmaları gerektiği ifadesine yer vermektedir (Nadaroğlu, 2000: 301; Eker, 2009: 181; Edizdoğan ve diğerleri; 2012: 237).

Vergi harcamaları Adam Smith'in adalet ilkesiyle çelişebilmektedir. Herkes harcamaların finansmanına katılsa bile devletin belirli bir bölge, sektör, kişi ya da kurumlardan tahsil edeceği verginin bir kısmından ya da tamamından vazgeçmesi, harcamaların finansmanına katılan diğer mükellefler üzerinde psikolojik etki

uyandıracaktır. Bu durum ise, vergi gayretini düşürmekte ve vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığına yol açmaktadır.

Kesinlik (Belirlilik) İlkesi

Belirlilik ilkesi olarak da bilinen bu ilke her mükellefin ödenmesi gereken vergi veya borcun miktarını, ödeme zamanını, ödeme şeklini bilmesini ifade etmektedir. Mükelleflerin ve diğer herkesin vergiye karşı tepki duymaması ve vergi otoritesine karşı güvenlerinin sarsılmaması için ödemek zorunda olduğu verginin kesin, açık ve belli olması gerekmektedir (Muter ve diğerleri, 2006: 158; Nadaroğlu, 2000: 301).

Eğer vergi harcaması kanunlarda açık bir şekilde belirtilmişse mükellefler de bu konu hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bu açıdan vergi harcamaları kesinlik ilkesiyle çelişmemektedir.

Uygunluk İlkesi

Kolaylık ilkesi de denen bu ilkeye göre vergi, yükümlüler için en uygun şartlarda ve en az rahatsızlık verecek zamanda alınmalıdır. Böylece vergi yükümlüsü vergiyi ödeme eğiliminde olacak ve mümkün olduğunca vergiden kaçınma yoluna başvurmayacaktır. Bu ilke vergi gelirlerinin artmasında önemli bir rol oynamaktadır (Aksoy, 2011: 223; Edizdoğan ve diğerleri; 2012: 237).

Sağlanmış olan vergi kolaylıkları mükelleflerin vergi yükünde bir azalmaya sebep olduğundan mükellefi olumlu yönde etkilemektedir. Diğer taraftan, uygunluk ilkesi gereği mükellef için uygun şartların ve zamanın da sağlanmasıyla mükelleflerin vergi ödeme eğilimleri artma gösterecektir.

İktisadilik İlkesi

Tasarruf ilkesi de denilen bu ilke, mükelleflerden alınacak verginin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğunca düşük tutulmasını yani mükellefin cebinden çıkan para ile hazineye giren para arasındaki farkın en düşük seviyede olmasını ifade etmektedir.

Aynı zamanda bu ilke tarh ile tahsil arasındaki zamanın da asgari olması gerektiğini belirtmektedir (Aksoy, 2001: 223; Erdem ve diğerleri, 2012: 121).

Vergi harcamaları beyanname üzerinde ek bir kalem oluşturduğundan, verginin tarhının hesaplanmasında fazladan iş yüküne sebep olmakta ve vergi toplanma maliyetlerini arttırabilmektedir. Bu yönden bakıldığında vergi harcamaları iktisadilik ilkesi ile uyuşmamaktadır.

3.3.2. Adolph Wagner’ın Vergileme İlkeleri

Wagner, Adam Smith tarafından söylenen vergilendirme ilkelerini tamamlayıcı şekilde açıklamalar yapmaya çalışmıştır. Wagner’e göre, vergilendirme ilkeleri mali, iktisadi, ahlaki, teknik ve idari ilkeler olarak dörde ayrılmaktadır.

Mali İlkeler

Mali ilkeler yeterlilik ve esneklik ilkeleri olarak kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Yeterlilik ilkesi, devlet harcamalarının finansman kaynağının önemli bir payının vergilerden sağlanmasını ifade etmektedir. Esneklik ilkesi ise, vergilerde yapılacak olan değişimlerin devletin ihtiyaç duyduğu gelir değişimlerine cevap verebilecek özelliği taşıması ilkesidir. Kısaca vergi sisteminin artan gelir gereksinimlerine hızlı cevap vermesi gerektiği ifade edilmektedir (Erdem ve diğerleri, 2012: 121; Edizdoğan ve diğerleri, 2012: 238).

Devletin sunacağı kamusal hizmetlerin karşılığında bir harcamada bulunulması gerekmektedir. Kamu harcamalarının asıl finansman kaynağı olan vergiler, devletin vergi harcamaları yoluyla azalmakta, bu durum ise gelirleri düşürücü etki yaratmaktadır. Bundan dolayı vergi harcamaları yeterlilik ve esneklik ilkesi ile ters düşebilmektedir.

İktisadilik İlkesi

Ekonomik açıdan en uygun vergi kaynağının belirlenmesi ilkesi ve mükelleflerce uygun vergi türlerini seçme ilkesi olarak ikiye ayrılmaktadır. En uygun vergi kaynağının

belirlenmesi ilkesi, ekonominin üretim, dağıtım ve yükümlüler üzerinde oluşturacağı etkiler açısından uygun vergi türlerinin neler olması gerektiği üzerinde durmaktadır. Mükelleflerce uygun vergi türlerini seçme ilkesi, verginin yansımaları ile ilgilidir. Wagner'e göre, yansıma olayı dikkate alınarak vergi sistemi ile belirli vergilerin etkilerinin araştırılıp elde edilen sonuçlara göre vergi türlerinin düzenlenmesi gerekmektedir (Muter ve diğerleri, 2006: 160).

Devlet vergi harcamalarını belirlerken mükellef davranışları, vergi yapısı, ekonomik konjonktür gibi etkenleri göz önünde bulundurmaktadır. Vergi harcaması vergi sisteminin bir parçası olduğundan maliye politikası ile ulaşılmak istenen amaçlara hizmet etmektedir. Dolayısıyla uygun vergi kaynaklarına sağlanan vergi kolaylıkları üretimi arttırabilmekte, işsizliği ve mükellefler üzerindeki vergi yükünü azaltabilmektedir.

Tekrar gözden geçirilen vergi sisteminde belirli alan ve sektörlerde vergiler yansıtılabileceği gibi vergi harcaması uygulamaları ile yansıtılmış olan fazla vergiler de hafifletilebilmektedir.

Ahlaki İlkeler

Wagner'e göre ahlaki ilkeler genellik ilkesi ve eşitlik ilkesi olarak ikiye ayrılmaktadır. Genellik ilkesi, toplumu oluşturan bireyler arasında ayırım yapılmaksızın herkesin vergilendirilmesi olarak adlandırılmaktadır. Günümüzde bu ilkenin tam uygulandığı söylenememektedir. Bunun başlıca nedeni, vergilendirme tekniklerinden kaynaklanan istisna ve muafiyetlerin uygulanmasıdır. Eşitlik ilkesi ise, verginin, vergi mükelleflerinin ödeme güçleri dikkate alınarak uygulanmasıdır. Burada aynı iş ve gelir düzeyine sahip olanların aynı işlemlerden geçmesi aynı vergiye tabi olmaları şeklinde ifade edilebilmektedir (Erdem ve diğerleri, 2012: 122).

