



UĞUR İLKER ERDOĞAN



T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA
TEZİ

VERGİ HARCAMALARININ ETKİNLİK ANALİZİ

UĞUR İLKER ERDOĞAN

MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI

EYLÜL 2021

MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI

EYLÜL 2021



VERGİ HARCAMALARININ ETKİNLİK ANALİZİ

Uğur İlker ERDOĞAN

DOKTORA TEZİ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE BİLİM DALI

GAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

EYLÜL 2021

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

(İmza)

Uğur İlker ERDOĞAN

30.09.2021

Vergi Harcamalarının Etkinlik Analizi

(Doktora Tezi)

Uğur İlker ERDOĞAN

GAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Eylül 2021

ÖZET

Vergi harcamaları, devletlerin bazı ekonomik, sosyal, mali ve siyasi hedeflere ulaşmak için tahsilinden vazgeçtiği veya ertelediği vergi gelirleridir. Vergi harcamalarının hesaplanması ve raporlanması ilk kez Federal Almanya’da 1950’lerin ortalarında, vergi teşvikleri kapsamında yapılmıştır. Tüm dünyada popüler hale gelmesi, zamanın vergi politikasından sorumlu ABD Hazine Bakan Yardımcısı Stanley S. Surrey’in çalışmalarıyla olmuştur. Surrey, vergi harcamalarına daha çok olumsuz bir bakış açısıyla yaklaşmış, vergi harcamalarına daha küçük bir vergi tabanına uygulanan yüksek vergi oranları gözüyle bakmıştır. Vergi harcamaları, bazı toplum kesimlerine “gizli bir refah” sağlamakta, denetim ve inceleme altına alınmadığı sürece katlanarak artmaktadırlar. Sonuçta, vergi gelirleri azalmakta, azalan vergi geliri açığını kapatmak için hükümetler daha yüksek vergi oranları belirlemek durumunda kalmaktadırlar. Ayrıca, vergi harcamalarının bütçe süreçlerine dâhil olmaması bu harcamaların “gizli” kalmasını sağlamakta, bütçe harcamaları için yapılan eleştirilerden kurtulmaktadır. Vergi harcamaları için bir diğer eleştiri konusu, bu teşvik veya yardımların neden bütçe kapsamında yapılmadığıdır. Hükümetlerin oy verenlerden, hükümete yakın kimselerden ve çeşitli lobi gruplarından etkilendiği günümüz dünyasında, bu harcamaların kötüye kullanıma açık olduğu görülecektir. Dolayısıyla, çok yüksek değerleri bulabilen vergi harcamalarının raporlanması ve değerlendirilmesi açıklık, şeffaflık, verimlilik ve etkinliğin sağlanması için gereklidir. Değerlendirme yapılırken, bu harcamaların hedeflenen amaçlara ne ölçüde fayda sağladığı, verimlilik ve etkinlik analizleriyle mümkün olabilecektir. Çeşitli etkinlik analizi yöntemleri bulunmaktadır. Veri Zarflama Analizi de bu yöntemlerinden biridir. Bu yöntemin en önemli özelliği, kullanım esnekliğinin olmasıdır. Farrell’in 1957 yılında yazdığı makalesinde belirttiği etkinliğin ölçülmesi fikri, Charnes, Cooper ve Rhodes tarafından sistematize edilmiş ve veri zarflama analizi ortaya çıkmıştır. Charnes ve arkadaşlarının ürettiği yöntem sabit verim varsayımına dayanmaktadır ve soyadlarının baş harflerinin kısaltması olan CCR yöntemi olarak bilinmektedir. Bu yöntem daha sonra değişen verim varsayımı eklenerek BCC yöntemi oluşturulmuştur. Yöntem kısaca, karar verici birimleri kıyaslayarak etkin olan ve etkin olmayanların etkinlik skorlarını, sıralamalarını ve projeksiyonlarını belirlemektedir. Bu çalışmada, bu yöntemler kullanılarak; Türkiye’de yapılan vergi harcamaları, verisi derlenebilen ülkeler ile kıyaslanmış, Türkiye’nin ve diğer ülkelerin etkinlik skorları, sıralamaları ve projeksiyonları belirlenmiştir.

Bilim Kodu : 112004

Anahtar Kelimeler : Vergi harcamaları, etkinlik, veri zarflama analizi

Sayfa Adedi : 321

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU

Efficiency Analysis of Tax Expenditures
(Ph. D. Thesis)
Uğur İlker ERDOĞAN
GAZİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
September 2021

ABSTRACT

Tax expenditures are tax revenues that governments give up or postpone their collection to achieve certain economic, social, financial and political goals. The calculation and reporting of tax expenditures were made for the first time in Federal Germany in the scope of tax incentives in the mid 1950s. It became popular all over the world through the work of the US Deputy Treasury Secretary Stanley S. Surrey, who was responsible for the tax policy of the time. Surrey approached the tax expenditures with a more negative perspective and regarded the high tax rates applied to a smaller tax base of tax expenditures. Tax expenditures provide “hidden welfare” to some community groups and increase exponentially unless they are under control and review. As a result, tax revenues are decreasing; governments have to set higher tax rates to cover the falling tax revenue gap. In addition, the fact that tax expenditures are not included in the budget processes ensures that these expenditures remain “hidden” and gets rid of the criticisms made for budget expenditures. Another criticism for tax expenditures is why these incentives or benefits are not covered by the budget. In today’s world, where governments are affected by voters, people close to the government, and various lobbying groups, it will be seen that these expenditures are vulnerable to bad use. Therefore, reporting and evaluating tax expenditures, which can be cost very high values, are necessary to ensure openness, transparency, efficiency and effectiveness. To what extent these expenditures benefit the targeted objectives during the evaluation can be made through effectiveness and efficiency analysis. There are several methods of efficiency analysis. Data Envelopment Analysis is one of these methods. The most important feature of this method is its flexibility. The idea of measuring the efficiency of Farrell in his article in 1957 was systematized by Charnes, Cooper and Rhodes, and data envelopment analysis emerged. The method produced by Charnes et al. is based on the constant effectiveness assumption and is known as the CCR method, which is an abbreviation of the initials of their surnames. The BCC method was created by adding the changing effectiveness assumption to this method. The method briefly determines the efficiency scores, rankings and projections of efficient and inefficient ones by comparing decision making units. In this study, by using these methods; tax expenditures in Turkey were compared with those countries with which data is collected, efficiency scores, rankings and projections of Turkey and other countries were determined.

Science Code : 112004
Key Words : Tax expenditures, efficiency, data envelopment analysis
Page Number : 321
Supervisor : Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU

TEŞEKKÜR

Doktora yapmanın belki de en zor kısmı tez yazım aşamasıdır. Özgün konu bulmak ve o konuyu hakkını vererek çalışmak doktora yapanların en çok zorlandığı, belki bazılarının ümidini kaybederek çalışmayı bıraktığı bir durumdur. Benim de aynı durumu yaşadığımı itiraf etmem gerekiyor. Eşimin desteğiyle gayretim arttığını belirtmeliyim. Kendisine özellikle teşekkür ediyorum. Tez çalışmam boyunca desteğini sürekli yanımda hissettiğim aileme ve tez danışmanım Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU'na en kalbi teşekkürlerimi sunarım, maddi ve manevi destekleri olmasa bu tez çalışması belki hiç olmayabilirdi.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLoların LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLERİN LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
1. GİRİŞ	1
2. VERGİ HARCAMALARININ TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	5
2.1. Genel Olarak Vergi Harcaması	5
2.1.1. Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı	5
2.1.2. Vergi Harcaması Kavramı	11
2.1.3. Vergi Harcamasının Önemi	24
2.1.4. Vergi Harcamasının Olumlu ve Olumsuz Yönleri	27
2.2. Vergi Harcaması Türleri	38
2.3. Vergi Harcamalarının Ekonomik, Sosyal, Siyasi ve Mali Yönü	48
2.4. Vergi Harcamalarının Belirlenmesinde Kullanılan Standart Vergi Yapısı.....	53
2.5. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri.....	61
2.6. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	67
3. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI	81
3.1. Kuzey Amerika Ülkelerinde Vergi Harcamaları.....	81
3.1.1. ABD’de Vergi Harcamaları.....	81
3.1.2. Kanada’da Vergi Harcamaları	94
3.2. Güney Amerika Ülkelerinde Vergi Harcamaları	98
3.2.1. Brezilya’da Vergi Harcamaları.....	99
3.2.2. Şili’de Vergi Harcamaları.....	101
3.2.3. Arjantin’de Vergi Harcamaları.....	102
3.2.4. Meksika’da Vergi Harcamaları	105

3.3. Avrupa Ülkelerinde Vergi Harcamaları	108
3.3.1. Almanya'da Vergi Harcamaları	119
3.3.2. Fransa'da Vergi Harcamaları	123
3.3.3. İngiltere'de Vergi Harcamaları.....	128
3.3.4. Hollanda'da Vergi Harcamaları	132
3.3.5. İspanya'da Vergi Harcamaları.....	135
3.3.6. İtalya'da Vergi Harcamaları	138
3.3.7. İsveç'te Vergi Harcamaları.....	141
3.3.8. Avusturya'da Vergi Harcamaları	145
3.3.9. Belçika'da Vergi Harcamaları.....	147
3.3.10. Portekiz'de Vergi Harcamaları.....	150
3.3.11. Danimarka'da Vergi Harcamaları	153
3.3.12. Finlandiya'da Vergi Harcamaları	157
3.3.13. Norveç'te Vergi Harcamaları	160
3.3.14. İrlanda'da Vergi Harcamaları.....	164
3.3.15. Estonya'da Vergi Harcamaları	168
3.4. Diğer Ülkelerde Vergi Harcamaları	169
3.4.1. Avustralya'da Vergi Harcamaları.....	169
3.4.2. Yeni Zelanda'da Vergi Harcamaları	174
3.4.3. Güney Kore'de Vergi Harcamaları	177
3.4.4. Hindistan'da Vergi Harcamaları.....	180
3.4.5. Güney Afrika'da Vergi Harcamaları	184
3.4.6. İsrail'de Vergi Harcamaları	188
3.5. Türkiye'de Vergi Harcamaları	191
4. VERGİ HARCAMALARININ ETKİNLİK ANALİZİ.....	215
4.1. Etkinlik Kavramı	215
4.1.1. Verimlilik	215
4.1.2. Etkinlik	216
4.2. Etkinliğin Ölçülmesi ve Analizi.....	220
4.2.1. Oran Analizi	221
4.2.2. Regresyon Analizi	222

4.2.3. Serbest Atılabilir Zarf Modeli	222
4.2.4. Veri Zarflama Analizi.....	224
4.3. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Etkinlik Analizi	230
4.3.1. Eğitim	243
4.3.2. Sağlık.....	251
4.3.3. Ar-ge.....	259
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	275
KAYNAKLAR	281
EKLER.....	309
EK-1. Eğitim için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (CCR-I)	309
EK-2. Eğitim için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, projeksiyonlar (CCR-I)....	310
EK-3. Eğitim için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (BCC-I)	311
EK-4. Eğitim için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, projeksiyonlar (BCC-I)....	312
EK-5. Sağlık için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (CCR-I)	313
EK-6. Sağlık için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, projeksiyonlar (CCR-I)	314
EK-7. Sağlık için yapılan vergi harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (BCC-I)	315
EK-8. Sağlık için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, projeksiyonlar (BCC-I)	316
EK-9. Ar-ge için yapılan tüm ve vergi harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (CCR-I)	317
EK-10. Ar-ge için yapılan tüm ve vergi harcamaları analizi, projeksiyonlar (CCR-I).....	318
EK-11. Ar-ge için yapılan tüm ve vergi harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (BCC-I)	319
EK-12. Ar-ge için yapılan tüm ve vergi harcamaları analizi, projeksiyonlar (BCC-I).....	320
ÖZGEÇMİŞ	321

TABLOLARIN LİSTESİ

Tablo	Sayfa
Tablo 2.1. Sosyal güvenlik ile vergi harcaması sistemlerinin karşılaştırılması	12
Tablo 2.2. Vergi harcaması hesaplama yöntemlerine göre vergi harcaması tutarları.....	67
Tablo 3.1. JCT raporunda yer alan vergi harcamaları	89
Tablo 3.2. ABD’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	93
Tablo 3.3. Kanada’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	97
Tablo 3.4. Brezilya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	100
Tablo 3.5. Şili’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	102
Tablo 3.6. Arjantin’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	105
Tablo 3.7. Meksika’da vergi harcamaları, 2015-2019	108
Tablo 3.8. AB üyesi ülkelerde vergi harcamalarının raporlanması, 2014	114
Tablo 3.9. Almanya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	122
Tablo 3.10. Fransa’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	127
Tablo 3.11. İngiltere’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	131
Tablo 3.12. Hollanda’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	134
Tablo 3.13. İspanya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	137
Tablo 3.14. İtalya’da konularına göre vergi harcamaları, 2017-2019	140
Tablo 3.15. İsveç’te konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	144
Tablo 3.16. Avusturya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2018	146
Tablo 3.17. Belçika’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2016	149
Tablo 3.18. Portekiz’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2018	152
Tablo 3.19. Danimarka’da konularına göre vergi harcamaları, 2017-209	156
Tablo 3.20. Finlandiya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	160
Tablo 3.21. Norveç’te konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	163
Tablo 3.22. İrlanda’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2017	167
Tablo 3.23. Estonya’da konularına göre vergi harcamaları, 2016-2019	168
Tablo 3.24. Avustralya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	173
Tablo 3.25. Yeni Zelanda’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019	177
Tablo 3.26. Güney Kore’de konularına göre vergi harcamaları, 2017	180