Vergi harcamalarını verginin yapısal unsurundan ayıran özellik herkese değil, belirli sektör, bölge ve mükelleflere ayrıcalık tanınmasıdır. Tanınan bu ayrıcalıklar toplumdaki bireyleri vergilendirme açısından farklılaştırmaktadır.

Verginin ödeme güçlerine göre alınması vergi harcaması için doğru bir ifade olmayabilir. Vergi harcamaları ile bazı mükelleflerin kısmen veya tamamen vergiden muaf tutulması diğer mükellefler için negatif etki yaratabilmektedir. Gelir düzeyi yüksek olan bir mükellefin vergi vermemesi veya düşük oranda vergi vermesi, buna karşın gelir düzeyi düşük olan mükellefin yüksek oranda vergi vermesi verginin gelir sağlama amacıyla sapmalara neden olabilmektedir. Aynı iş ve gelir düzeyine sahip mükelleflerden bölgesel farklılıklardan dolayı vergi harcaması uygulamasına tabi olmayanlar vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı yollarına başvurabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi harcamaları verginin eşitlik ve genellik ilkeleri ile uyum sağlamamaktadır.

Teknik ve İdari İlkeler

Belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerinden oluşmaktadır. Belirlilik ilkesi, mükelleflerin vergiyi açık ve kesin olarak bilmeleri ve aynı zamanda verginin ödeme yeri, zamanı ve ödeme şekli gibi konularda tam bilgiye sahip olmalarıdır. Uygunluk ilkesi, verginin mükellefler tarafından en uygun zaman aralığında ve en uygun koşullarda ödenmesi üzerinde durmaktadır. İktisadilik ilkesi ise, verginin tarh ve tahsil masraflarının olabildiğince azaltılması anlamına gelmektedir. Bu ilkenin gerçekleşmesi vergi idaresinin başarı yetisine ve aynı zamanda halkın tutumu ve vergi yapısı ile doğrudan ilişkilidir (Muter ve diğerleri, 2006: 160).

Devlet vergileri kamu finansman aracı olarak kullanmaktadır ve vergileri oluştururken genel kabul görmüş ilkeleri dikkate almak durumundadır. Vergi harcamaları da vergi sisteminin içinde yer aldığından esas olarak bu ilkelerle uyumlu olmalıdır. Fakat vergi harcamaları verginin gelir sağlama amacından çok bir kayıp niteliğindedir. Bu nedenle devlet alacağının takipçisi olabilirken, vazgeçtiği gelirin sorumluluğunu mükellefe yükleyebilmektedir. Vergi kanunlarının açık ve kesin olduğu varsayımı altında vergi harcamaları da vergi sisteminin bir parçası olduğundan belirlilik ilkesi ile örtüşebilmektedir.

Uygunluk ilkesi mükellefleri düşünen bir ilkedir. Verginin mükelleflerin gelirlerinde bir azalmaya sebep olacağı aşîkârdır. Fakat bu azalma meydana gelirken mükellef için uygun zaman ve koşul gözetilmektedir. Bunun yanında vergi harcamaları da

mükelleflere kolaylık sağladığından uygunluk ilkesi bakımından bir tezatlık oluşturmayabilmektedir.

3.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri

Ülkemizde vazgeçilen gelir yöntemi kullanılarak yapılan vergi harcaması tahmini dört temel vergiye dayanılarak hazırlanmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği gibi bunlar; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve ÖTV'dir. Bunların dışında 2008 yılından beri diğer kanunlar adı altında serbest bölgeler kanunu, teknoloji geliştirme kanunu, yatırım ve istihdamın teşviki kanunu ve araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi hakkında kanuna ait vergi harcamaları tahmin edilmektedir.

Diğer kanunlarda yer alan hükümlere ilişkin vergi harcamalarının hesaplanması ise veri teminindeki zorluklar ve vergi harcamalarının küçük bir miktarını oluşturması sebebiyle yapılmamaktadır.

Tablo 3'de 2006 yılı ile 2013 yılı arasındaki bütçe eki olarak sunulan vergi harcaması cetveli dikkate alınarak, vergi türleri itibarıyla tahmin edilen toplam vergi harcamaları tutarı yer almaktadır.

Aşağıdaki tabloda üç yıllık olarak tahmin edilen vergi harcamalarının mevcut dönem için yapılan tahminleri dikkate alınmıştır. Adından da anlaşılacağı üzere veriler tahminlere dayandığından gerçek değerle örtüşmemektedir. Ayrıca gerçekleşen vergi harcamaları ile ilgili bir çalışma da yapılmamaktadır. 2009 yılında yapılan tahmine göre 2010 yılında toplam vergi harcaması tutarı 15.540.334.815 TL olarak tahmin edilirken, 2010 yılındaki tahmin 14.363.665.601 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3'e bakıldığında 2006 ve 2007 yılında sadece gelir vergisi, kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV kanunlarına göre tahminleme yapılırken, sonraki yıllarda yukarıda da adı geçen bazı kanunlar dikkate alınmıştır. On yıllık bir dönemi kapsayan vergi harcaması tahminlerinde 2010 yılı dışında sürekli bir artış gözlenmektedir. 2006 yılında toplam vergi

harcaması tahmini 8.592.275.346 TL olarak hesaplanırken, 2015 yılı için bu rakam yaklaşık üç kat artarak 27.429.067.278 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 3: 2006-2015 Yılları Toplam Vergi Harcaması Tahminleri (TL)

Yıllar	Gelir Vergisi Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu	Katma Değer Vergisi Kanunu	Özel Tüketim Vergisi Kanunu	Diğer Kanunlar	Toplam Vergi Harcaması Tahmini
2006	2.533.011.013	5.392.703.333	436.561.000	230.000.000	-----	8.592.275.346
2007	2.798.977.169	5.318.937.182	482.399.905	254.150.000	-----	8.854.464.257
2008	7.779.571.359	2.857.719.756	426.159.565	213.645.324	1.166.722.108	12.443.818.114
2009	9.729.876.051	2.439.580.242	857.742.605	260.416.838	1.396.607.037	14.684.222.775
2010	9.158.728.870	2.850.639.294	803.037.483	244.942.779	1.306.317.173	14.363.665.601
2011	10.818.483.850	3.968.104.044	947.943.283	289.057.071	1.542.129.423	17.565.717.673
2012	12.714.760.086	2.156.117.728	896.579.106	339.419.712	1.810.861.709	17.917.738.341
2013	14.017.491.921	4.776.549.213	1.242.492.467	375.730.301	2.004.584.857	22.416.848.762
2014	15.513.713.528	5.252.509.891	1.376.371.031	416.215.241	2.220.578.875	24.779.388.568
2015	17.181.105.309	5.802.378.276	1.524.675.009	461.062.433	2.459.846.249	27.429.067.278

Kaynak: BUMKO, 2006-2013 yılları bütçe kanunu ve ekleri

Devletin yapmış olduğu hesaplamalar geleceğe dönük tahminleri oluşturduğundan gerçekleşen değerler çok farklı olabilmektedir. Ülkemizde veri yetersizliği ve beyannamelerin ayrıntılara yer vermemesinden dolayı gerçekleştirmeleri bireysel olarak hesaplamak zordur. Bunlara rağmen aşağıda gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini dikkate alınarak devletin bu vergilerden vazgeçtiği gelir hesaplanmaya çalışılacaktır.