Tablo 3.27. Hindistan’da konularına göre vergi harcamaları, 2017-2019	183
Tablo 3.28. Güney Afrika’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2018	187
Tablo 3.29. İsrail’de konularına göre vergi harcamaları, 2017-2018	190
Tablo 3.30. Türkiye’de vergi harcamaları, vergi gelirleri ve GSYH, 2015-2019	209
Tablo 3.31. Türkiye’de yasalara göre vergi harcamaları, 2015-2019.....	211
Tablo 3.32. Türkiye’de amaçlarına göre vergi harcamaları, 2015-2019	213
Tablo 4.1. Ülkelerin vergi harcamaları, 2015-2019	235
Tablo 4.2. Çalışmada elde edilen paritenin güvenilirlik kontrolü, 2015-2019	236
Tablo 4.3. Ülkelerin gayrisafi yurtiçi hâsılları, 2015-2019	237
Tablo 4.4. Gayrisafi yurtiçi hâsıla, 2015-2019	238
Tablo 4.5. GSYH’nin yüzdesi olarak vergi harcamaları, 2015-2019	239
Tablo 4.6. Kişi başına düşen vergi harcaması 2015-2019	241
Tablo 4.7. Türkiye’de eğitim alanında yapılan vergi harcamaları, 2015-2019	245
Tablo 4.8. Eğitim harcamaları, 2015-2018	246
Tablo 4.9. GSYH’ye göre eğitim harcamaları, 2015-2018.....	247
Tablo 4.10. Eğitim endeksi, 2015-2018.....	248
Tablo 4.11. Eğitim harcamaları için CCR-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018.....	250
Tablo 4.12. Eğitim harcamaları için BCC-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018.....	251
Tablo 4.13. Türkiye’de sağlık alanında yapılan vergi harcamaları, 2015-2019	253
Tablo 4.14. Sağlık harcamaları, 2015-2018	254
Tablo 4.15. GSYH’ye göre sağlık harcamaları, 2015-2018	255
Tablo 4.16. Yaşam beklentisi endeksi, 2015-2018.....	256
Tablo 4.17. Sağlık harcamaları için CCR-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018.....	258
Tablo 4.18. Sağlık harcamaları için BCC-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018.....	259
Tablo 4.19. Türkiye’de ar-ge alanında yapılan vergi harcamaları, 2015-2019	265
Tablo 4.20. Ar-ge harcamaları, 2015-2018	268
Tablo 4.21. GSYH’ye göre ar-ge harcamaları, 2015-2018.....	269
Tablo 4.22. Küresel yenilik endeksi, 2015-2018	270
Tablo 4.23. Ar-ge harcamaları için CCR-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018	272
Tablo 4.24. Ar-ge harcamaları için BCC-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018	273
Tablo 4.25. Sonuçlarının karşılaştırılması ve değerlendirilmesi, 2015-2018	273

Tablo 4.26. Sıralamaların karşılaştırılması ve değerlendirilmesi, 2015-2018.....	274
--	-----



ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 2.1. Vergi harcaması raporlarının hazırlanma aşamaları	78
Şekil 4.1. Basit gösterimde etkinlik	217
Şekil 4.2. Ölçeğe göre sabit ve ölçeğe göre değişken etkinlik.....	219
Şekil 4.3. SAZM üretim olasılığı sınırı.....	223



KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar

Açıklamalar

AATUHK

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

a.g.e.

Adı Geçen Eser

a.g.m.

Adı Geçen Makale

AB

Avrupa Birliği

ABD

Amerika Birleşik Devletleri

AT

Avrupa Topluluğu

BCC

Ölçeğe Göre Değişen Etkinlik

BSMV

Banka ve Sigorta Muamele Vergisi

CCR

Ölçeğe Göre Sabit Etkinlik

DEA

Data Envelopment Analysis

EE

Eğitim Endeksi

EUR

Avro

Eurostat

Avrupa Birliği İstatistik Ofisi

FDH

Free Disposable Hull

FED

Federal Reserve

GII

Global Inovation Index

GSYH

Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla

GVK

Gelir Vergisi Kanunu

HDI

Human Development Index

HS

Haig-Simons

I

Input

IMF

Uluslararası Para Fonu

INSEAD

Avrupa İşletmeYönetimi Enstitüsü

İGE

İnsani Gelişmişlik Endeksi

JCT

Joint Committee on Taxation

KDV

Katma Değer Vergisi

KDVK

Katma Değer Vergisi Kanunu

KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KYE	Küresel Yenilik Endeksi
LEI	Life Expectancy Index
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
O	Output
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OMB	Bütçe ve Yönetim Ofisi
Ort.	Ortalama
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SAZM	Serbest Atılabilir Zarf Modeli
SFA	Stochastic Frontier Analysis
SHS	Schanz-Haig-Simons
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TL	Türk Lirası
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
US	United States
USD	ABD Doları
VG	Vergi Gelirleri
VH	Vergi Harcamaları
VZA	Veri Zarflama Analizi
YBE	Yaşam Beklentisi Endeksi
YPB	Yerel Para Birimi
WHO	Dünya Sağlık Örgütü
WIPO	Dünya Fikrî Mülkiyet Örgütü

1. GİRİŞ

Vergi harcamaları, 1950'lerin ortalarında başlayan ve özellikle 1970'li yıllardan itibaren maliye literatüründe sıkça tartışılan konulardan biri olmuştur. Tartışmanın ana çerçevesi, devletin tahsilinden vazgeçtiği ve harcama olarak tanımlanan bu vergi gelirlerinin bazı mükelleflere ayrıcalıklar tanınarak “gizli bir refah” artışı sağlamasıdır. “Gizli” olarak tanımlanmasının en önemli nedeni, bu harcamaların bütçede yer almamasıdır. Bu vergi ayrıcalıklarından yararlananlar gerçekten ihtiyaç sahibi olduklarından mı yoksa bazı lobi faaliyetlerinin sonunda mı bu haklardan yararlanmaktadırlar? Tartışmanın bir başka boyutu, vergi harcamaları yoluyla amaçlanan hedeflere ulaşmakta mıdır? Bu harcamalar etkin ve verimli harcamalar mıdır? Hedeflenen amaçlara ulaşmak için vergi harcamaları değil de doğrudan bütçe harcamaları mı kullanılmalıdır? Bu sorulara özellikle ABD ve Avrupa maliye literatüründe cevaplar aranmış, birçok araştırma yapılmış ve günümüzde bu konuda tartışmalar ve araştırmalar devam etmektedir. Vergi harcamalarıyla hedeflenen amaçların tümü bütçe aracılığıyla da gerçekleştirilebilmektedir. Bu bağlamda, tartışılan konulardan bir diğeri de bu harcamaların neden doğrudan bütçe aracılığıyla yapılmadığıdır.

Türkiye’de vergi harcamalarının gündeme gelmesi 2000’li yılları bulmuştur. Konunun hukuksal ve mali boyutunu inceleyen, vergi harcamalarının toplam büyüklüğüne vurgu yapan, konunun önemine dair çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak yapılan çalışmaların istatistiksel ve ekonometrik yöntemlerden uzak olması bir eksiklik olarak değerlendirilebilecektir. Konunun bu yönden de irdelenmesi ilerleyen yıllarda yapılacak çalışmalara farklı bir bakış açısı sağlayacaktır.

Bu çalışmanın amacı, vergi harcamalarının belirlenen amaç ve hedeflere yönelik etkin harcamalar olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu amaçla, vergi harcama raporları yayınlayan ve ulaşılabilir olan ülkelerin vergi harcama tutarları analiz edilecektir. İlgili raporlar İngilizceden veya çoğunlukla yerel dillerden çevrilecektir. İngilizce çeviriler kolay olsa da yerel dillerden çevirilerde terimlerin karşılıklarının bulunmasında sıkıntılar ortaya çıkmakta olup, bu sorun da ilgili dilin internette yer alan ekonomi-maliye sözlükleri kullanılarak çözülmeye çalışılacaktır. Çalışmada, vergi harcama raporlarında yer alan değerler ABD dolarına dönüştürülecek ve dönüşümde kullanılacak paritenin

hesaplanmasında yerel para birimi cinsinde Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) ve ABD doları olarak GSYH değerleri kullanılacaktır. Daha sonra ülkelerin bütçe ve vergi harcamalarının GSYH içindeki payları veri zarflama analizi (VZA) yöntemi kullanılarak, bu ülkelerin harcamalarının etkinlik skorları, sıralamaları ve projeksiyonları bulunacaktır.

Çalışmanın alanı eğitim, sağlık ve ar-ge için yapılan bütçe ve vergi harcamaları olarak belirlenmiştir. Özel kesim harcamaları verisi, eğitim ve sağlık alanında tam olarak bulunmadığı için ekonomide yer alan tüm birimlerin kullanılması mümkün olmayacaktır. Kamu kesimi harcamaları için etkinlik analizi yapıldığında bütçe ve bütçe dışı harcamaların analize dâhil edilmesi gerekmektedir. Çünkü hükümetler fonlar gibi bütçe dışı kalemlerde de harcamalar yapmaktadır. Bu kapsamda, çalışmanın sınırlılıklarından biri de analize fonların dâhil edilememesidir, ancak verisi derlenen ülkelerin bütçe ve vergi harcaması tutarlarının toplam kamusal harcamaların neredeyse tamamını karşıladığı ifade edilebilecektir. Ayrıca, verisi analiz edilen ülkelerin büyük çoğunluğu OECD ülkeleri olup, genelde bütçe dışı harcama eğilimi olmayan veya çok sınırlı olan, fonları az kullanan veya hiç kullanmayan ülkelerdir. Zaten bu ülkelerde vergi harcamalarının eleştirilmesinin en önemli gerekçesi bu harcamaların bütçe kapsamında olmayışlarıdır.

Analiz alanı olarak eğitim, sağlık ve ar-ge'nin belirlenmesinin nedenlerinden bir diğeri de, bunların hem büyük harcama kalemleri, hem de bir toplumun gelişmişliğini gösteren önemli göstergeler olmasıdır. Eğitim alanında yapılan bütçe harcamalarına; Avrupa dışındaki ülkeler için Uluslararası Para Fonu (IMF), Avrupa ülkeleri için Eurostat, Meksika için Dünya Bankası veritabanlarından GSYH'nin yüzdesi olarak ulaşılabilecektir. Sağlık alanında yapılan bütçe harcamaları; Avrupa dışındaki ülkeler için Uluslararası Para Fonu (IMF), Avrupa ülkeleri için Eurostat, Meksika için Dünya Sağlık Örgütü (WHO) veritabanlarından alınacaktır. Ar-ge alanında yapılan tüm ekonomik kesimlerin harcamaları ise, OECD, Hindistan ve Brezilya için Dünya Bankası veritabanlarından elde edilecektir. İlgili oranlar ABD doları cinsinden GSYH ile çarpılarak ABD doları cinsinden vergi ve bütçe harcaması tutarları bulunacaktır. Vergi ve bütçe harcamaları, çalışma kapsamında bulunan parite (kur) değerleri ile çarpılarak ABD dolarına dönüştürülecektir. Ülke vergi ve devlet harcamaları tablolarında bu değerler, veri zarflama analizinde ise bu değerlerin GSYH içindeki payları kullanılacaktır.

Çalışmada 2015-2018 yılları için analiz yapılacaktır. Ayrıca 2015-2018 yılları için tüm ülkeler analize dâhil edilmeyecek, ilgili yıllar için verileri derlenebilen ülkeler analize dâhil edilecektir. Analizler eğitim, sağlık ve ar-ge alanlarında her yıl için ayrı yapılacaktır. Öncelikle ilgili alanlardaki bütçe ve vergi harcaması tutarları tablolar halinde verilecek, sadece girdinin kontrol edilebildiği varsayımı altında VZA'nın CCR-I ve BCC-I yöntemlerinin her biriyle ayrı analiz edilecektir. Ülke sıralamaları, skorları ve projeksiyonları (kestirimleri) içeren tablolar Ek bölümünde yer alacaktır. Çalışmada binlik ayracı olarak boşluk “ ”, ondalık ayracı olarak virgül “,” kullanılacaktır.



2. VERGİ HARCAMALARININ TEORİK VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. Genel Olarak Vergi Harcaması

Maliye literatüründe, doğası gereği harcama olarak nitelendirilen vergi harcamalarının teorik ve kavramsal çerçevesine bu bölümde değinilecektir.

2.1.1. Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı

Tarihsel süreç içerisinde vergi harcaması kavramının ve analizinin iki kez ortaya konulduğu ifade edilebilecektir. 1954 yılında Almanya’da araştırmacılar özel vergi indirimleri, krediler ve diğer ödenekler ile devlet teşvikleri arasındaki benzerliği fark etmişlerdir. Ancak bu durumu bir olumsuzluk olarak değerlendirmemişlerdir. Aksine, Alman literatürü genellikle vergi sisteminin ekonomik ve sosyal politikaların uygulanması için faydalı bir araç sağladığını ve bu tür mali olmayan amaçlar için sıklıkla kullanıldığını kabul etmektedir¹. 1959 yılında Alman hükümeti, bütçe kontrolünü iyileştirmek amacıyla vergi sistemi aracılığıyla sağlananlar da dâhil olmak üzere federal bütçedeki teşvikler hakkında raporlar hazırlamaya başlamıştır. Bu raporlarda belirtilen husus, teşvikler genel olarak azaltılacaksa, bu görünmez ve dolaylı teşviklerin (tahmini gelirle ölçülen) doğrudan harcama yoluyla sağlanan teşviklerle eşit olması gerektiğidir. Dolaylı harcama olarak sınıflanan vergi teşvikleri ile ilgili bütçe raporları Almanya’da 1967 yılına kadar düzenli olarak yayınlanmıştır. Aynı zamanlarda, Almanya dışında başka bir ülkenin vergi teşvikleriyle ilgili düzenli bir rapor hazırladığı bilinmemektedir².

1960’larda ABD’de Prof. Stanley S. Surrey gibi vergi sisteminde reform yapılmasını savunanlar ABD federal vergi yasalarının uzun zamandır belirli işlemler ve faaliyetler için vergi avantajı sağlayan hükümlerinin çoğunu eleştirmişlerdir³. Bu avantajların vergi

¹ Shaviro, D. N. (2003). “Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language”. *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, New York University School of Law, Research Paper No: 72, s. 23.

² Shaviro, D. N. (2003). *a.g.m.* s. 23.

³ Thuronyi, V. (1988). “Tax Expenditures: A Reassessment”. *Duke Law Journal*, Vol. 1988:1155, s. 1157.

yasalarını karmaşıktırdığını, sistemin ilerlemesini zayıflattığını, belirli vergi mükelleflerine gereksiz yere fayda sağladığını ve ticari karar alma sürecini bozduğunu iddia etmişlerdir. Sistem belirli gelir biçimlerini vergiden muaf tuttuğundan, başka bir gelir kaleminin neden tercih edilmediği tartışılmıştır. Hayır amaçlı yapılan yardım ve bağışların gelir vergisinden indirilebilmesi bu konuda bir örnek olarak verilmiştir. Bu görüşe göre, bir bağışçı belirli kuruluşlara seçimler kapsamında katkıda bulunduğunda, sistem yapılan katkılara bağışçının diğer kişisel harcamaları gibi davranmalıdır⁴. Vergi politikası uygulamalarının açık uçlu olması ve elverişli hükümlerden yararlananların siyasi gücü nedeniyle vergi sisteminde yapılması planlanan reform çıkmaza girmektedir. Surrey, bu gibi çıkmazları çözmek ve vergi sisteminde yapılacak reform çalışmalarını geliştirmek için vergi harcamaları kavramını geliştirmiştir⁵.

Almanya'dakine benzer bir çalışma, ABD Kongresi Birleşik Ekonomi Komitesi tarafından da 1955 yılında yapılmıştır. Ekonomik Büyüme ve İstikrar için Federal Vergi Politikası- (Federal Tax Policy for Economic Growth and Stability) isimli çalışmada, bir ekonomik faaliyetin teşvik edilmesine karar verilmesi halinde dikkat edilmesi gereken hususların şu şekilde olabileceği ifade edilmiştir; vergi ayrıcalıkları yoluyla sağlanan teşviklerin yönetimi, vergi teşviklerinin her vergi mükellef grubu için farklı olması, diğer bir ifadeyle, gizli ve karmaşık olmaları, bütçede gösterilmemeleri, maliyet ve getirilerinin hesaplanmasının zor olmasıdır⁶.

Sözü geçen çalışmada, yukarıda belirtilen hususlara ek olarak, ABD parlamenti Walter W. Heller tarafından da, vergi ayrıcalıkları yoluyla sağlanan teşvikler için, bunların devlet teşvik sisteminin arka kapısı olduğu, dolaysız bütçe harcamaları, borçlanma, garanti ve kefalet gibi teşviklerin ise devlet teşvik sisteminin ön kapısı olduğu, arka kapıdan verilen teşviklerin kamuoyundan gizlendiği, federal bütçede gösterilmedikleri ve bunların hangi amaca hizmet ettiklerinin bilinmesi gerektiği ifade edilmiştir⁷. Ayrıca diğer bir parlamenter

⁴ Thuronyi, V. (1988). *a.g.m.* s. 1157.

⁵ Thuronyi, V. (1988). *a.g.m.* s. 1158.

⁶ Pedük, T. (2006d). "Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişme Süreci". *Vergi Raporu*, Sayı: 80, s. 7.

⁷ Pedük, T. (2006d). *a.g.m.* s. 7.

Wilbur D. Mills tarafından da, bütçede görünen harcamaların hedefleri ile vergi teşviklerinin hedefleri arasındaki önceliklendirme sorununa değinilmiştir. Vergi harcaması terimi telaffuz edilmeden önce, ABD’de kamu harcaması yöntemleri konusunda gerek politik gerekse akademik çevrelerde çok yönlü tartışmalar yapılmıştır⁸.

Bazı vergi ayrıcalıklarının vergi harcaması olarak değerlendirilmesi ve vergi mevzuatına girmesi ilk kez Prof. Stanley S. Surrey tarafından önerilmiştir. 1961 yılında *Challenge* dergisine verdiği mülakatta Surrey, şöyle söylemiştir⁹;

”Herhangi bir vergi sisteminin temel amacı, elbette, hükümetin yükümlülüklerini yerine getirmek için yeterli geliri artırmaktır. Ancak, söz konusu toplam tutarlar çok büyük olduğundan, vergi sisteminin işleyişi açıkça tüm ekonominin performansını etkiler. Demokratik bir toplumda vergi sistemi sadece tüm ekonominin büyümesini kolaylaştırmakla kalmaz, aynı zamanda sistemin ve yönetiminin adil olmasını sağlamakla yükümlüdür...”

Surrey’in vergi sistemine bakışı, bir vergi sisteminin ekonomik büyümeye engel olmaması ve toplumun belirli kesimlerine ayrıcalık tanınamaması yönündedir. Surrey’e göre vergi sisteminin en önemli özelliği adaletli olmasıdır.

Vergi ayrıcalıklarını bütçe harcamaları olarak kaydeden, tahakkuk etmiş gelir kalemlerini içeren “tam hesap yaklaşımı”, Missouri St. Louis Üniversitesi ekonomi profesörü Joseph P. McKenna tarafından 1963 yılında, Alman Federal Cumhuriyeti’ndeki raporlamaya benzer öncü bir makalede geliştirilmiş ve Surrey tarafından da bu görüş kabul edilmiştir. Vergi ayrıcalıkları konusu kamu maliyesi literatüründe bilinmektedir, ancak ABD’de ve dünyada öne çıkması, Surrey’in hükümette görev alması sonrası yaptığı çalışmalarla olmuştur¹⁰.

⁸ Pedük, T. (2006d). *a.g.m.* s. 7.

⁹ Surrey, S. S. (1961). “The Role of the Tax System”. *Challenge*, Vol. 9, Issue 9, s. 20.

¹⁰ Shoup, C. S. (1975). “Surrey’s Pathways to Tax Reform-A Review Article”. *The Journal of Finance*, Vol. XXX, No. 5, s. 1329.

Vergi harcamaları ve bu harcamalardan kaynaklanan gelir kaybını tahmin etme uygulaması, ilk kez 1967 yılında ABD’de ortaya konulmuştur. Vergi politikasından sorumlu ABD Hazine Bakan Yardımcısı Stanley S. Surrey 15 Kasım 1967’de, New York’taki bir finans grubu olan “Money Marketer”larla yapılan bir toplantıda vergi harcamalarından bahsetmiştir¹¹. Surrey, vergi harcamasıyla ilgili olarak şöyle demiştir¹²;

“...Vergi sistemimiz, özel ekonomiyi genellikle harcamalarla elde edilen şekillerde, farklı bir ifadeyle vergi dilinde tarif edilen bir harcama sistemi üretmek üzere çalıştırmaktadır...”

Surrey daha sonra, ABD vergi harcamaları analizi için uygun bir ortamın doğmasını sağlamıştır. Eylül 1967’de, Temsilciler Meclisinin Yollar ve Araçlar Komitesi, Başkan Johnson’un Vietnam savaşı için gelir oluşturulmasına yardımcı olmak üzere %10 oranında ek gelir vergisi düzenlemesini değerlendirmek üzere toplanmıştır¹³. Ancak, pek çok komite üyesi sadece vergileri artırmak yerine harcamaları azaltmak istemektedir. Bunun umduklarından daha zor olduğunu öğrenmek için toplantıların birkaç gün sürmesi yeterli olacaktır¹⁴. Surrey’in önerileri çerçevesinde Johnson hükümetinde ABD Hazine Bakanlığı yapan Henry H. Fowler tarafından hazırlanan ve 1968, 1969 ve 1970 mali yıllarını kapsayan Vergi Harcama Bütçesi: Kavramsal Bir Analiz-(Tax Expenditure Budget: A Conceptual Analysis) raporu 1968 yılında yayınlanmıştır. Bu rapor, standart vergi yapısından ayrılan vergi hükümlerinin vergi harcaması olarak adlandırıldığı ve analiz edildiği ilk çalışmadır¹⁵.

Surrey, Kennedy ve Johnson idareleri sırasında vergi politikasından sorumlu Hazine Bakan Yardımcısı olduğu dönemde Kongre’yi Başkan’ın yıllık bütçesinin bir parçası olarak bir vergi harcama bütçesi yayınlama gereği konusunda ikna etmek için çalışmıştır. Bu çabalar

¹¹ Gönül, H. H. (2007). “ABD’de Vergi Harcamaları”. *Yaklaşım*, Sayı: 171, s. 76.

¹² Shaviro, D. N. (2003). *a.g.m.* s. 23.

¹³ Surrey, S. S. (1973). *Pathways to Tax Reform The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press. s. 1.

¹⁴ Shaviro, D. N. (2003). *a.g.m.* s. 24.

¹⁵ Pedük, T. (2006c). *Vergi Harcamaları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. s. 21.

Surrey, Harvard'a döndükten çok sonra 1974 yılına kadar gerçekleşmemiştir¹⁶. Ancak bundan sonra Kongre, yıllık federal bütçeye vergi harcaması bütçesinin dâhil edilmesini zorunlu kılan mevzuatı hazırlamıştır. Her ne kadar bu eylem bütçede vergi harcamalarını listelemeyi gerektirse de böyle bir listenin şekli ya da içeriği hakkında çok az yol göstericidir. Sonuç olarak, vergi harcamaları bütçesinin sunumu zamanla değişmiştir. Vergi harcamaları bütçesi başlangıçta, kapsamlı gelir vergisinin pratik bir değişkeni veya sapmaların ölçüldüğü normal vergi sistemi kullanılarak derlenmiştir¹⁷.

ABD'de vergi harcamaları bütçesi 1983 yılından itibaren, revize edilmiş bir referans tabana göre ölçülen vergi harcamalarını, normal referans taban ve referans vergi yapısını da içermiştir. Normal veya referans vergi tabanı, vergi oranı yapısı, devlet transfer ödemeleri, hızlandırılmış amortisman ve bazı yabancı gelirlere uygulanan vergiler bakımından farklılık göstermiştir. Normal vergi tabanı çizgisi, kontrol edilen yabancı şirketlerin geliri üzerindeki verginin ertelenmesini vergi harcaması olarak görürken, referans vergi tabanı bu gelirleri vergi harcaması olarak değerlendirmemektedir¹⁸. 1982 yılı bütçesi, harcama denkliği ya da hükümetin vergi harcaması ile aynı ekonomik etkiyi elde etmek için ne kadar para transfer etmesi gerektiği konusunda çeşitli vergi harcamalarını gösteren bir tablo ekleyen ilk bütçesidir. 1995 yılından itibaren vergi harcamaları bütçesi, vergi ertelemelerine yol açan hükümlerin bugünkü değeri cinsinden maliyetini tahmin eden bir tablo içerecek şekilde düzenlenmiştir. Tüm bu değişiklikler vergi harcama bütçesi tarafından sağlanan bilgilerin kalitesinin artırılma girişimleridir¹⁹.

Surrey'in tam hesap-(full accounting) yaklaşımına göre, federal gelir vergisi sistemi iki bölümden oluşmaktadır. Bunlardan ilki; kişi ve kuruluşların gelirleri üzerinden gelir vergisi uygulanmasına ilişkin zorunlu yapısal hükümler olmakla birlikte (normatif-standart vergi yapısı), ikinci kısım ise doğrudan kamu harcamaları yerine tercihli vergi karşılıkları

¹⁶ Roin, J. (2002). "Truth in Government: Beyond the Tax Expenditure Budget". *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, No. 168, s. 5.

¹⁷ Roin, J. (2002). *a.g.m.* s. 6.

¹⁸ Roin, J. (2002). *a.g.m.* s. 6.

¹⁹ Roin, J. (2002). *a.g.m.* s. 6.

ile yürütülen kamu maliyesi teşvik programları kapsamında vergi harcamaları sisteminden oluşmaktadır²⁰.

Surrey'in vergi harcamalarını azaltmak amaçlı bütçe yasası yapım çalışmalarına Yale Üniversitesinde hukuk profesörü olan Boris I. Bittker bazı öneri ve eleştiriler getirmiştir. Bunlar²¹;

- 1- Bütçe teklifinin, doğru bir vergi yapısı için standart ya da bir dizi ölçüt öngörmesi ve kaybedilen vergi geliri açısından maliyetleri vergi gideri olarak raporlanmasına izin vermesi gerekmektedir,
- 2- Federal gelir vergisine dâhil edilen vergi harcamalarını tanımlamak için en makul standardın Haig-Simons tanımı olması, genel kabul görmüş alternatif veya tamamlayıcı bir standart değildir,
- 3- Diğer vergiler (federal, eyalet veya yerel) için, bu vergilerin uygun veya doğru kapsamı ve vergi harcamalarının belirlenmesi konusunda daha az umut vericidir,
- 4- Önerilen vergi harcaması bütçesinin, birçok tartışmalı değer yargısına dayanmaması ve yanıltıcı olmaması gerekmektedir.

Surrey'in Prof. Bittker'e cevabı özetle şu şekildedir²²;

“Vergi uzmanlarının görevi, yasa koyuculara uygun bir vergi yapısı geliştirme, yapı ve teori olasılıklarını analiz etmede yardımcı olmaktır. Vergi yapısının gerçekte ne kadar karmaşık olduğunu, bu yapının çeşitli kısımlarını açıklamak için çeşitli teorik kavram ve yaklaşımların ne kadar yetersiz olduğunu ve yapıyı şekillendirirken kaç tane karar noktasının bulunduğunu tanımlamada fayda vardır. Ancak zorlukları ve

²⁰ Öner, E. (2011). “Tax Expenditure and The Situation in Turkey”. *International Journal of Business and Social Science*, 2 (23), s. 165.

²¹ Bittker, B. I. (1969). “The Tax Expenditure Budget-A Reply to Professors Surrey & Hellmuth”. *National Tax Journal*, Vol:22, Issue: 4, s. 538.

²² Surrey, S. S. Hellmuth, W. F. (1969). “The Tax Expenditure Budget-Response to Professor Bittker”. *National Tax Journal*, Vol:22, Issue:4, s. 537.

karışıklıkları anlatmaktan daha fazlasını yapmaya çalışılmalıdır. Ayrıca, düzensizliğin rasyonel eleştirisini mümkün kılan ölçütleri geliştirmek için sürekli çaba gösterilmelidir. Diğer taraftan, vergi sistemini gelişmelere göre düzenlemek gerekmektedir, o zaman vergi sisteminin avantajları adalet ve kontrol olmaktadır.”

2.1.2. Vergi Harcaması Kavramı

Tarihsel süreç incelendiğinde, vergi harcaması kavramı üzerinde tam olarak anlaşılmış değildir²³. Literatür incelendiğinde, akademisyenler, uzmanlar ve ilgili kuruluşlar arasında görüş ve yaklaşım farklılıkları bulunmaktadır. Farklı değerlendirmeler bu bölümde verilecektir.

- Vergi harcaması kavramı hakkında yorum ve tartışmalar

Vergi harcaması kavramını tanımlamada bazı farklılıklar ve sorunlar bulunmaktadır. En temel sorun, vergi harcamalarını ölçmek için standart bir vergi sisteminin var olduğu örtülü varsayımdır. Bir uygulamayı standart vergi sistemine dâhil etme veya etmeme kararı tamamen değerlendirenin tercihlerine dayalıdır. Dolayısıyla, vergi harcaması kavramı teoride olduğu kadar pratikte de öznel²⁴.

Vergi harcamalarının faydalı ya da etkili olduğu da tartışmalı konulardan biridir. Örneğin, vergi sistemiyle belirli bölgelerde yatırımlar teşvik edilmesine rağmen, bu bölgelerdeki yatırımların teşvik nedeniyle diğer bölgelere nazaran daha fazla arttığına ilişkin kuvvetli bir kanıt henüz elde edilememiştir. Ayrıca daha çok başka faktörlere bağlı olan ve mükelleflerin kararında etkisi olmayan bir vergi teşviki gereksiz bir vergi harcaması olmaktadır. Bu nedenle vergi harcamaları devreye sokulurken, fayda-maliyet analizinin iyi yapılması gerekmekte, ilgili teşvik ve kolaylıkların plansız ve programsız genişleyerek ulaşılacak istenen amaçtan sapması engellenmelidir²⁵.