3.4.1. Gelir Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri

Vergi harcamaları içerisinde en fazla pay gelir vergisine aittir. Bu çalışmada gelir vergisi beyannameleri temel alınarak vergi harcamaları miktarı bulunmaya çalışılmaktadır. Vergi harcamaları hesaplanırken beyannamede bulunan ve vergi harcaması kapsamına giren kolaylıklar dikkate alınmıştır. Gelir vergisi artan oranlı vergi tarifesine sahip olduğundan ortalama vergi oranı dikkate alınmıştır. Ortalama vergi oranı beyana göre hesaplanan gelir vergisinin gelir vergisi matrahına bölünmesi sonucu bulunmuştur. Her yıl ayrı tutarlar söz konusu olduğundan ve mükelleflerin durumu değiştiğinden bu oran tekrardan hesaplanmıştır.

2006 ve 2007 yılında beyan edilen gelir vergisine otomasyon uygulaması olmayan mal müdürlüklerindeki gayrimenkul sermaye iradı için yıllık gelir vergisi beyannameleri de ilave edilmiştir. 2007 yılından sonra gelirin bütün unsurları tek vergi beyanında toplandığından ek bir uygulamaya gerek kalmamıştır. Beyannamede gösterilen vergi matrahından indirilecek tutarların ortalama vergi oranı ile çarpılması sonucu devletin vazgeçtiği gelir hesaplanmıştır.

Tablo 5’de tablo 4’de örneği verilen beyana dayanan gelir vergisi dikkate alınmıştır. Ülkemizde gelir vergisi büyük oranda stopaj yöntemine dayanmaktadır. Örneğin; 2011 yılında tahsil edilen 59.885.000.000 TL’lik gelir vergisinin 54.966.421.000 TL’sini ve 2010 yılında tahsil edilen 49.385.289.000 TL’lik gelir vergisinin 45.453.538.000 TL’sini stopaj yöntemi ile alınan vergiler oluşturmuştur. Stopaj yönteminde vergiler kaynakta kesilmektedir ve muhtasar beyanname ile bildirilmektedir. Bu şekilde gelir hak sahibinin eline geçmeden vergilendirilmektedir. Kanuni mükellef olan işçi veya memura ücret veya maaş ödeyen işveren, daha bu ödemeyi yapmadan önce, işçi veya memurun aldığı ücret veya maaştan kanunen ödemesi gerekli olan gelir vergisini kesmekte ve yasal süre içinde bu kestiği vergileri vergi sorumlusu sıfatı ile bir muhtasar beyanname düzenleyerek vergi dairesine ödemektedir.

Tablo 4: 2011 Yılı Gelir Vergisi Beyannamesi

(Gelir Bildirimi)				
	Mük.Say.	Zarar	Mük.Say.	Kâr
Ticari Kazançlar	453.667	4.299.795.268,56	1.111.218	12.651.899.204,39
Zirai Kazançlar	1.218	22.789.898,59	4.824	110.768.150,36
Serbest Meslek Kazançları	20.796	136.958.542,40	106.291	4.971.359.310,43
Ücretler			5.380	1.399.900.626,40
Gayri Menkul Sermaye İratları	843	6.384.909,92	161.512	3.297.932.168,12
Menkul Sermaye İratları			18.356	3.930.182.206,32
Diğer Kazanç ve İratlar			90.911	932.551.440,83
TOPLAM	475.951	4.465.928.619,47	1.312.512	27.294.593.106,85
ZARAR	419.685	3.949.643.810,16		
KÂR			1.300.989	26.778.308.297,54
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	78.855	1.463.117.311,76		
BEYAN EDİLECEK GELİRLERDEN İNDİRİM				
İndirim Türü			Mük.Say.	İndirim Tutarı
Bireysel Emeklilik Katkı Payı			25.586	89.521.048,23
Şahıs Sigorta Primi			9.450	25.779.190,17
Eğitim ve Sağlık Harcamaları			25.225	161.148.998,19
Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar			1.229	378.947.896,64
Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar			73	513.988,65
Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar			93	4.785.854,20
Sponsorluk Harcamaları			29	671.296,20
AR-GE İndirimi (GVK'ya Göre)			51	2.361.021,23
AR-GE İndirimi (5746 Sayılı Kanuna Göre)			43	7.374.755,21
Diğer Bağış ve İndirimler			3.294	107.542.333,11
Mahsup Edilecek İndirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı			126.679	2.241.763.693,59
Mahsup Sonrası Kalan Tutar				24.536.544.603,95
(Vergi Bildirimi)				
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)			1.279.942	25.993.519.436,16
Hesaplanan Gelir Vergisi			1.279.787	6.889.987.715,49
Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler			128	2.115.531,23
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler			150.922	3.112.187.976,29
Geçici Vergiler			805.136	1.422.556.683,31
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı			918.084	4.538.176.263,47
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi			877.527	2.858.934.214,23

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013

Ayrıca, incelemede ele alınan gelir vergisi beyannamesi basit usulde gelir vergisi ve geçici vergi beyannamelerini de dikkate almamaktadır. Bu açıdan bakıldığında gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergi geliri toplam gelir vergisi gelirinin yaklaşık olarak %10'una denk gelmektedir. Yapılan çalışma sonucunda bulunan vergi harcaması tutarlarının küçük değerlerde çıkmasının başka bir nedeni ise, gelir vergisi mükellefi

konumunda olan kişilerin sağlanmış olan kolaylıklar sonucu beyanname vermemesidir. Toplam gelir vergisi vergi harcaması tahmininde önemli yer tutan bu kolaylıklara esnaf muaflığı, ücret istisnası ve mesken istisnasını örnek olarak verilebilir.

Tablo 5: Gelir Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri (1000 TL)

NO	Açıklama	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1	GSYİH	758.390.785	843.178.421	950.534.250	952.558.578	1.098.799.348	1.297.713.210
2	Toplam Vergi Gelirleri	151.271.701	171.098.466	189.980.827	196.313.308	235.714.637	284.490.016
3	Toplam Gelir Vergisi Geliri	31.727.644	38.061.543	44.430.339	46.018.360	49.385.289	59.885.000
4	Toplam Gelir Vergisi VH	2.533.011	2.798.977	7.779.571	9.729.876	9.158.728	10.818.483
5	Gelir Vergisi Beyanı	14.608.331	17.001.307	17.474.078	18.889.128	21.339.689	25.993.519
6	Beyana Göre Hesaplanan GV	3.630.748	4.289.985	4.387.498	4.787.015	5.475.135	6.889.987
7	Ortalama Vergi Oranı (6/5) %	24,8	25,2	25,1	25,3	25,6	26,5
8	Beyan Edilen Kolaylıklar	196.436	206.958	285.894	318.277	370.487	778.646
9	Vergi Harcaması	48.716	52.153	71.759	80.524	94.844	206.341
10	4/1 (%)	0,3	0,3	0,8	1,0	0,8	0,8
11	4/2 (%)	1,6	1,4	4,0	4,9	3,8	3,8

Kaynak: BUMKO, Merkezi yönetim gelirleri ve merkezi yönetim bütçe kanunu ve ekleri, GİB, Beyanname özetleri ve TÜİK, Harcama yöntemi ile GSYİH tabloları dikkate alınarak hazırlanmıştır (Tabloda VH vergi harcamalarını, GV gelir vergisini, 10 numaralı açıklama toplam gelir vergisi vergi harcamalarının GSYİH'ya oranını ve 11 numaralı açıklama toplam gelir vergisi vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranını ifade etmektedir.).

Beyannameler dikkate alınarak hesaplanan vergi harcamalarına bakıldığında sürekli ve düzenli bir artış gözlenmektedir. 2006 yılında 48.716.000 TL olarak bulunan gelir kaybı, 2007’de 52.153.000 TL’ye, 2010’da 94.844.000 TL’ye ve 2011’de 2010 göre iki kattan fazla artarak 206.341.000 TL’ye yükselmiştir.

Tablo 5’e göre toplam gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarına bakıldığında dalgalı bir artış meydana geldiği görülmektedir. 2006 ve 2007 yıllarında 2.500.000.000 TL civarında tahmin edilen vergi harcaması 2008 yılında büyük bir artış göstererek 7.779.571.000 TL’ye çıkmıştır. 2010 yılında 2009 yılına göre azalma gösteren vergi harcamaları tahmini 2011 yılında tekrar artarak 10.818.483.000 TL olarak tahmin edilmiştir.

Gelir vergisine ait vergi harcamalarının tutarlarındaki dalgalanma, düzenli bir artış gösteren GSYİH ve toplam vergi gelirlerine göre de devam etmektedir. 2006 yılı gelir vergisine ait toplam vergi harcamalarının GSYİH’ya oranı % 0,3 ve toplam vergi gelirlerine oranı % 1,6 olarak hesaplanmıştır. Bu oranlar 2007 yılı için sırasıyla % 0,3 ve % 1,4’tür. 2009’da % 1,0’a çıkan toplam gelir vergisi vergi harcamalarının GSYİH içindeki payı 2010 ve 2011 yıllarında % 0,8’de kalmıştır. Toplam gelir vergisi vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı 2009 yılında % 4,9 olurken, bu oran 2010 ve 2011 yıllarında % 3,8 olarak gerçekleşmiştir.

3.4.2. Kurumlar Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri

Yapılan çalışmada kurumlar vergisi beyannameleri temel alınarak vergi harcamaları miktarı bulunmaya çalışılmaktadır. Vergi harcamaları hesaplanırken beyannamede bulunan ve vergi harcaması kapsamına giren kolaylıklar dikkate alınmıştır. Beyannamelerde belirtilmiş olan kolaylıklar kurumlar vergisi oranı olan % 20 ile çarpılarak devletin almaktan vazgeçtiği gelirler bulunmuştur.

Tablo 6: 2011 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi

(Vergi Bildirimi)		
		(TL)
Dönem Safi Kurum Kazancı	335.179	131.657.612.869,29
KVK'nın 32/A Md.Kap. İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	724	1.054.869.594,39
KVK'nın Geçici 4.Md.Kap. İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	13	17.426.212,63
KVK'nın Geçici 5.Md.Kap. İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	69	229.383.974,82
Genel Orana Tabi Matrah	334.639	130.278.385.008,56
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları	168	77.548.078,89
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	223.444	52.616.892.513
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısım	213	877.655.330,99
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER		
Türü	Mükellef S.	Tutarı
İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)	2.386	13.559.923.436,51
Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)	589	3.725.119.741,97
Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)	394	1.826.331.898,59
Eğ. ve Öğ. Kur. ile Rehabilitasyon Mrk. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-i)	131	71.228.630,16
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	585	1.231.611.810,53
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	749	645.900.655,13
Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Sağlanan Kazançlar	384	1.055.524.354,73
Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)	73	566.110.198,58
Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)	3	51.643.792,47
Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)	33	602.955.389,33
Taşınmaz ve İst. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)	889	7.569.814.628,30
Bankl. veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. Ve İst. His. ile Kur. Sen., İnt. Sen. ve R.Hakları Sat. Kaz. (K.V.K. Mad. 5/1-f)	31	605.188.303,12
Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g)	45	1.174.856.709,02
Diğer İndirimler ve İstisnalar	7.162	35.200.723.673,96
TOPLAM		67.886.933.222,40
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA ve İNDİRİMLER		
Türü	Mükellef S.	Tutarı
Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)	891	123.877.153,04
Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)	2.387	432.652.291,65
Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatına İlişkin Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)	636	423.412.744,93
Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-d)	44	47.306.135,94
Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)	181	26.648.727,42
Yatırım İndirimi İstisnası	879	4.188.980.174,13
BKK Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)	286	32.701.986,38
Ar-Ge İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)	250	252.864.298,88
Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3)	467	1.380.637.047,80
İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansı'na Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	2	494.354,00
Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (KVK Mad. 10/1-f)	152	6.550.981,98
Diğer İndirimler	1.548	6.333.300.212,16
TOPLAM		13.249.426.108,31

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013

2006 yılında kurumlar vergisi değişmiştir. Kurumlar vergisi için 2006 yılında yayınlanan vergi harcamaları listesi eski 5422 sayılı kurumlar vergisi kanununa göre belirlenirken beyannameler yeni 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununa göre düzenlenmiştir. Bundan dolayı 2006 yılı için yapılan hesaplamada 2007 yılı vergi harcamaları listesi kullanılmıştır. Kurumlar vergisi kanununun dördüncü maddesinde düzenlenen muafiyetler beyannamede yer almadığından incelemeye tabi tutulamamaktadır. Buna ek olarak beyannamede önemli tutarlara sahip diğer indirim ve istisnalar başlığı altındaki kolaylıkların tam olarak hangi maddeye göre hesaplandığı bilinmediğinden bu tutarlarda yapılan çalışmaya katılmamıştır.

İncelenmiş olan 2006-2011 dönemleri kurumlar vergisi beyannamelerinin içerikleri aynı olmasına rağmen her yıl yayınlanan vergi harcaması listeleri farklılık göstermektedir. Kurumlar vergisi kanununun istisnalar başlıklı beşinci maddesinin bütün bentleri 2006 ve 2007 yıllarında vergi harcaması sayılırken 2007 yılından sonra sadece (c,e,f,h,ı) bentleri vergi harcaması olarak değerlendirilmiştir.