²³ Saraçoğlu, F. Gümüş, Ö. (2017). *Tax Incentives in Turkey Current Applications and Assessments*. Balti: LAMBERT Academic Publishing, s. 31.

²⁴ Bartlett, B. (2001). “The End of Tax Expenditures As We Know Them?”. *Institute for Research on The Economics of Taxation (IRET) Policy Bulletin*, No. 84, s. 7.

²⁵ Dardağan, F. (2005). “Bir Vergi Harcaması Türü: Emlak Vergisinde Emekliler, Emekli ve Şehitlerin Dul ve Yetimleri ile Gazilere İlişkin İndirimli Vergi Oranı Uygulaması”. *Vergi Sorunları*, Sayı: 204, s. 66.

Sosyal güvenlik sistemi	Vergi harcaması sistemi
Genelde geliri düşük kişilere yönelik	Genelde refah durumu iyi kişilere yönelik
Görünür	Gizli
Bilinen maliyetler	Bilinmeyen maliyetler
Bilinen faydalanıcılar	Bilinmeyen faydalanıcılar
Çoğunluk kadınlar	Çoğunluk erkekler
Sosyal-geçim desteği	Varlık-servet artırma
Geliri olanlar	Genellikle evrensel
Genellikle eleştirilmekte	Nadiren eleştirilmekte

Tablo 2.1. Sosyal güvenlik ile vergi harcaması sistemlerinin karşılaştırılması

Kaynak: Baume, P²⁶.

Vergi harcamaları; şeffaflık, faydalananlar, maliyet ve etkinlik açısından sosyal güvenlik sistemiyle karşılaştırılmaktadır. Yalnızca sosyal güvenlik sistemi ile vergi harcamalarının olduğu bir sistem, Tablo 2.1’de verilmektedir. 1974 yılından 1991 yılına kadar Avustralya Senatosunda senatör olarak görev yapmış Peter Baume tarafından yapılan bu çalışmaya göre, sosyal güvenlik sistemi²⁷; genelde geliri düşük kişilere yöneliktir, maliyetler ve faydalanıcılar görünürdür ve bilinmektedir, çoğunlukla kadınlar yararlanmaktadır, sağlık yardımı ve emeklilikte geçim desteği sağlamaktadır, geliri olup prim ödeyenler yararlanmaktadır ve genellikle maliyetleri eleştirilmektedir. Vergi harcamasının olduğu sistemde; vergi harcamaları genelde refah durumu iyi olanlara yöneliktir, maliyetler ve faydalanıcılar gizli ve bilinmemektedir, çoğunlukla erkekler yararlanmakta, genelde varlık/zenginlik artırmaktadır, şartları uyan herkese geçerlidir (evrensel) ve nadiren eleştirilmektedir.

Prof. Filiz Giray’a göre²⁸, bir vergi ayrıcalığının vergi harcaması olabilmesi için kamu harcamasının veya doğrudan kamu harcamasının karşılığı olması gerekmektedir. Vergi harcamaları her tür vergi için geçerlidir. Ancak, harcamalar üzerinden alınan vergilerdeki

²⁶ Baume, P. (1987). “Welfare and Taxation”. John Wanna and Marija Taflaga (Eds.). *The Political Writings of Peter Baume A Dissident Liberal*, ANU Press., s. 229-230.

²⁷ Baume, P. (1987). *a.g.m.* s. 230.

²⁸ Giray, F. (2002). “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXI, Sayı: 1, s. 29.

vergi harcamaları ile gelir üzerinden alınan vergiler içinde yer alan vergi harcamaları farklıdır. Örneğin; gelir ve kurumlar vergisinde yer alan süre uzatımı harcama vergilerinde yoktur. Ancak, Quebec Montreal Üniversitesinden Prof. Michel Bergeron'un yaptığı çalışmaya göre²⁹; vergi harcamaları doğrudan harcamalara eşdeğer değildir ve eşdeğerlik, vergi harcamalarının kaldırılması ile analiz edilerek belirlenemez. Bunun yerine vergi harcamalarının nasıl belirlendiğine dair bir inceleme gerekmektedir. Hükümetin bütçe açığı ne kadar fazla olursa, vergi harcamaları ile doğrudan harcama arasında bir denklik olması olasılığının o kadar az olduğunu göstermektedir.

- Türkiye’de vergi harcamaları hakkında görüş ve eleştiriler

Türkiye’de, vergi harcamalarının eşitlik ve vergilemede genellik ilkelerine aykırı olduğu bazı akademisyenler tarafından ifade edilmektedir. T.C. Anayasası’nın 73’üncü maddesi genellik ve eşitlik ilkesini düzenlemekle birlikte, genellik ilkesinden sapmayı ifade eden ve verginin genelliği ilkesini bozan vergi harcaması uygulamalarına aynı maddenin 4’üncü fıkrası ile imkân verildiği iddia edilmektedir³⁰. Dördüncü fıkra da yer alan bu hüküm gereği, Cumhurbaşkanına vergi konusunda muafiyet, istisna ve vergi oranlarında değişiklik yetkisi tanınması, vergilemede bazı kesimlerin, sektörlerin veya alanların vergi dışı kalmalarına sebebiyet vermektedir. Bu durumda maddenin birinci fıkrasında herkesten kamu giderlerini karşılamak üzere vergi istenmekte, dördüncü fıkra da ise bundan vazgeçilerek vergilemede Cumhurbaşkanının belirleyeceği alanlarda bazı vergi mükellefleri, bazı vergi konuları ve vergiye tabi alanların bazılarının, vergi oranları ve indirimler yoluyla vergi dışı kalmasına imkân tanınmış olmaktadır³¹. Ancak, vergi harcaması konusunda çalışan teorisyenlerin bu uygulamaları vergi yasalarında yer alan

²⁹ Bergeron, M. (1983). “Some Misunderstandings about Tax Expenditures”. *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques*, Vol. 9, No. 1 (Mar., 1983), s. 141.

³⁰ Akça Balkaya, F. N. (2006b). “Vergide Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Vergi Harcamaları”. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 24, s. 2924.

³¹ Hepaksaz, E. Çamurdan, B. (2010). “Türk Mali Mevzuatındaki Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 47, Sayı: 542, s. 39.

kamu harcamaları, bir başka deyişle vergi teşvikleri olarak tanımlamaları, eşitlik-adalet tartışmalarına vergi harcamalarının konu edilmemesi gerektiğini ortaya çıkarmaktadır³².

Türkiye’de 2005 yılında yayınlanan bir makalede³³; vergi harcamaları yapılmasının gerekli ve zorunlu olduğu, ancak ülkemizde vergi harcamalarının kapsamının çok geniş tutulduğu ve tam olarak yasal sınırlarının ortaya konulmasının güçlük arz ettiği, bu durumun yapılan harcamaların tutar olarak hesaplanmasını ve sağlanan fayda olarak ifade edilmesini çok zorlaştırdığı, yapılan vergi harcamalarının mükelleflerin davranışları ile uyum içinde olmaması ifade edilmektedir.

Aynı makalede ayrıca, istenilen amaçla ortaya çıkan sonuç arasında illiyet bağının kurulamaması vb. gibi nedenlerle vergi harcamalarının zamanla gereksiz hale gelerek sadece maliyet unsuru teşkil ettiği, ancak doğru bir vergileme rejiminin varlığı için vergi ilkelerinin uygulanmasının zorunlu olduğu, bu duruma bağlı olarak da vergi harcamalarının yapılmasının gerekliliği belirtilmektedir³⁴. 2000’lerin başlarında Türkiye’nin bu konuda tecrübesinin ve teknik alt yapısının yetersiz olduğu bilinmektedir. Ancak ilerleyen süreçte bilgi ve birikimin arttığı görülmektedir.

Vergi harcamaları, sermaye odaklı teşviklerden ziyade kamusal hedeflere ulaşmayı ve vergi adaletini ve eşitliğini sağlamaya yönelik olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi harcamaları, mükelleflerde seçici bir politika uygulamak yerine herkesin yararlanacağı şekilde tasarlanmalıdır ve öncelik ücretin, farklı bir ifadeyle emek kazançlarının, desteklenmesinden yana olmalıdır. Ancak vergi harcamaları detaylı incelendiğinde, sağlanan istisnalar en alt düzeydeki güçsüz ve kırılgan kesim için pek de anlam ifade etmemektedir³⁵.

Klasik iktisadın temel önermeleri, kamu kesiminin büyümesine karşıt konumlanırken, bunu sağlayan araçlar inşa etmektedir. Vergi harcamaları ile devletin büyüdüğü algısı

³² Akça Balkaya, F. N. (2006b). *a.g.m.* s. 2924.

³³ Güloğlu, A. (2005). “Vergi Harcamaları”. *Vergi Raporu*, Yıl:13, Sayı: 77, s. 63.

³⁴ Güloğlu, A. (2005). *a.g.m.* s. 64.

³⁵ Kara, K. Ö. (2019). “Vergi Harcamalarının İkonomisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 365, s. 94.

önüne geçilmek istenmekle birlikte, kimi haklı kimi haksız gerekçelerle donanmış bir yapı ile bazı kişi ve firmalara örtük kâr transferleri yapılmaktadır³⁶. Ekonomik büyümenin olumsuz sonuçlarının yaşandığı günümüzde, refahın ve gelirin yeniden dağılımı üzerine önemli bir literatür oluşmaktadır. Günümüz Türkiye’inde, varlıklı zengin kesim ile orta ve alt gelir grupları arasındaki gelir ve paylaşım adaletsizliği kolaylıkla aşılamayacak düzeye gelmiştir³⁷.

- Vergi harcaması kavramı hakkında farklı tanımlamalar ve yaklaşımlar

1970’lerde mevzuata giren vergi harcaması kavramının, uygulamada nelerden oluştuğu konusundaki tanımlamalar ülkelere, kuruluşlara ve araştırmacılara göre farklılaşabilmektedir. Bunun sonucunda, ülkelerin vergi harcaması raporlarını sunuş uygulamaları da değişmektedir³⁸. Literatürde önemli yer tutan; araştırmacı, yazar, akademisyen, uzman ve kuruluşların vergi harcaması kavramı hakkındaki görüşleri bu kısımda verilecektir.

Vergi harcaması teriminin teorik ve pratik alt yapısını oluşturan, zamanın vergi politikasından sorumlu ABD Hazine Bakan Yardımcısı ve Harvard’da akademisyen olan Prof. Stanley S. Surrey’e göre³⁹; gelir vergisi iki unsurdan oluşmaktadır. Birinci unsur, gelir artırıcı kısımdır ki; normal gelir vergisinin uygulanması için gerekli yapısal hükümleri içermektedir. Bunlar gelir tabanının belirlenmesi, yıllık muhasebe dönemlerinin kullanılması, vergiye tabi olan kişi ve kuruluşların belirlenmesi, ücret tarifesi ve muafiyet düzeyleridir. İkinci unsur, genellikle vergi teşvikleri olarak adlandırılan ve belirli bir endüstri, faaliyet, kişi veya topluluğu desteklemek için tasarlanmış normal vergi yapısından ayrılan özel hükümlerden oluşmaktadır. Bu hükümler; indirim, iade, vergi yükümlülüklerinin ertelenmesi, vergi kredileri veya istisnalar gibi birçok biçimde olabilmektedir. Şekli ne olursa olsun bu hükümler esasen; doğrudan hibeler, krediler veya

³⁶ Kara, K. Ö. (2019). *a.g.m.* s. 95.

³⁷ Kara, K. Ö. (2019). *a.g.m.* s. 95.

³⁸ Küçük, Ş. (2007). “Türkiye’de Vergi Harcamaları”. *Yaklaşım*, Sayı: 174, s. 46.

³⁹ Surrey, S. S. (1976). “At Home: Tax Expenditures”. *Challenge*, Vol. 18, No. 6 (January/February 1976), s. 53.

diğer hükümet yardımları yerine vergi sistemi aracılığıyla belirli endüstri, faaliyet, kişi veya topluluk için devlet harcamalarını temsil etmektedir. Bu özel vergi indirimlerine örnek olarak yatırım kredisi, devlet tahvillerinin ve yerel tahvillerin faizinde muafiyet, konut ipoteklerinde faiz indirimi ve doğal kaynaklar için vergi teşvikleri verilebilecektir. Gelir vergisine eklenen bu harcama türlerine “vergi harcamaları” adı verilmiştir⁴⁰.

Siyaset bilimci ve akademisyen Prof. Christopher Howard’a göre⁴¹; vergi harcaması, genel olarak vergi boşlukları veya vergi indirimleri olarak bilinmektedir. Vergi harcamaları; vergi indirimleri, vergi kredileri, tercihli vergi oranları, vergi ertelemeleri veya gelirin vergilemeden muaf tutulması şeklinde olabilmektedirler. ABD’de bilindik örnekler arasında, konut ipoteği faizleri ve hayır yardımları için vergi indirimleri bu kapsamda yer almaktadır.

Yale Üniversitesi profesörlerinden Daniel H. Weinberg’e göre⁴²; vergi sisteminde, vergi mükellefleri tarafından belirli davranışları teşvik etmek veya özel durumlarda vergi mükelleflerine yardımcı olmak için tasarlanmış vergi indirimi hükümleri bulunmaktadır. Vergi yasasında yer alan bu hükümler, eşdeğer tutardaki doğrudan bütçe harcamalarına benzerlik göstermektedir. Bu nedenle, vergi harcamaları olarak adlandırılmaktadır. Vergi yasasının kişisel muafiyet, standart indirim ve artan vergi oranı gibi hükümleri vergi harcaması olarak değerlendirilmemekte, vergi harcamaları tahsil edilen gelir tutarını da etkilemektedir.

Harvard Üniversitesinde hukuk profesörü Bernard Wolfman’a göre⁴³; vergi harcaması, bir hükümetin normal doğrudan harcama mekanizmalarını kullanmak yerine özel ve dar bir şekilde belirlenmiş vergi indirimi veya muafiyetler yoluyla belirli bir kişi veya topluluğa parasal kolaylıklar sağladığı kabulüne dayanmaktadır. Doğrudan ödemenin kendisi

⁴⁰ Surrey, S. S. (1976). *a.g.m.* s. 53.