Ayrıca diğer indirimler başlıklı kurumlar vergisi onuncu maddesinde bulunan (a,b,c,d) bentleri dışındaki bentler 2006 ve 2007 yıllarında vergi harcaması olarak kabul edilmemiştir. 2008 ve 2009 yıllarında eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatına ilişkin bağış ve yardımları düzenleyen (ç) bendi ile bakanlar kurulu kararı uyarınca başbakanlık aracılığıyla yapılan bağış ve yardımları düzenleyen (e) bendi vergi harcaması kapsamına alınmıştır. 2010 yılına kadar vergi harcaması listesinde yer almayıp verginin temel unsuru olarak değerlendirilen ve Türkiye Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımları içeren (f) bendi de 2010 ve 2011 yıllarında vergi harcamaları listesinin içerisinde değerlendirilmiştir.

**Tablo 7: Kurumlar Vergisi Beyannamelerine Göre Vergi Harcaması Tahminleri
(1000 TL)**

NO	Açıklama	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1	GSYİH	758.390.785	843.178.421	950.534.250	952.558.578	1.098.799.348	1.297.713.210
2	Toplam Vergi Gelirleri	151.271.701	171.098.466	189.980.827	196.313.308	235.714.637	284.490.016
3	Toplam KV Geliri	12.447.354	15.718.474	18.658.195	20.701.805	22.854.846	29.233.725
4	Toplam KV VH	5.392.703	5.318.937	2.857.719	2.439.580	2.850.639	3.968.104
5	Beyan Edilen Kolaylıklar	36.713.301	39.190.066	20.330.850	6.386.756	10.692.587	18.793.474
6	Kurumlar Vergisi Oranı	20	20	20	20	20	20
7	Vergi Harcaması	7.342.660	7.838.018	4.066.170	1.277.351	2.138.517	3.758.694
8	4/1 (%)	0,7	0,6	0,3	0,2	0,2	0,3
9	4/2 (%)	3,5	3,1	1,5	1,2	1,2	1,4
10	7/1 (%)	0,9	0,9	0,4	0,1	0,2	0,3
11	7/2 (%)	4,8	4,5	2,1	0,6	0,9	1,3

Kaynak: BUMKO, Merkezi yönetim gelirleri ve merkezi yönetim bütçe kanunu ve ekleri, GİB, Beyanname özetleri ve TÜİK, Harcama yöntemi ile GSYİH tabloları dikkate alınarak hazırlanmıştır (Tabloda VH vergi harcamalarını, KV kurumlar vergisini, 8 numaralı açıklama devlet tarafından tahmin edilen toplam kurumlar vergisi vergi harcamalarının GSYİH'ya oranını, 9 numaralı açıklama devlet tarafından tahmin edilen toplam kurumlar vergisi vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranını, 10 numaralı açıklama beyannameler üzerinden bulunan kurumlar vergisi vergi harcamalarının GSYİH'ya oranını, 11 numaralı açıklama beyannameler üzerinden bulunan kurumlar vergisi vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranını ifade etmektedir.).

Tablo 7'ye göre 2006, 2007 ve 2008 yılları için beyannameler üzerinden hesaplanan vergi harcamaları tutarları devletin hesapladığı tutarların çok üzerinde çıkmıştır. 2006 yılında kurumlar vergisi içindeki vergi harcamaları tahmini 5.392.703.000

TL olurken, beyannameler üzerinden bulunan tutar 7.342.660.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Yukarıda da bahsedildiği gibi bulunan değere muafiyetler ve beyannameler içerisindeki vergi harcamaları listesinde yer alan diğer indirim ve istisnalarda ilave edildiği zaman gerçek tutar tahmininin daha da üzerinde olacaktır. 2009, 2010 ve 2011 yıllarında beyannamelerde indirim ve istisna olarak değerlendirilen fakat vergi harcamaları listesinden çıkarılan maddelerden dolayı beyannameler üzerinden bulunan tutar, devletin hesaplamış olduğu vergi harcamaları tahmininin altında kalmıştır. Fakat yine de dikkate alınmayan muafiyetler ile diğer indirim ve istisnalar hesaplama katıldığında bulunacak tutarın tahmin edilen tutardan fazla olacağı düşünülmektedir.

Hem devletin yayınlamış olduğu vergi harcaması raporlarındaki tutarlara hem de beyannamelerden bulunan vergi harcaması tutarlarına bakıldığında, birbirleri arasında paralel bir dalgalanma olduğu gözükmemektedir. Devletin yapmış olduğu tahminde 2006 yılında 5.392.703.000 TL olan vergi harcaması tutarı, 2009 yılında 2.439.580.000 TL'ye düşmüş ve 2011 yılında 3.968.104.000 TL'ye yükselmiştir. Beyannameler üzerinden yapılan hesaplamalarda da benzer sonuçlar elde edilmiştir. 2006 yılı için hesaplanan vergi harcaması tutarı 7.342.660.000 TL olurken, bu tutar 2009 yılında 1.277.351.000 TL ve 2011 yılında 3.758.694.000 TL olmuştur.

Devletin yayınlamış olduğu vergi harcamaları tahminine göre kurumlar vergisine ait vergi harcamalarının GSYİH'ya oranı 2006 yılında % 0,7, 2008 yılında % 0,3 ve 2011 yılında % 0,3 olmaktadır. Beyannameler üzerinden yapılan hesaplama göre ise kurumlar vergisine ait vergi harcamaları GSYİH'nın 2006 yılında % 0,9'una, 2008 yılında % 0,4'üne ve 2011 yılında % 0,3'üne denk gelmektedir.

Kurumlar vergisine ait vergi harcamaları toplam vergi gelirleri açısından değerlendirildiğinde ise 2007 yılı için tapılan tahmin toplam vergi gelirlerinin % 3,1'i iken, beyannameler üzerinden bulunan değer % 4,5'tir. 2010 yılına bakacak olursak, devletin yapmış olduğu vergi harcaması tahmini toplam vergi gelirlerinin % 1,2'sine denk gelirken, beyannameler üzerinden bulunan vergi harcaması tutarı toplam vergi gelirlerinin % 0,9'una tekabül etmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tüm ülkeler belirli ekonomik, siyasal ve sosyal politika hedeflerini gerçekleştirmek için kamu harcamasına başvurmaktadır. Bazen ülkeler kamu harcaması yapmak yerine gerekli gördüğü alanlara bazı kolaylıklar sağlamaktadır. Vergisel açıdan ele alınan bu kolaylıklar vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Vergi harcaması kavramı verginin toplanmasında harcanan tutarı değil, devletin almaktan vazgeçtiği geliri ifade etmektedir.

Vergi harcamasının genel kabul görmüş bir tanımı yoktur. Vergi harcamasının tanımı ve kapsamı bulunduğu ülkenin vergi sisteminin özelliklerine göre değişiklik göstermektedir. Vergi harcaması; vergilendirilmesi gereken konu veya mükelleflerin kısmen veya tamamen, süreli veya süresiz olarak vergi dışı tutulmasını sağlayan, vergi borcu veya matrahtaki azalmayla devlet bütçesinde gelir kayıplarına yol açan mevcut vergi sistemindeki sapmalar olarak tanımlanabilir.

Vergi harcamasının ekonomik, siyasal ve sosyal amaçları vardır. Geliştirilmesi istenen alanlara teşvik verilerek ülke ekonomisini korumak ve geliştirmek ekonomik amaçla sağlanmaktadır. Vergi harcaması ile aileyi koruma, eğitimi destekleme ve sosyal dengeyi sağlama gibi sosyal amaçlara da hizmet edilebilmektedir. Vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet, bazı çıkar gruplarına veya karşılıklı olmak koşuluyla diğer ülkelere siyasi amaçlar doğrultusunda vergi harcamasını kullanarak ayrıcalıklar tanıyabilmektedir.

Vergi harcaması, vergi matrahında veya borcundaki azalmalara sebep olan vergi sistemi içindeki maddelere göre farklılıklar göstermektedir. Bunlar; muafiyet, istisna, indirim, vergi erteleme ve indirimli oran uygulaması gibi farklı formlarda karşımıza çıkmaktadır.

Kamu politikası açısından vergi harcamaları, doğrudan kamu harcamaları ile elde edilebilen benzer sonuçları veren devlet müdahalesinin alternatif bir aracıdır. Kamu

harcamaları ile vergi harcamalarının bu açıdan birçok ortak yönleri olmasına karşın farklı yönleri de mevcuttur. Kamu harcamaları ile vergi harcamalarının ortak yönlerine; yararlanana fayda sağlaması, karar alma yetkisinin devlete ait olması, kamu yararını sağlaması ve maliye politikası aracı olması gibi örnekler verilebilir. Kamu harcamaları zorunludur ve bütçede yer almaktadır. Kamu harcamalarından yararlanmak için bir şart aranmamaktadır. Kamu harcamalarının aksine vergi harcamaları isteğe bağlıdır ve bütçede yer almamaktadır. Vergi harcamalarından yararlanmak bazı koşullara bağlıdır.

Vergi harcamaları, devlet merkezîyetçiliğinden uzak karar alındığından istenilen yönde ve çabuk gerçekleşebilmektedir. Vergi harcamaları özel sektör katılımını teşvik etmekte ve kamu harcamalarına göre daha basit ve etkili olabilmektedir. Fakat bu avantajların yanında vergi harcamaları; saydamlıktan uzak olma, vergi kanunlarını karmaşık hale getirme, mükelleflere vergiden kaçınma imkanı tanıma, belirli gruplara kolaylık sağlayarak vergilendirme ilkelerine ters düşme, devletin vergi gelirlerini azaltma, kaybedilen gelire karşı yüksek vergi oranları getirebilme, yönetim ve denetimi zorlaştırma gibi dezavantajlara da sahiptir.

Vergi harcamalarının bütçe süreci, raporlama zamanı ve yöntemi gibi konularda uluslararası bir kalıp yoktur. Vergi harcamalarının hesaplanmasında çoğu ülke vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Bazı ülkeler vergi harcaması raporlarını yasal zorunluluk haline getirerek, bütçe eki veya istatistiki bilgi olarak yayınlamaktadır. Çalışmada ele alınan ülkelere bakıldığında, bu raporlar, Almanya hariç (iki yılda bir) her yıl yapılmaktadır. Raporların kapsamı çoğunlukla ülkenin yönetim şekline bağlı olarak federal veya merkezi hükümet vergileri ile sınırlıdır. Vergi harcaması raporlarının yapılma amacı mali sistemi güçlendirmektir. Raporlar sayesinde vergi harcamalarının ekonomik etkileri de analiz edilebilmektedir. Vergi harcaması raporları sadece kamuyu bilgilendirmemekte, aynı zamanda vergi gelirlerinin de boyutunu göstermektedir. Böylece kamu, devletin vergi harcaması uygulamaması durumunda ne kadar gelir elde edeceğini de öğrenebilmektedir.

Dünyada vergi harcaması kavramı 1960'lerden sonra ortaya çıkmaya başlamış ve sonraki yıllarda pek çok ülke vergi harcamasını vergi sistemi içerisinde değerlendirmiştir. Türkiye ise dünyaya ayak uydurmada geç kalmış ve ilk vergi harcaması çalışmasını 2001 yılında gerçekleştirmiştir. Daha sonra 2003 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve

Kontrol Kanunu'nun 18. Maddesi ile vergi harcaması cetvelinin Merkezi Yönetim Bütçesi'ne eklenmesi hükmü getirilmiştir. İlk olarak 2006 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na ekli B Cetveli içerisinde yer alan Vergi Harcamaları Listesi; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisindeki muafiyet, istisna ve indirim maddelerini kapsamıştır. 2007 yılında Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından Vergi Harcamaları Raporu yayınlanmıştır. Türkiye'de vergi harcaması için yayınlanan tek resmi rapor budur. Sonraki yıllarda ayrıntıya yer verilmeden, sadece yukarıda adı geçen kanunlara ve birkaç farklı kanun maddesine ait vergi harcamalarının toplam tahminleri yayınlanmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri esas alınarak yapılan vergi harcaması tahminleri, yayınlanmış olan tahminlerle örtüşmemektedir. 2006 yılında yapılan tahminlerde kurumlar vergisine ait toplam tutar 5.392.703.00 TL olarak gösterilirken, kurumlar vergisi beyannamesine göre bu tutar 7.342.660.000 TL olarak hesaplanmıştır. Hesaplama bazı vergi harcaması maddelerinin beyannamede ayırt edilemediğinden dikkate alınmadığı düşünüldüğünde aradaki farkın daha da fazla olacağı açıktır. Elde edilen rakamlar dikkate alındığında, Türkiye'de bütçe eki olarak sunulan vergi harcaması tahminleri amaca hizmet etmede yetersiz kalmaktadır. Çünkü vergi harcaması raporunun vergi sistemine katkı sağlaması, bütçeleme sürecini geliştirmesi ve mali saydamlığı sağlaması beklenmektedir.