⁴¹ Howard, C. (1995). “Testing The Tools Approach: Tax Expenditures Versus Direct Expenditures”. *Public Administration Review*, Vol:55, No:5, Sep.-Oct., s. 440.

⁴² Weinberg, D. H. (1987). “The Distributional Implications of Tax Expenditures and Comprehensive Income Taxation”. *National Tax Journal*, Vol. 40, No. 2 (June, 1987), s. 237.

⁴³ Wolfman, B. (1985). “Tax Expenditures: From Idea to Ideology”. *Harvard Law Review*, Vol. 99, No. 2 (Dec., 1985), s. 491-492.

vergilendirilebiliyorsa ve vergi dilimi değişmediyse, kişi doğrudan ödemediği gibi vergi indiriminden de aynı faydayı alacaktır. Hükümet vergi sistemini bir fayda sağlamak veya belirli amaçlar için kullanıyorsa (belki de siyasi olarak güçlü bir grubun taleplerini karşılamak veya bir vergi mükellefine kaynaklarını belirli bir şekilde kullanması için bir teşvik sağlamak gibi), bu fayda Surrey sayesinde vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Bütün vergi indirim ve istisnaları vergi harcaması olarak tanımlanmamaktadır. İdeal olan, bir gelir vergisinin kişinin ödeme gücünü gösteren net gelirini vergilemesidir. Bu tür indirim ve istisnalar, uygun şekilde zamanlanmış, net gelir kavramını geliştirmeye yardımcı olmakta ve bunlar vergi harcamaları değil “normatif” yasal hükümler olarak adlandırılmaktadır.

ABD Enerji Birliği uzmanlarından Dr. Roger H. Bezdek ve Katolik Üniversitesi işletme ve ekonomi bölümü profesörlerinden Ernest M. Zampelli’ye göre⁴⁴; vergi harcaması vazgeçilen gelirlerdir. Öngörülen gelirler (veya harcama eşdeğerleri) belirli faaliyetler için teşvik veya bazı vergi mükellef gruplarına seçici vergi indirimi sağlayan vergi yasası hükümleridir. Vergi mükellefi davranışı ile vergi yasasının diğer hükümlerinin değişmeden kaldığı varsayılarak, vergi tercihlerinin yokluğunda gelirler ile cari vergi yapısındaki gelirler arasındaki fark olarak tahmin edilmektedir. “Harcamalar” a yapılan atıf, vergi tercihlerinin (tercihli olarak ele alınan) bir faaliyet üzerindeki etkisinin, faaliyeti açıkça teşvik etmekten kaynaklanan maliyete benzer olması gerçeğinden kaynaklanmaktadır.

Oklohama Devlet Üniversitesi profesörlerinden William M. Hildred ve Kuzey Arizona üniversitesi profesörlerinden James V. Pinto’ya göre⁴⁵; vergi harcamasının iki amacı vardır. Birincisi, çeşitli ekonomik zorluklardan kurtulmanın sağlanmasıdır. İkincisi, insanları faydalı kararlar vermeye sevk eden teşviklerin verilmesidir. Tabii ki, bu tür teşviklerden faydalanmanın alternatif bir yöntemi, bütçeden yapılan dolaysız tahsisler ve harcamalar yoluyla olacaktır ki, bunun vergi sistemindeki karşılığı vergi harcamalarıdır. Vergi harcamalarının doğru bir şekilde tanımlanması konusunda önemli anlaşmazlıklar

⁴⁴ Bezdek, R. H. Zampelli, E. M. (1986). “State and Local Government Tax Expenditures Relating to The Federal Government”. *National Tax Journal*, No. 4 (December, 1986), s. 533.

⁴⁵ Hildred, W. M. Pinto, J. V. (1989). “Estimates of Passive Tax Expenditures, 1984”. *Journal of Economic Issues*, Vol:XXIII, No:1, s. 94.

bulunmaktadır. ABD’de birçok eyalet meclisi, vergilendirilebilir gelir, indirim ve istisnaların federal tanımlarını kabul etmektedir. Diğer eyaletler ise, vergi mükellefinin hesaplanmış federal gelirinin eyalet gelir vergisi beyannamesinde kullanılmasına izin vermektedir.

ABD eyalet bütçe uzmanları ulusal birliği uzmanlarından Karen M. Benker’e göre vergi harcaması⁴⁶; özel vergi muafiyetleri, indirimler, istisnalar, krediler, tercihli vergi oranları veya ertelemeler nedeniyle vazgeçilen gelirlerdir. Vergi harcaması, “normal” vergi yapısından sapma olarak yorumlanabilecektir. Ayrıca, tüm vergi mükelleflerinin faydalanmasına izin veren vergi faydaları yerine, seçilen bir vergi mükellefi grubuna tahakkuk eden özel vergi avantajları olarak da tanımlanabilecektir. Bu avantajlar, kaynaklar ve ödeneklerde yapıldığı gibi kamuya açık ve belirli programlara tahsis edildiği için “vergi harcaması” olarak adlandırılmakta, ancak tahsisler doğrudan harcama sistemi yerine vergi sistemi üzerinden gerçekleştirilmektedir. Vergi harcamaları; gelir, satış ve emlak vergileri dâhil, ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere tüm federal, eyalet ve yerel vergi sistemlerinde bulunabilmektedir.

Cornell Üniversitesi kamu yönetimi profesörü Ronald F. King’e göre⁴⁷; vergi harcaması, kavramsal olarak, özel sektöre geri dönen faydalar olarak tasvir edilebilmekte, bu da devlet müdahalesinin azalması olarak görülmektedir. İdari olarak bu tür vergi harcamaları, çok az ek evrak işi gerektirmekte ve genellikle katı bürokratik işlemlerin azalmasıyla hızlı bir şekilde uygulanabilmektedir.

2001 yılında Nobel ekonomi ödülünü alan, Columbia Üniversitesi öğretim görevlisi Prof. Joseph E. Stiglitz’e göre⁴⁸; vergi sistemi bazı durumlarda üretimi teşvik etmektedir. Eğer hükümet üreticilere bir makine alması için garanti verirse bu bir harcamadır. Ancak, hükümet üreticiye makine alımı için bir vergi kredisi verirse üreticinin harcaması verilen

⁴⁶ Benker, K. M. (1986). “Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole in State Budget Oversight”. *National Tax Journal*, No:39, s. 403-404.

⁴⁷ King, R. F. (1984). “Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on The Political Economy of The Federal Revenue Code”. *Public Budgeting & Finance*, Spring 1964, s. 26.

⁴⁸ Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the Public Sector (Third Edition)*. New York: W. W. Norton & Company. s. 31.

bu kredi kadar düşmektedir. Örneğin, hükümet üreticiye alacağı yüz dolarlık bir makine için yedi dolar vergi kredisi verirse, üreticinin vergi için yapacağı ödeme yedi dolar kadar düşecektir. İşte bu örnekte gerçekleşen durum bir vergi harcamasıdır. Hükümetler sadece vergi harcamaları yoluyla yerli üreticileri desteklememekte, ihraç edilen mallar üzerindeki vergi oranları artırılarak da yerli üreticiler korunabilmektedir.

Urban Enstitüsünde Urban-Brookings Vergi Politikası Merkezi'nin direktörlüğünü yapan Dr. Eric J. Toder'e göre⁴⁹; vergi teşvikleri, birçok sosyal politika hedefi için mali desteğin önemli bir bölümünü temsil etmektedir. Bunlar arasında; düşük gelirli aileler için destek, sağlık (yaşlı olmayanlar için), barınma, tasarruf teşvikleri, eyalet ve yerel yönetimler ile özel yardım kuruluşları için destekler bulunmaktadır. 1990'larda, ABD'de Demokrat ve Cumhuriyetçi politikacıları "büyük hükümet çağına" bir son vermiş olsalar bile, sosyal politikalar için vergi teşvikleri genişlemiştir. Vergi teşvikleri popüler uygulamalardır, çünkü harcamalardaki artıştan ziyade vergi indirimleri gibi görünmekle birlikte sosyal politikalar için desteği artırmanın bir yolunu temsil etmektedirler. Benzer hedeflere sahip doğrudan harcama programları ile karşılaştırıldığında, politikacıların harcama kısıtlamalarından kaçınma yaklaşımlarını daha iyi karşılamakta ve daha düşük bir politik maliyetle finanse edilebilmektedirler. Bazı uzmanlar, vergi hükümlerinin hükümet politika hedeflerini geliştirmenin bir yolu olarak doğrudan harcama programlarının yerine geçtiği gerçeğini kabul ederek, vergi teşviklerini "vergi harcamaları" olarak adlandırmaktadır.

Pennsylvania Eyalet Üniversitesi ekonomi profesörü Gregory D. Hanson ve Minnesota Üniversitesi tarım ve uygulamalı ekonomi bölümünde Profesör Vernen R. Eidman'a göre⁵⁰; vergi harcaması kavramının içeriği, tüm vergi mükellefi gelirlerinin hükümete ait olduğu anlamına gelmemektedir. Aksine, vergi harcamaları bir topluluk için vergi yükünü diğerine göre düşürmeye yarayan temel vergi oranı yapısından sapmaları tanımlamaktadır.

⁴⁹ Toder, E. J. (1998). "The Changing Composition of Tax Incentives: 1980-1999". *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 91 (1998), s. 411.

⁵⁰ Hanson, G. D. Eidman, V. R. (1985). "Agricultural Income Tax Expenditures. A Microeconomic Analysis". *American Journal of Agricultural Economics*, Vol. 67, No. 2 (May, 1985), s. 271.

Harvard Kennedy okulunda ekonomi profesörü olan Richard M. Bird ve Harvard hukuk profesörü Oliver Oldman'a göre⁵¹; vergi harcamasıyla, vergi mükelleflerinin üzerindeki vergi yükümlülükleri azaltılarak, devlet desteklerinin doğrudan bütçe yerine vergi sistemine yönlendirilmektedir.

ABD Kongresi'ne göre⁵²; vergi harcaması, federal vergi yasalarının brüt gelirden özel bir istisna, muafiyet veya indirim yapılmasına izin veren veya özel bir kredi, tercihli vergi oranı veya vergi borcu ertelemesi sağlayan hükümlerine atfedilen gelir kayıplarıdır.

OMB'ye (The Office of Management and Budget-Beyaz Saray'a bağlı Yönetim ve Bütçe Ofisi) göre⁵³; vergi harcaması, federal vergi yasalarının özel istisnalar, muafiyetler, indirimler, krediler, ertelemeler veya tercihli vergi oranları gibi hükümleri nedeniyle ortaya çıkan gelir kayıplarıdır.

IMF'ye göre⁵⁴; vergi harcaması, vergi yasasında yer alan seçici hükümler sonucunda kaybedilen gelirlerdir. Bunlar, vergi matrahından muafiyetleri, brüt gelirden indirilen karşılıkları, vergi borcundan düşülen vergi kredilerini, vergi oranlarındaki indirimleri ve vergi ertelemelerini içerebilmektedir. Vergi harcamaları genellikle açık harcama programları yerine kullanılmaktadır. Ayrıca, belirli harcama türlerine veya varlıklarına, gelirlerine, harcama kalıplarına veya diğer özelliklerine göre belirli kategorilerdeki bireyleri, aileleri veya firmaları hedefleyebilmektedirler. Birçok vergi sisteminde, vergi harcamaları toplam vergi gelirine göre önemli bir yer tutabilmektedir. Harcama programlarıyla karşılaştırıldığında, vergi harcamalarının yasama organının yıllık resmi onayını gerektirmemesi önemli bir farktır. Vergi yasası değişmediği sürece yürürlükte kalmakta ve bu nedenle fiili harcamalarla aynı düzenli incelemeye tabi tutulmamaktadırlar. Vergi harcamaları türünün ve sayısının artması ciddi bir şeffaflık kaybına neden

⁵¹ Buhur, S. (2019). "Vergi Harcaması Kavramı ve Türkiye'deki Durumunun Analizi". *Vergi Dünyası*, Yıl: 38, Sayı: 453, Mayıs 2019, s. 69.

⁵² Hildred, W. M. Pinto, J. V. (1986). "Passive Tax Expenditures: Estimates of States' Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures". *Journal of Economic Issues*, Vol: XX, No:4, s. 942.

⁵³ Toder, E. J. (2000). "Tax Cuts or Spending-Does it Make A Difference?". *National Tax Journal*, Vol. 53, No. 3, Part 1: Tax Policy For A New Millennium (September, 2000), s. 361.

⁵⁴ IMF. (2007). *Manual on Fiscal Transparency*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, Publication Services. s. 64.

olabilecektir.

Dünya Bankası'na göre⁵⁵; vergi harcaması, bir vergi normunun dışında kalan imtiyazlardır. Vergi normu; ücret yapısını, muhasebe düzenini, zorunlu ödemelerin indirilebilirliğini, vergi idaresiyle ilgili hükümleri ve uluslararası mali yükümlülükleri içermektedir. Vergi harcamaları çeşitli şekillerde olabilmektedir. Bunlar; muafiyetler, ödenekler, krediler, tercihli vergi oranları, vergi ertelemeleri gibi uygulamalardır. Vergi harcaması raporlarıyla, bu sapmalar nedeniyle vergi normundan kaybedilen gelir ölçülmektedir. Uygulamada, vergi normları ülkeler arasında farklı tanımlanmaktadır ve bu da karşılaştırma yapmayı zorlaştırmaktadır. Örneğin, A ülkesi vergi indirimini vergi harcaması olarak kabul ederken, B ülkesi aynı kalemi vergi normu olarak tanımlayabilmektedir. Ayrıca, bazı kalemler vergi harcaması ve vergi normu arasındaki sınırdaki sınırda da olabilmektedir.

OECD'ye göre⁵⁶; vergi harcaması, tüm mükelleflere göre nispeten dar bir vergi mükellef grubu için geçerli olan ve vergi gelirini azaltan veya erteleyen vergi mevzuatı uygulamalarıdır. Devlet için vergi harcaması gelir kaybıdır, vergi mükellefi için ise vergi yükümlülüğünde bir azalmadır. Vergi harcamaları birçok OECD ülkesinde; vergi indirimleri, vergi teşvikleri ve vergi yardımları olarak bilinmektedir. Uygulamada, vergi harcamalarını tanımlamak zor olmakta, çünkü bazı vergi uygulamaları standart sistemin bir parçası veya ayrıcalık olarak kolayca sınıflandırılmamaktadır. Sorun, standart vergi yapısının tanımlanmasıyla başlamaktadır. Çoğu uzman, bir vergi sisteminin yapısal unsurlarının vergi harcaması olarak kaydedilmemesi gerektiğini kabul etmekte, vergi harcamasını belirlerken “programatik” özellikte konuya yaklaşılması gerektiğini belirtmektedirler. Vergi harcamaları gerçek harcama olmadıklarından, harcanan tutarlar kavramsaldır. Diğer bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin belirli koşullar altında nasıl davranacaklarına ilişkin varsayımlara ve tahminlere dayanmaktadır.