Türkiye'de yayınlanan vergi harcaması listelerine bakıldığında bir tutarlılıktan söz etmek mümkün gözükmemektedir. 2006 ve 2007 yıllarında vergi harcaması olarak kabul edilen bazı maddeler sonraki yıllarda vergi harcaması kapsamından çıkarılmıştır. Örneğin; 2006 yılında vergi harcaması sayılan iştirak kazançları, 2008 yılında vergi harcaması listesinden çıkarılmıştır. Ayrıca Türkiye Kızılay Derneği'ne yapılan nakdi bağış ve yardımlar da 2010 yılında vergi harcaması listesine girmiştir. Bu örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu maddelerin mükelleflere sağladığı kolaylıklar vergi sisteminde uzun süreden beri vardır. Bir kolaylığın vergi harcaması adı altında gösterilmesinin mükellef açısından pek farkı yoktur. Mükellefler 2008 yılından önce iştirak kazançlarını nasıl beyannamelerinden indirdiyseler, 2008 yılından sonra da bu kazançlarını beyannamelerinden indirmeye devam etmektedirler. Buradaki sıkıntı, hangi maddenin vergi harcaması kapsamında değerlendirileceği, hangi maddenin standart vergi yapısının

bir parçası olacağı kararının verilmesidir. Vergi harcaması analizlerine konu olacak vergilerin belirlenmesi, vergi harcamalarının tanımlanması, sınıflandırılması ve maliyetlerinin hesaplanması vergi sisteminin de sağlıklı bir şekilde işlemesine yardımcı olacaktır. Aksine bir durumda düzenli ve ayrıntılı bir vergi harcaması raporu hazırlanıp, her yıl yayınlanması, ne mali saydamlığa ne de etkin politikaların uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

Türk vergi sisteminde vergi harcamaları açısından bir eksiklik de bazı kolaylıklar kayıt altına alınmadığından hesaplamasının da yapılamamasıdır. Örneğin esnaf muaflığı veya kamu idare kuruluşları tarafından yetkili idari makamların izniyle açılan sergi, fuar ve panayırılar sonucu ortaya çıkacak gelir kaybının hesaplanması tahminden öteye gidememektedir. Devlet bu gibi işlemleri kayıt altına alıp mevcut vergi kaynaklarının ne kadarını vergi dışı bıraktığını, bu vergi harcamalarının devlete maliyetinin ne kadar olduğunu ve uygulanan kolaylığın gerekli olup olmadığını gözden geçirebilir. Böylece devlet vergi harcamalarını etkin bir şekilde politika aracı olarak kullanabilir.

Vergi harcaması vergi harcaması hükümlerinden yararlanmayan mükellefler için eşitsizlik ortaya çıkarmaktadır. Vergi harcaması dolayısıyla bazı mükelleflerin vergi yükü azalmakta, buna karşılık amacından sapan uygulamalar neticesinde bazı mükelleflerin vergi yükü artmaktadır. Böylece vergi yükü artan mükellefler, diğerlerine göre rekabet güçlerini kaybetmektedir. Ayrıca vergi veren mükelleflerden diğerlerine bir transfer söz konusu olacağından gelir dağılımında da bozulmalar meydana gelecektir. Bunlardan dolayı vergi harcaması listesi oluşturulurken toplumun her kesimi dikkate alınmalıdır.

Vergi harcamalarının performansı denetlenmeli ve bilgi sağlaması için yayınlanmalıdır. Böylece mükellefler karlı olmayan faaliyetlerden uzak duracak, tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarında daha dikkatli davranabilecek ve kaynaklar daha etkin kullanılabilir. Ayrıca vergi harcamaları kamu harcamalarına benzemektedir. Bundan dolayı vergi harcamaları da kamu harcamaları gibi bütçeye eklenmeli ve bir harcama kalemi olarak ayrıntılı bir şekilde gösterilmelidir. Böylece vergi harcamalarının etkin ve verimli olup olmadığı gözlemlenebilecek ve ulaşılacak istenen amaçlara vergi harcamaları yoluyla ulaşılabilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akdoğan, Abdurrahman (2006), **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aksoy, Şerafettin (2011), **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Altay, Güven (2012), “Kurumlar Vergisi Mükellefleri ve Mükellefiyet Türleri”, **Vergi Raporu, Aylık Maliye, Ekonomi ve Hukuk Dergisi**, 151, 7-27.
- Altshuler, Rosanne ve Dietz, Robert (2011), “Reconsidering Tax Expenditure Estimation”, **National Tax Journal**, 64, 459-490.
- Bilici, Nurettin ve Bilici, Adem (2011), **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, Nurettin ve Gerçek, Adnan (2012), **Özel Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, No 2646, Açıköğretim Fakültesi Yayını, No 1613.
- Bird, R ve Oldman, O. (1990), “Taxation In Developing Countries”, **The Johns Hopkins University Press, Fourth Edition**, 123-132.
- Bratic, Vjekoslav (2006), “Tax Expenditures: A Theoretical Review”, **Financial Theory and Practice**, Volume (30), 113-127.
- Bixi, Hana Polackova ve diğerleri (2004), “Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Though The Tax System”, **The World Bank**, 3-245.
- Burton, Mark ve Stewart, Miranda (2011), “Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management”, **A Report on Country Experince For Civil Society Advocates**, 5-84.
- Collins, Micheal ve diğerleri (2011), “Tax Expenditures: Revenue and Information Forgone- The Experience of Ireland”, **67th Annual Congress of The International Institute of Public Finance University of Michigan**, 1-20.

- Coşkun, Zeynep (2010), **Tax Expenditures In The European Union and Turkey**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Orta Doğu Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelikkaya, Ali ve diğerleri (2013), **Özel Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.
- Davie, Bruce (1994), “Tax Expenditures In The Federal Excise Tax System”, **National Tax Journal**, 1, 67-75.
- Department of Finance Canada, <http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2012/taxexp1201-eng.asp> (28.04.2013).
- Devrim, Fevzi (2002), **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Basımevi.
- Edizdoğan, Nihat ve diğerleri (2012), **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Eker, Aytaç (2009), **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İzmir: Birleşik Matbaa.
- Erdem, Metin ve diğerleri (2012), **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ferhatoğlu, Emrah (2005), “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 5, 122-134.
- Ferhatoğlu, Emrah (2001), **Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Fikir, Halit (2012), “Vergi Harcaması Politikası”, **Maliye, Ekonomi, Hukuk Dergisi**, 157, 67-75.
- Giray, Filiz (2002), “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 11, 23-45.
- Gönül, Hasan Halil (2007), “ABD’de Vergi Harcamaları”, **Yaklaşım Dergisi**, 171, 2-7.

- Gülmez, B. (2003), “Vergi Harcaması Kavramı, Türk Vergi Sistemine Dahil Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi”, **Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu**, 11-72.
- Hutton, Eric (2010), “A Basic Framework For Evaluating Value Added Tax Expenditures”, **Inter-American Development Bank**, No: IDB-DP-138, 2-134.
- IMF (2001), Manual on Fiscal Transparency Glossary, 1-6. (Erişim Tarihi: 05.12.2012).
- Jacobsen, Michael Riis ve diğerleri (2010), “Tax Expenditures In The Nordic Countries”, **A Report From A Nordic Working Group Presented At The Nordic Tax Economist Meeting In Oslo**, 132-155.
- Karabacak, İbrahim (2009), **Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, Tolga (2012), “Gelir Vergisinin Konusu ve Mükellefleri”, **Vergi Raporu, Aylık Maliye, Ekonomi ve Hukuk Dergisi**, 150, 7-15.
- 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, 341-366.
- Kraan, Dirk-Jan (2004), “Off-Budget and Tax Expenditures”, **OECD Journal on Budgeting**, 4, 125-138.
- Küçük, Şaban (2007), “Türkiye’de Vergi Harcamaları”, **Yaklaşım Dergisi**, 174, 61-68.
- Listokin, Yair (1996), “A Note On Tax Expenditures and Business Cycle Fluctuations”, **National Association Proceedings**, 11, 98-125.
- Maliye Bakanlığı (2001), **Vergi Harcamaları**, Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü Yayınları.

Maliye Bakanlığı (2007), **Vergi Harcamaları Raporu**, Gelirler Politikaları Genel Müdürlüğü Yayınları.

Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Merkezi Yönetim Bütçesi”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,163/merkezi-yonetim-butcesi.html> (11.03.2013).

Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “Bütçe Kanunu ve Ekleri”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,947/2010.html> (08.03.2013).

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “Bütçe Gelirleri”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (12.03.2013).

McDonald, Hayal (2010), **Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Mikesell, J., L. (2002), ” The Tax Expenditure Budgets, Budget Policy and Tax Policy: Confusion In The United States”, **Public Budgeting&Finance**, 2, 25-45.

Minassian, Terasa Ter (2007), **Manual on Fiscal Transparency**.

Muter, Naci ve diğerleri (2006), **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Manisa: Emek Matbaacılık ve Yayıncılık.

Mutluer, Kamil ve diğerleri (2007), **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

Nadaroğlu, Halil (2000), **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Kırklareli: Beta Basım Yayın Dağıtım.

OECD (2004), Best Practice Guidelines-Off Budget and Tax Expenditures, **25th Annual Meeting Of Senior Budget Officials**.

OECD (2010), **Tax Expenditures in OECD Countries**.

Öz, Ersan (2002), “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt (17), 57-74.

- Özbilen, Şevki (2010), **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özkara, Mehmet (2004), “Vergi Harcaması Olarak Uygulanan Vergi İstisnalarının Ekonomik Sonuçları”, http://www.Alomaliye.com/mehmet_ozkara_vergi_harc_istisnalar.htm (20.03.2013).
- 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, (10.01.2013).
- Öztürk, İlhami ve Sabuncu, Can Galip (2012), **Türk Sermaye Piyasasında Vergi Harcamaları**, İstanbul: İAB Yayınları.
- Pedük, Türkmen (2005), **Dünyada ve Türkiye’de Vergi Harcamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pedük, Türkben (2006), **Vergi Harcamaları**, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Pehlivan, Osman (2004), **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitapevi.
- Pehlivan, Osman (2005), **Vergi Hukuku**, Trabzon: Derya Kitapevi.
- Pehlivan, Osman (2010), **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Philipps, Lisa (2012), “The Globalization of Tax Expenditure Reporting: Transplanting Transparency In India and The Global South”, **Osgoode Hall Law School Research Paper Series**, 1-15.
- Poterba, James (2011), “Economic Analysis Of Tax Expenditures”, **National Tax Journal**, 64, 47-78.
- Saban, Nihal (2009), **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Sağbaş, İsa (2011), **Vergi Teorisi**, Ankara: Ece Matbaa.
- Saraç, Özgür (2010), “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, **Maliye Dergisi**, Sayı (159), 78-98.

- Sarılı, Mustafa Ali (2012), **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara: Hermes Baskı.
- Schick, A. (1986), “Controlling Nonconventional Expenditure: Tax Expenditures and Loans”, **Public Budgeting&Finance**, 6, 125-147.
- Seguin, Marc ve Gurr, Simon (2004), “Federal Tax Expenditures In Canada”, **The World Bank**, 97-125.
- Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2000), **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.
- Shaviro, D. N. (2003), “Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language”, **New York University School of Law, Public Law and Legal Theory Research Paper Series**, 72, 101-123.
- Stewart, Miranda (2012), “Tax Expenditures: Lessons From History and Country Experience”, **Quarterly Newsletter of The Tax Justice Network**, Volume (3), 1-20.
- Surrey, Stanley, S. (2011), **The Tax Expenditure Concept and Budget Reform Act of 1974**, Boston.
- Swift, Zhicheng Li (2006), “Managing The Effect of Tax Expenditures on National Budgets”, **World Bank Policy Research Working Paper**, 3927, 1-123.
- Şenyüz, Doğan (2005), **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Toder, Eric (2005), “Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis”, **Presented National Tax Association Meetings**, 4-18.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2007), **Türk Vergi Sistemi**, 12. Baskı, İzmir: Masaüstü Yayıncılık.
- TÜİK, “Harcama Yöntemi İle GSYH”, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1063 (11.04.2013).

- Uemura, Toshiyuki (2009), “An Estimation of Tax Expenditure In Japanese Income Tax From The Viewpoint Of The Fiscal Transparency”, **Government Auditing Review**, 16, 3-17.
- Uluatam, Özhan (1991), **Kamu Maliyesi**, Ankara: Savaş Yayınları.
- Uluatam, Özhan (2005), **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi.
- Uluatam, Özhan (1971), “Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası”, **Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları**, 7, 36-69.
- Villela, Luiz ve diğerleri (2010), “Tax Expenditures Budgets, Concepts and Challenges for Implementation”, **IDB Working Paper Series**, 131, 1-58.
- Villela, Luiz (2011), “Tax Expenditure: How To Measure The Erosion of The Tax Base”, **Tax Thematic Series, Tax Expenditure**, 54-60.
- Villela, Luiz ve diğerleri (2011), “Challenges for Measuring Tax Expenditure”, **Tax Thematic Series, Tax Expenditure**, Boston.
- World Bank (2003) **Why Worry About Tax Expenditures?**, Premnotes Economic Policy.

ÖZGEÇMİŞ

09.04.1985 tarihinde Trabzon'da dünyaya gelen Ahmet KÜÇÜK, ilköğrenimini Trabzon Araklı İyisu Köyü İlkokulunda, ortaöğrenimini Trabzon Araklı İmam Hatip Lisesinde ve liseyi Ankara Yenimahalle Mustafa Kemal Lisesinde tamamlamıştır. 2003 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye bölümünü kazanmıştır. Yükseköğrenimini yaparken Anadolu Üniversitesi, Açık Öğretim Fakültesi, Halkla İlişkiler ve Tanıtım bölümüne kayıt yapmış ve iki bölümden de 2008 yılında mezun olmuştur. Daha sonra Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye yüksek lisans programına kabul edilmiştir. 2011 yılında Anadolu Üniversitesi, İktisat bölümünü bitirmiştir. 2010 yılında Gümüşhane Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalında Araştırma Görevlisi olarak işe başlamıştır. Halen bu kurumda Araştırma Görevlisi olarak çalışmaya devam etmektedir. Evli ve İngilizce bilmektedir.