⁵⁵ Bixi, H. P. Valenduc, C. M. A. Swift, Z. L. (2004). “Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices” in *Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Through The Tax System Lessons from Developed and Transition Economies Directions In Development*. Washington D. C.: The World Bank. Bixi, H. P. Valenduc, C. M. A. Swift, Z. L. (Eds.), s. 3.

⁵⁶ OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing. s. 12.

Akademisyen F. Nilgün Balkaya Akça'ya göre⁵⁷; vergi harcaması kavramı, belirli şekilde gelir elde eden veya ödeme yapanların vergi yükümlülüklerini azaltan vergi yasalarının özel uygulamalarıdır. Bu özel uygulamalarla, kamu harcamalarının amaçları aynıdır. Ancak, kamu harcamaları bütçede yer alırken, vergi harcamaları kendisini vergi gelirlerinde azalma olarak göstermektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü'ne göre⁵⁸; vergi harcamasının kamu maliyesi literatüründe tanımı konusunda tam bir uzlaşısı bulunmamakla beraber en geniş anlamda, standart vergi sisteminden (benchmark-norm) sapmaların neden olduğu vergi kayıpları olarak nitelendirilmektedir.

- Vergi harcamasının tanımı

Bütün bu tartışmalar ışığında vergi harcaması; bazı faaliyetleri teşvik eden veya cezalandıran ve bu kapsamda bazı mükelleflerin vergi yükünü azaltan veya erteleyen harcamalar olarak tanımlanabilecektir. İndirim, iade, istisna, muafiyet, erteleme, indirimli oranlar ve krediler aracılığıyla çeşitli sosyal, ekonomik, mali ve siyasi amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla tahsilinden vazgeçilen gelirler vergi harcaması olarak nitelenmektedir⁵⁹.

Vergi harcaması kavramı, vergi toplanması için yapılan harcamaları değil; vergi sistemi aracılığıyla devletin bazı ekonomik, sosyal, mali ve siyasi amaçları desteklemesini ifade etmektedir⁶⁰. Bu kavram yerine bazen vergi teşviki, vergi yardımı ve vergi desteği gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Vergi harcaması kavramı, kendi içerisinde çelişkili olarak görülebilecektir, çünkü devlet vergi yoluyla ekonomiden kaynak çekmekte harcama yoluyla da ekonomiye kaynak aktarmaktadır. Bu iki kavramın yan yana kullanılması ilk

⁵⁷ Akça Balkaya, F. N. (2000). *Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 3.

⁵⁸ Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). "Vergi Harcamaları Raporu". **Maliye Bakanlığı**, Ankara, s. 5.

⁵⁹ Akdoğan, A. (2011). **Kamu Maliyesi** (14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi. s. 179.

⁶⁰ Pedük, T. (2006e). "Vergi Harcamasında Terim Karmaşası". **Yaklaşım**, Sayı: 163, s. 93.

bakışta bir çelişki gibi görünmektedir. Vergi harcaması, etkileri bakımından bütçede yer alan kamu harcamalarına benzetildiği için harcama tanımını da içermektedir. Vergi harcamaları genel olarak, sosyal ve ekonomik kesimleri, belirlenmiş amaçlar doğrultusunda teşvik etmek, desteklemek veya yardım etmek amacıyla standart vergi yapısı dışında kalan uygulamalara vergi sistemi içerisinde yer verilmesi şeklinde tanımlanabilecektir. Farklı bir ifadeyle vergi harcamaları, gerçek veya tüzel kişilerin vergi sorumluluklarının azaltılarak devlet teşvik, destek ve yardımlarının bütçe yerine vergi sistemiyle yapılmasıdır⁶¹.

Vergi harcamalarını diğer vergi hükümlerinden ayırabilmek ve uygulanabilirliğini sağlamak için bazı ayırt edici özelliklerinin belirtilmesi gerekmektedir. Bunlar⁶²;

- 1- Vergi harcaması belirli bir sektöre, faaliyete ya da mükellef grubuna yönelik olmalıdır.
- 2- Vergi harcamasının amacı, kamu harcamalarıyla da ulaşılabilecek bir amaç olarak kolaylıkla tanımlanabilmelidir.
- 3- Vergi harcamasına yer verilen verginin kapsamı bir vergi yapısı belirlenmesini sağlayacak ölçüde geniş olmalıdır.
- 4- Vergi harcamasının ortadan kaldırılabilmesi idari açıdan mümkün olmalıdır.
- 5- Vergi harcamasının etkisini tamamen azaltacak başka bir vergi düzenlemesi (vergi sisteminin herhangi bir yerinde) bulunmamalıdır.

Vergi harcamaları ABD ve Avrupa ülkelerinde; vergi ve bütçe uzmanları, akademisyenler, araştırma kuruluşları, siyasetçiler ve parlamentolar nezdinde detaylı olarak tartışılmaktadır. Vergi harcamalarının gerek vergi gelirleri gerek GSYH içerisinde ulaştığı büyüklük, bu

⁶¹ Ferhatoğlu, E. (2005). “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2, s. 79.

⁶² Başar, Ö. (2012). “Vergi Harcamaları”. *Vergi Sorunları*, Sayı: 280, s. 52.

konunun tartışılmasının ve incelenmesinin en önemli nedenidir.

2.1.3. Vergi Harcamasının Önemi

Vergi yasalarında yer alan muafiyet, istisna, indirim, iade ve erteleme gibi vergi yükümlülüğünü azaltan veya öteleyen uygulamalar olarak bilinen vergi harcamaları, çeşitli ekonomik, sosyal, mali ve siyasi hedeflere ulaşmak amacıyla tasarlanmış uygulamalardır. Bu harcamaların zamanla büyüyen yapısı, ürün ve hizmet fiyatlarına etkisi, bazı mükelleflerin gelirlerini benzer durumda olanlara göre artırması gibi durumlar ekonomik açıdan vergi harcamalarının önemini artırmaktadır. Vergi harcamalarının bütçede yer almaması sonucu şeffaflıktan uzak olması ve doğrudan harcamalara alternatif yapısı mali yönden; düşük ve orta gelirli kesimlere, emekliler ve engelliler gibi toplumun zayıf kesimlerine gelir desteği ile eğitim, kültür, spor ve sanat gibi alanlarında yapılan vergi harcamaları da sosyal açıdan önem arz etmektedir. Kamu yönetimi, uluslararası ilişkiler, yerel yönetimler ve siyasi partiler için yapılan vergi harcamaları ise vergi harcamalarının siyasi açıdan önemli bir konu olduğunu göstermektedir.

Vergi harcamalarının bazı varlık nedenleri bulunmaktadır. Bunlar; piyasa başarısızlığı, yatırım, üretim ve tüketimi teşvik etme, bütçe ve maliye politikalarını yönetme, sosyal destek sağlama ve gelirin yeniden dağıtılması politikaları olarak sayılabilecektir. Vergi harcaması uygulamasının etkili, istikrarlı ve basit olmasına dikkat edilmelidir. Buna karşılık, vergi harcamalarının istenmeyen etkileri de olabilecektir. Vergi teşvikleri yoluyla bazı faaliyetlerin desteklenmesi (dolayısıyla vergi harcamalarının artırılması) vergi sisteminin istikrarsız, karmaşık ve ekonomik olarak verimsiz olmasına yol açabilecektir⁶³. Bu durum, kaynakların verimsiz kullanımı da dâhil olmak üzere bir dizi olumsuz etki oluşturabilecek vergi uyum maliyetlerini artırmaktadır. Bazı vergi harcamalarının yerine bütçeden doğrudan aktarmalar yapılabilmekte ve bu uygulama vergi harcamalarının

⁶³ Klun, M. (2012). "Tax Expenditure Analysis of Slovenian Income Taxes". *Institut za Javne Financije*, s. 21.

alternatifi olarak değerlendirilmektedir. Vergi harcamalarının sürekli artış eğilimli doğası, geliri yüksek olan kesimlere daha fazla avantaj sağlayabilmektedir⁶⁴.

Vergi harcamaları, hükümetlerin ekonomik kaynakların dağılımını doğrudan etkilediğini ve dolaylı olarak ürünlerin vergi sonrası fiyatlarını değiştirerek, böylece üretim kaynaklarının tahsisini bozabildiğini göstermektedir. Hükümet, bazı ürün ve hizmetlere yönelik vergi indirimleri sağlayarak, bu ürün ve hizmetlerin fiyatlarının piyasada belirlenmesine müdahil olabilmektedir⁶⁵.

Bazı ekonomik faaliyetleri teşvik etmek, belirli bireyler, aileler veya işletmeler üzerindeki vergi yükünü azaltmak için vergi harcama hükümleri kabul edilmiştir. Örneğin, konut sahipliğini teşvik etmek için ABD’de vergi yasalarına konut ipoteği faiz indirimi eklenmiştir. İndirim, ipotek sahiplerinin vergi yükümlülüğünü azalttığı için konut ipotekleri için bir teşvik olarak çalışmıştır. İndirim nedeniyle, bir kişinin ipotek faiz yükü, ipotek sahibinin faiz ödemesine, marjinal vergi oranıyla çarpılarak eşit miktarda azaltılmaktadır⁶⁶. ABD’de vergi harcamalarının toplamda, her yıl yaklaşık bir trilyon dolardan fazla gelir kaybına neden olduğu raporlanmaktadır. Bu büyüklüğü anlamaya yardımcı olmak için şu örnek verilebilecektir; vergi harcamalarının toplam tutarı ABD federal hükümetinin doğrudan ödenekler yoluyla harcadığı toplam miktarı aşmaktadır. Vergi harcamaları sadece vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini azaltmak için değil, bazen bireylere vergi yönetim aracı yoluyla ödeme aktarma hakkı da vermektedir. Doğrudan harcama programlarına eşdeğer oldukları için, vergi harcamaları nedeniyle vergi gelirlerindeki azalmalar devletin harcama büyüklüğünü artırmaktadır⁶⁷.

Devlet bütçesinden yapılan harcamaların ikamesini temsil eden vergi harcamaları vergi indirimleri yerine gizli harcamalar olarak kabul edildiğinde, hükümetin bütçesel büyüklüğü

⁶⁴ Klun, M. (2012). *a.g.m.* s. 22.

⁶⁵ Burman, L. E. (2003). “Is The Tax Expenditure Concept Still Relevant?”. *National Tax Journal*, Vol:LVI, No:3, s. 10.

⁶⁶ Sugin, L. (2015). ”Tax Expenditures, Reform, and Distributive Justice”. *Columbia Journal of Tax Law*, Vol. 3, No. 1, s. 3.

⁶⁷ Sugin, L. (2015). *a.g.m.* s. 4.

değişecektir⁶⁸. Prensipte olarak, vergi harcamalarının hepsi, çeşitli kamu politikası hedeflerini gerçekleştirmek için açıkça seçilen bireyler ve kurumlar üzerindeki vergilerin “normal” yapısından farklılaşmasıdır. Bu açıdan bakıldığında, vergi harcamaları bütçe harcamaları, teşvikler veya diğer politika araçlarına alternatiflerdir ve bu nedenle hükümet harcama politikalarının veya eğilimlerinin analizine dâhil edilmelidir. Vergi harcamalarının ikinci dünya savaşı sonrası hızlı büyümesi, bu konunun yakın ilgiyi hak ettiğini göstermiştir⁶⁹.

Bütçeler, farklı toplum kesimlerine ve mükellef gruplarına yönelik vergi tercihlerini yansıtmaktadır. Bu tür vergi tercihleri farklı şekillerde olabilecektir. Bunlar, vergi yasaları kapsamında sağlanan muafiyetlere ek olarak, özel vergi oranları, vergilendirilebilir gelirden kesintiler, indirimler, vergi erteleme veya vergi kredileri şeklinde olabilecektirler. Şekli ne olursa olsun, bunların hepsi bir tür teşvihtir. Bütçede basit bir yaklaşımla vazgeçilen gelir olarak gösterildikleri sürece, bütçe ve tüm ekonomi için fayda ve maliyet etkileri şeffaf olmayan bir şekilde kalmaktadır⁷⁰. Vergi harcamaları, görünürlüğü az, büyük boyutlara sahip olabilen ve hızla büyüyen bir yapıya sahiptir. Vergi harcamaları sürekli artış eğiliminde olduğu için, hükümetlerin bu harcama alanlarına çok daha fazla dikkat etmesi, düzenli olarak fayda-maliyet ve etkinlik analizi yapması gerekmektedir⁷¹. Eğer bütçe ve ekonomiye olan gerçek maliyetleri ölçülebilir ve gelir kaybı olarak ifade edilebilirse, bunlar harcama kalemi olarak gösterilebilir ve etkileri daha açık bir şekilde belirtilebilecektir. Dolayısıyla, vergi harcamaları raporları, hükümetin şeffaflığın sağlanmasına yönelik gösterdiği çaba çerçevesinde olumlu bir adımdır⁷².

Çeşitli ülkeler vergi harcamalarını yoğun olarak kullanmaktadırlar. Kimi ülkeler vergi harcamalarını özellikle ekonomik ve sosyal amaçlar için kullanırken; Avustralya, Hollanda

⁶⁸ Marron, D. Toder, E. J. (2013). “Tax Policy and The Size of Government”. *National Tax Association Proceedings*, 104th Annual Conference on Taxation, s. 38.

⁶⁹ Break, G. F. Shultz, G. P. Samuelson, P. A. (1980). “The Role of Government: Taxes, Transfers, and Spending”. *The American Economy in Transition*, National Bureau of Economic Research, s. 650.

⁷⁰ Sarma, E. A. S. (2006). “How Useful Is New Tax Expenditure Statement?”. *Economic and Political Weekly*, Vol. 41, No. 14, s. 1322.

⁷¹ Rochefort, D. A. (2001). “The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in The United States by Christopher Howard”. *The Journal of Politics*, Vol. 63, No. 2, s. 638.

⁷² Sarma, E. A. S. (2006). *a.g.m.* s. 1322.

Kanada ve İngiltere gibi kimi ülkeler vergi harcamalarını daha çok emeklilik alanında kullanmaktadırlar. İsveç ve özellikle Danimarka vergi harcaması yapmamak eğilimindedirler ve sosyal politika hedeflerine doğrudan harcamalar yoluyla ulaşmayı amaçlamaktadırlar⁷³. Vergi harcamalarının sınırlandırıldığı durumlarda genel kabul gören görüşe göre, hükümetlerin harcama büyüklüklerinin artışı ya yavaşlamakta ya da tersine dönmektedir⁷⁴. Teoride, vergi harcamaların doğrudan harcamalara göre uygulanması daha kolaydır. Vergi harcamaları doğrudan harcamalara göre daha az görünür olduklarından, vergi harcamalarına politik olarak karşı duruş daha azdır. Ancak, etki bakımından bütçeden yapılan doğrudan harcamalar ile vergi harcamaları arasında fark bulunmamaktadır⁷⁵.

Vergi harcamaları, ulaştıkları parasal değerler itibariyle önemli olmalarının yanı sıra uygulama sırasında bir takım olumlu ve olumsuz sonuçlara da neden olmaktadır.

2.1.4. Vergi Harcamasının Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Vergi harcamalarının yasal düzenleme veya uygulama aşamasında bir takım olumlu sonuçları ortaya çıkmaktadır. Vergi harcamalarının olumlu yönleri; vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulamaya geçirilmesi, bazı durumlarda bütçeden doğrudan ödeme yapılmasına göre daha etkili olabilmesi, popüler bir politika aracı olması, ekonomik ve sosyal politikalara özel sektörün katılımını teşvik etmesi ve denetim ihtiyacını azaltması olarak sayılabilecektir. Bu hususlar aşağıda açıklanmaktadır.

- Vergi harcamalarının olumlu yönleri

1- Bazı vergi harcamaları, gelirin yeniden dağıtılmasına aracılık ederek, vergilemenin temel ilkelerinden olan adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulamaya geçirilmesine katkıda

⁷³ Stuckey, B. Yong, A. (2011). "A Primer on Tax Expenditures". *Library of Parliament*, Publication No. 2011 - 47 E, s. 5.

⁷⁴ Bails D. G. (1990). "The Effectiveness of Tax-Expenditure Limitations: A Re-Evaluation: In 19 States They Resulted in Virtually No Success in Limiting Growth in Their Budgets". *The American Journal of Economics and Sociology*, Vol. 49, No. 2, s. 237.

⁷⁵ Howard, C. (1995). *a.g.m.* s. 441.

bulunabilmektedir⁷⁶. Örneğin, GVK'nın 23'üncü maddesinde sayılan kişiler için yapılan vergi harcamaları bu kapsamda değerlendirilebilecektir⁷⁷. Ancak, bütün vergi harcamalarının adalet ve eşitliği sağlamaya yönelik olduğu söylenemeyecektir. Örneğin; menkul sermaye iradı konusunda yapılan vergi harcamalarının çoğundan yüksek gelirli kişiler yararlanmaktadır⁷⁸.

2- Vergi harcaması, hükümetin belirli bir faaliyeti teşvik etmesi için doğrudan ödeme yapmasından daha etkili bir yol olabilecektir. Örneğin, vergi mükellefleri tarafından yapılan bağışlar için vergi indirimi vergi gelirlerini azaltabilecek, buna karşın hayır faaliyetlerinin düzeyini daha da artırabilecektir. Bu nedenle, hayır kurumları hazinenin kaybettiği vergi gelirinden daha fazlasını kazanabilmekte ve hazinenin vazgeçtiği her tutar, hayır amaçlı bağış için daha fazla katkı üretmektedir⁷⁹. Bunun yerine, hükümet hayır kurumlarına doğrudan bir teşvik verdiğinde, hayır amaçlı bağışlar bireylerin maliyetlerini azaltamayacağından hayır kurumlarına özel katkılar daha az gerçekleşebilecektir. Bu durumda, hükümetin aynı düzeyde yardım sağlaması için daha fazla harcama yapması gerekecektir. Özet olarak, bir vergi harcamasının veya doğrudan teşvikin etkili olup olmadığı, gerçekleşen miktara ve tercih edilen ürüne olan talebin vergi sonrası maliyetine ne kadar duyarlı olduğuna bağlıdır⁸⁰.

3- Vergi harcamaları popüler bir politika aracıdır, çünkü hükümetin yürürlüğe koyacağı alternatif politika araçlarından daha basittir ve vergi harcamalarına bürokratik muhalefet daha azdır. Doğrudan harcama programları daha ayrıntılı bütçe süreçlerine tabidir. Vergi harcamaları ise maliye bakanlığı tarafından tasarlandığı, teklif edildiği, yasalaştırılmasının

⁷⁶ Güven, M. A. (2016). *Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015)*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat, s. 40.

⁷⁷ Bunlar; köylerde halı ve kilim dokuma faaliyetinde çalışanlar, GVK'dan muaf olan ve tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlar, yeraltı işletmelerinde çalışanlar, köy bütçesinden maaş alanlar, hizmetçi ücretleri, sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanlar, hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri, aydınlatma ve barınma giderleri, hizmet erbabının taşıma giderleri, çırakların ücretleri, dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretler ve amatör sporcu ücretleridir.

⁷⁸ Akça Balkaya, F. N. (2006b). *a.g.m.* s. 2922.

⁷⁹ United States General Accounting Office. (1994). "Tax Policy: Tax Expenditures Deserve More Scrutiny". *GAO/GGD/AIMD-94-122*, s. 26.

⁸⁰ United States General Accounting Office. (1994). *a.g.m.* s. 26.

sağlandığı ve maliye bakanı tarafından desteklendiğinden, maliye bürokrasisi tarafından eleştirilme ve engellenme olasılığı azalmaktadır⁸¹. Vergi harcamaları, çoğu zaman hükümetlerin harcama gücünü kullandıkları ve kamu tarafından kişilere doğrudan verilen transferlerdir. Toplumun diğer kesimleriyle müzakere etmek zorunda kalmayan hükümet için bu durum vergi harcamalarının bir cazibesi olmaktadır⁸².

4- Vergi harcamaları, hükümetin öncü rolü üstlendiği ekonomik ve sosyal programlara özel sektör katılımı için bir teşvik sağlamaktadır⁸³. Örneğin, bir okulun yapım maliyetinin tamamının veya yüksek bir kısmının vergi matrahından indirilebilmesine imkân veren bir düzenlemeyle, özel sektörün veya hayırseverlerin okul yapımına katılımları artacaktır.

5- Vergi harcamaları, bütçe harcamalarına göre devlet tarafından daha az denetleme gerektirmektedir⁸⁴. Bir vergi harcaması uygulaması, doğrudan harcamaların gerektirdiği devlet denetimi ihtiyacını büyük oranda ortadan kaldırırsa da, nihai vergi harcamasının doğru kullanımını denetleme ve kontrol etme ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Özellikle vergi harcamasının kötüye kullanımı ve sahtekârlık yapılma ihtimali dikkate alındığında, vergi harcamalarının denetim maliyetlerinin doğrudan harcamaların kontrol maliyetlerinden daha yüksek olmasına dikkat edilmelidir⁸⁵.

6- Kamu harcamaları arttıkça özel kesime karşı dışlama etkisi (crowding out) yaparken, vergi harcamaları böyle bir etki göstermemektedir⁸⁶.

7- Vergi harcamalarıyla, devletin kamu mallarına gereksiz harcama yapması engellenebilecektir⁸⁷.

⁸¹ Brooks, N. (2016). "Policy Forum: The Case Against Boutique Tax Credits and Similar Tax Expenditures". *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, 64:1, s. 86.

⁸² Brooks, N. (2016). *a.g.m.* s. 86.

⁸³ Villela, L. Lemgruber, A. Jorratt, M. (2010). "Tax Expenditure Budgets - Concepts and Challenges for Implementation". *Inter-American Development Bank Working Paper Series*, No. IDB-WP-131 April, s. 10.

⁸⁴ Swift, L. Z. Cavalcanti, C. B. (2003). "Why Worry about Tax Expenditures?". *Prem Notes*, No. 77, s. 1.

⁸⁵ Villela, L. Lemgruber, A. Jorratt, M. (2010). *a.g.m.* s. 10.

⁸⁶ Listokin, Y. (2009). "A Note On Tax Expenditures and Business Cycle Fluctuations". *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 102, 102nd Annual Conference on Taxation (November 12-14, 2009), s. 196.

8- Vergi harcamaları, bazı devlet teşviklerini sağlamanın etkili bir yoludur. Ancak, hükümetlerin ekonomik ve sosyal programlar için vergi harcamalarına giderek artan ilgisi, mevcut bütçe süreçlerinin tasarımıyla kurumsal bir zayıflık oluşturmaktadır. Yeni uygulanacak vergi harcamaları, bütçe harcama hedefleri ile sınırlı olmamakta ve kısmen vergi geliri hedefleri tarafından kısıtlanmaktadır. Çoğu ülkede vergi harcamaları, bütçenin basit bir bileşeni olarak görülüp bir şekilde gizlenmektedir. Vergi harcamalarının az göze çarpması, ikame ettikleri harcama programları ile karşılaştırıldığında, sadece kamuoyu algılarını değil aynı zamanda mecliste yer alan milletvekillerinin de bakış açısını etkilemektedir⁸⁸.

9- Vergi harcaması, vergi ödeme kapasitesini ölçmede kullanılabilecektir⁸⁹. Vergi harcamaları, çoğunlukla tahsilinden vazgeçilen vergi gelirleridir. Tahsil edilen vergilere, vergi harcamaları eklendiğinde ekonominin vergi ödeme kapasitesi tespit edilebilecektir.

10- Vergi hükümleri, genellikle vergi mükellefleri tarafından belirli faaliyetleri teşvik etmek veya bazı özel durumlarda vergi mükelleflerine yardımcı olmak için tasarlanmış özel vergi hükümlerini diğer bir ifadeyle vergi harcamalarını içermektedir. Vergi yasasında yer alan bu hükümler, eş zamanlı gelir tahsilâtı ve eşdeğer tutardaki doğrudan bütçe harcamalarına benzer olarak görülebilecektir. Vergi yasasında yer alan bazı kişisel muafiyetler, standart indirimler ve vergi oranının artan oranlı olması gibi hükümler vergi harcaması olarak değerlendirilmemekte ve bu hükümler tahsil edilen gelir tutarını etkilemektedir. Bu tür vergi yasası hükümlerinin etkilerinin dağılımı hakkında bilgi, vergi sisteminde yapılacak reformlar için çok değerlidir⁹⁰.

⁸⁷ Listokin, Y. (2009). *a.g.m.* s. 196.

⁸⁸ Kleinbard, E. D. (2010). "Tax Expenditure Framework Legislation". *National Tax Journal*, Vol. 63, No. 2, s. 355.

⁸⁹ Tekin, A. Gürçam, Ö. S. (2015). "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVII, Sayı: 2, Yıl: Aralık 2015, s. 140.

⁹⁰ Weinberg, D. H. (1987). *a.g.m.* s. 237.

11- Vergi harcamaları ekonominin belirli bir sektörüne yönelik olduğunda, kaynakların tercih edilen sektöre yönlendirilmesini sağlamaktadırlar. Hükümetler, vergi harcamaları yoluyla yatırımın ve tasarrufların artırılmasını teşvik edebilmektedirler⁹¹.

12- Bazı vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli gelir kaybı oluşturmakta, bazı vergi harcamaları ise gelirin geleceğe ertelenmesine neden olmaktadır ve bir yönüyle vergi mükellefine verilmiş faizsiz bir borç niteliğindedirler⁹².

13- Enflasyonla mücadelede üretimi artırarak talebin karşılanmasında vergi harcamalarından yararlanılabilecektir. Ekonomik durgunlukta ise toplam talebi artırmak için vergi harcamaları; hızlandırılmış amortisman, gelir vergisi desteği, vergi indirimi, vergi muafiyeti ve istisnaları şeklinde kullanılabilecektir⁹³.

- Vergi harcamalarının olumsuz yönleri

Vergi harcamalarının yasal düzenleme veya uygulama aşamasında bir takım olumsuz sonuçları ortaya çıkabilmektedir. Vergi harcamalarının bazı yönlerden etkili bir araç olmaması, vergi sisteminin tarafsızlığını bozması, izlenmesi ve kontrolünün zor olması, üst gelir gruplarına daha fazla avantaj sağlaması, vergi harcaması sonucu oluşan maliyete tüm toplumun katlanması gibi durumlar vergi harcamalarının olumsuz yönleri olarak sayılabilecektir. Bu hususlar aşağıda açıklanmaktadır.

1- Vergi harcamaları, bazen ulaşılmak istenen hedefler için etkili bir yol olmamaktadır. Çünkü, vergi teşvikine uygun mükellefler bulunmadığında vergi harcamalarının hedeflenen faaliyetlere herhangi bir etkisi olmayacaktır. ABD’de düşük ve orta gelirli olup, ilk kez ev alacaklara piyasa altı faiz oranında ipotek kredileri yoluyla yardım sağlamak üzere tasarlanmış nitelikli mortgage tahvillerinin etkinliği bu konuya örnek olabilecektir. Yapılan çalışmalarda nitelikli mortgage tahvillerinin öncelikle geleneksel mortgage

⁹¹ Villela, L. Lemgruber, A. Jorratt, M. (2010). *a.g.m.* s. 10.

⁹² Şişman, G. (2017). “Vergi Harcamalarının Hukuki Mahiyeti”. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 156, s. 2966.

⁹³ Fırat, M. (2018). “Mali Alan Yaratma Açısından Vergi Harcamalarının Rolü”. *Vergi Raporu*, Sayı: 224, s. 47.

yoluyla finansman sağlayabilecek alıcılara maliyetli ve verimsiz olduğu tespit edilmiştir. Bu durumlarda vergi sisteminden ziyade, belirli bir düzeyde devlet desteği sağlamanın maliyeti daha düşük olacaktır⁹⁴.

2- Vergi harcamaları, her şeyden önce vergi sisteminin tarafsızlığını bozmaktadır. Tarafsız bir vergi sistemi, herhangi bir vergi harcaması olmaksızın standart bir vergileme sistemi ile geniş bir vergi matrahını kavramaktadır. Vergi sistemi, özellikle bütçe gelirleri arttığında tarafsız olmalıdır. Bir ülke vergi sisteminin tarafsız olması gerektiğini kabul ettiğinde, vergi harcamalarından kaçınılmalıdır. Ayrıca, vergi sisteminde yer alan herkes için (hem vergi makamları hem de vergi mükellefleri) tüm vergilerin tahsil süreci mümkün olduğunca basit olmalı ve tahsilât yapan vergi idaresi için mümkün olduğunca vergi geliri yüksek olmalıdır⁹⁵.

3- Vergi mükellefleri için, vergilerin anlaşılabilir olacak kadar karmaşık olmaması önemlidir. Vergi harcamaları, vergi ve kamu finansal sisteminin şeffaflığını azaltmaktadır. Çünkü, vergi harcamaları diğer harcama türleriyle aynı kontrol sistemine tabi değildirler. Hükümet gelirlerinin azaltılması üzerinde doğrudan etkisi olan maliyetler ve sağladığı faydalar hakkında tam bir kavrayış ve analiz yapılmadan konulmakta ve genellikle vergilendirme ilkelerinin bazılarını (verimlilik, etkililik, istikrar ve etkinlik gibi) bozmaktadırlar. Vergi harcama türlerinin giderek artan sayıda ve ölçeğinden dolayı, bunların uygun kullanımı, idaresi ve kaydı büyük bir zorluk haline gelmektedir. Bu durum, vergi harcamalarını sistematik olarak kaydetmeyen ülkelerde özellikle büyük bir sorun olmaktadır. Bu ülkelerde vergi harcamalarının fayda-maliyet analizi, vergi harcaması raporlarının hazırlanmaması nedeniyle yapılamamaktadır⁹⁶.

4- Birçok vergi harcaması, açık uçlu uygulamalardır ve geleneksel bütçe tablolarında görünmediği için izlenmesi ve kontrolü daha da zordur. Siyaset bilimci Howard, vergi

⁹⁴ United States General Accounting Office. (1994). *a.g.m.* s. 25.

⁹⁵ Bratić, V. (2006). "Tax Expenditures: A Theoretical Review". *Financial Theory and Practice*, Volume (30), s. 114.

⁹⁶ Bratić, V. (2006). *a.g.m.* s. 114.

harcamalarına “gizli refah devleti” adını vermiştir⁹⁷. Vergi harcamaları, daha verimli ve etkin bir hükümet ile daha düşük vergileri tercih edenler için bir endişe kaynağıdır. Ayrıca, vergi harcamaları daha yüksek gelire sahip kişilere fayda sağlama eğiliminde olduğundan, kıt kaynakların geleneksel harcama programlarından uzaklaşmasına neden olmaktadır⁹⁸. Vergi harcamalarının bütçe sürecine dâhil edilmesi ve bunların (ve diğer tüm harcamaların) etkin kontrollere tabi tutulması, hükümetin verimliliğini artıracaktır. Buna ek olarak, bir borç krizinden çıkılması sürecinde kemer sıkma uygulamasına buradan başlanabilecektir. Özellikle, azaltılan vergi harcamalarından elde edilen gelirlerin bir kısmı gelir vergisi oranlarını düşürmek için kullanılabilecek, böylece gelir vergisi sadeleşecek ve vergi harcamalarının kötü kullanımı da azaltılmış olacaktır. Diğer bir ifadeyle, vergi harcamalarını kontrol etmek başarılı bir vergi reformu yapma imkânını artırmaktadır⁹⁹.

5- Vergi muafiyetleri veya indirimleri gibi vergi harcamalarından en çok, varlıklı vergi mükellefleri ve büyük şirketler en büyük yararı sağlamakta ve genellikle faydalanma düzeyi üst gelir gruplarından alt gelir grubuna doğru olmaktadır. Vergi harcamaları sonucu kişilerin ve küçük şirketlerin gelirleri üzerindeki vergi oranları artmaktadır¹⁰⁰. Vergi teşvikleri, yapısı gereği, vergi ödeyenleri desteklemektedir. Örneğin, vergi teşviklerinin yer aldığı gelir vergisine yoksul kesimler dâhil edilmemiş ve bu nedenle vergi harcamalarından faydalanamamaktadırlar¹⁰¹.

6- Gelir vergisi kademeli bir oran yapısına sahip olduğunda, üst dilimdeki bir vergi mükellefine muafiyet veya indirim yapılması, alt vergi dilimindekinden daha yüksek vergi desteği sağlamaktadır. Örneğin, %40 vergi diliminde yer alan bir öğretmen için matrahtan 100 birimlik gelirinin indirilmesine izin verilirse, bu öğretmenin aldığı vergi desteği 40 birim olacaktır. Başka bir öğretmen ise %30 vergi diliminde olsa ve matrahtan 100 birimlik gelirinin indirilmesine izin verilse, bu öğretmenin alacağı vergi desteği ise 30

⁹⁷ Howard, C. (1997). *The Hidden Welfare State Tax Expenditures and Social Policy in The United States*. Princeton, New Jersey: Princeton University Press. s. 17.

⁹⁸ Burman, L. E. Phaup, M. (2011a). “Tax Expenditures and Government Size and Efficiency”. *National Bureau of Economic Research Working Paper*, No. 17268, s. 31.

⁹⁹ Burman, L. E. Phaup, M. (2011a). *a.g.m.* s. 32.

¹⁰⁰ Surrey, S. S. (1976). *a.g.m.* s. 54.

¹⁰¹ Villela, L. Lemgruber, A. Jorratt, M. (2010). *a.g.m.* s. 9.

birim olacaktır. Ancak, vergi teşvikinin doğrudan verilmesi ve vergilendirilmemesi durumunda, her birinin gelirine etkisi aynı olacaktır¹⁰².

7- Vergi harcamaları, hükümet harcamaları toplamının kontrolünü zorlaştırmaktadır. Vergi harcamaları, her ne kadar doğrudan harcamalara göre uygulanması daha esnekse de daha az görünür, başka bir ifadeyle “gizli” harcamalardır¹⁰³.

8- Vergi harcamaları, insanların bazı malları veya hizmetleri üretmesi ve tüketmesi için teşvik edicidir, ancak oluşan maliyet herkes tarafından paylaşılmaktadır¹⁰⁴.

9- Vergi idarelerinin kamu harcama programlarını yönetme ve kontrol etme konusunda yeterli deneyimi yoktur. Bununla birlikte, vergi harcamaları uygulandığında, idareler kendilerini bu işlevi yerine getirmekle yükümlü bulmakta ve birçok istisnası olan bir sistemi kontrol etmenin daha zor olduğu göz önüne alındığında, bu durum sahtekârlığa veya daha büyük istem dışı hatalara yol açmaktadır¹⁰⁵.

10- Vergi harcamalarının uygulanması yoluyla potansiyel vergi gelirinin bir kısmı kaybedilmektedir, dolayısıyla bu tutarın tahsil edilmesi için daha yüksek vergi oranlarına ihtiyaç duyulacaktır¹⁰⁶.

11- Marjinal vergi oranları yüksek olduğunda, vergi harcamaları da yüksek olma eğilimindedir¹⁰⁷.

12- Vergi harcamaları, yararlanıcılara, yapacakları herhangi bir faaliyette bulunmaları için geri ödeme yapılması demektir. Vergi harcamasıyla vergi matrahı daralmakta, vergi oranının düşürülme imkânı sınırlanmaktadır. Vergi harcamaları, vergi yasalarını daha

¹⁰² Wolfman, B. (1985). *a.g.m.* s. 493.

¹⁰³ Hughes, J. W. Motekat, J. (1988). “Tax Expenditures for Local Governments”. *Public Budgeting & Finance*, Winter 1988, s. 70.

¹⁰⁴ Villela, L. Lemgruber, A. Jorratt, M. (2010). *a.g.m.* s. 10.

¹⁰⁵ Villela, L. Lemgruber, A. Jorratt, M. (2010). *a.g.m.* s. 10.

¹⁰⁶ Villela, L. Lemgruber, A. Jorratt, M. (2010). *a.g.m.* s. 10.

¹⁰⁷ Schick, A. (1986). “Controlling Nonconventional Expenditure: Tax Expenditures and Loans”. *Public Budgeting & Finance*, Vol:6, Issue:1, s. 7.

karmaşık hale getirerek, uygulama maliyetini artırmaktadır. Vergi harcamaları, hükümet harcamalarını şeffaflıktan uzaklaştırmaktadır¹⁰⁸.

13- Vergi mükellefleri arasındaki yatay eşitsizlik; vergi harcamalarının, benzer gelir ve giderlere sahip kişilerin vergiye dayalı faaliyetleri yapmalarına bağlı olarak farklı miktarlarda vergi ödemelerine izin verdiğinde ortaya çıkmaktadır. Benzer şekilde, tüm vergi mükellefleri asgari bir harcama miktarı gerektiren vergi indirimine hak kazanmadıklarında da dikey eşitsizlik ortaya çıkmaktadır¹⁰⁹. Ayrıca, harcamaları düşük olan vergi mükellefleri hak kazanmış olsalar da, daha az vergi avantajı elde etmektedirler. Çünkü vergi faydalarının değeri vergilendirilebilir gelir seviyesiyle birlikte artmaktadır. Bu düzenlemelerle, vergi harcamaları orantısız olarak daha yüksek gelir gruplarına fayda sağlamakta ve dikey eşitliği ihlal etmektedir¹¹⁰.

14- Vergi harcamaları olmadan, vergi tabanı genişleyecek, böylece vergi oranları düşecektir. Böylece, vergi harcamalarının varlığından kaynaklanan ekonomik faaliyetlerin bozulması azalacaktır. Bu nedenle, vergi harcamalarının verimliliği önleme olasılığı yüksektir. Dolayısıyla, vergi harcamalarını verimlilik açısından değerlendirmek gerekmektedir¹¹¹.

15- Vergi harcaması sınıflaması ve hesaplaması çeşitli nedenlerle zor bir konudur. Vergi ve kamu harcamaları hızlı bir biçimde arttığından, kamu harcamalarını karşılamak için daha az bir matraha daha yüksek vergi oranlarının uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi harcamaları vergi erozyonuna neden olmaktadır¹¹².

16- Vergi harcaması alanlarının geniş olması bu harcamaların kontrolünü zorlaştırmıştır. Birçok kişinin veya kuruluşun aslında gerekli şartları taşımadığı halde bu harcamalardan

¹⁰⁸ Swift, L. Z. Cavalcanti, C. B. (2003). *a.g.m.* s. 1.

¹⁰⁹ Swift, L. Z. Cavalcanti, C. B. (2003). *a.g.m.* s. 2.

¹¹⁰ Swift, L. Z. Cavalcanti, C. B. (2003). *a.g.m.* s. 2.

¹¹¹ Uemura, T. (2009). "An Estimation of Tax Expenditure in Japanese Income Tax from The Viewpoint of The Fiscal Transparency". *Government Auditing Review*, Vol. 16, s. 7.

¹¹² Saraçoğlu, F. (2000). "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi'nde Yer Alan Müesseselerin Analizi". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, s. 80.

yararlanmalarına neden olduğu görülmektedir. Bu durum ise mevcut mükellefler üzerindeki vergi yükünün artmasına, mükelleflerin vergi vermemek için farklı yollara başvurmaya yol açabilmektedir¹¹³.

17- Vergi harcamaları yoluyla toplumda bir kesim desteklenirken maliyetlerine tüm toplum katlanmakta, vergi yönetimleri vergi harcamalarını kolaylıkla idare ve kontrol edemediklerinden vergi kayıp ve kaçığının artmasına neden olabilmektedir¹¹⁴.

18- Vergi harcamalarının lobi faaliyetlerinden etkilenme olasılığı çok yüksektir. Bütçe öncesi bazı lobi faaliyetleri dışında, hükümetin bütçeyi bir harcama programına bağlayana kadar halkın karar alma sürecine yeteri kadar katıldığı söylenemeyecektir. Lobi faaliyetleri, üst düzey devlet memurları ve politikacılarla daha uyumlu varlıklı çıkar gruplarını destekleyen bir uygulamadır¹¹⁵.

19- Bazı uzmanlara göre, vergi harcamaları, kamu kaynak tahsis etkinliğini ve verimliliğini azaltmaktadır; örneğin, bazı vergi harcamaları doğrudan harcamalarla çakışmakta, bazı vergi harcamalarının geçerliliği kalmamış ve bazen farklı vergi harcamalarıyla uyumu kaybolmuştur. Sonuç olarak, bazı vergi harcamaları gereksiz veya bütçe harcamaları ve hedefleriyle çelişmektedir¹¹⁶. Vergi harcamaları genellikle sona erme tarihlerine veya “gün batımı” hükümlerine sahip değildir ve nadiren gözden geçirilmektedir. Bazı vergi harcamaları ise, diğer vergi harcamaları ile koordine edilememekte, kamu kaynaklarının tahsisinde etkinliği ve verimliliği zedelemektedir. Vergi harcamaları, vergi yapısında kalıcı değişiklikler olarak yürürlüğe girmektedirler. Bazı vergi harcamaları güncelliğini

¹¹³ Uray, M. S. (2017). *Türkiye’de Vergi Harcamaları ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Isparta, s. 164-165.

¹¹⁴ Güler, H. (2019). “Türkiye ve Sosyal Refah Devletlerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırılması”. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 367, Nisan 2019, s. 136.

¹¹⁵ McLoughlin, K. Proudfoot, S. B. (1981). “Giving by Not Taking: A Primer on Tax Expenditures”. *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques*, Vol. 7, No. 2 (Spring, 1981), s. 332.

¹¹⁶ Swift, L. Z. (2006). “Managing The Effects of Tax Expenditures on The National Budget”. *World Bank Policy Research Working Paper*, No. 3927, s. 10.

yitirmiştir ve uzun zamandır değişmiş olan ekonomik ve sosyal koşullara tepki olarak yürürlüğe girmiştir¹¹⁷.

20- Muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamalar gereksiz bir şekilde uygulandığında vergide adalet ilkesi bozulmuş olacaktır¹¹⁸.

21- Vergi sisteminin bazı alanlarda; örneğin, çevreyi koruma teşvikleri kapsamında dolaylı vergileri veya emisyon vergilerini kullanması, vergi teşviklerine göre genellikle daha verimli olmaktadır¹¹⁹.

22- Vergi harcaması niteliğindeki uygulamaların yüksek gelirli mükelleflere daha fazla vergi faydası sağlaması, tamamen verginin artan oranlı yapısından kaynaklanmaktadır. Vergi harcamalarının bazı mükellef ve gelir unsurları için ayrıcalıklı uygulamalar oluşturması, doğasında eşitsizlik olması gereken bir uygulama olduğunu göstermektedir¹²⁰.

23- Çoğu zaman, doğrudan harcama programları vergi harcamalarından maliyet açısından daha etkin olabilmekte ve hedeflenen politikaları daha iyi karşılayabilmektedir. Örneğin, ABD’de işverenin ödediği sağlık sigortası istisnasında, bu teşvikin çoğundan sigortası olan yüksek gelirli çalışanlar yararlanmaktadır¹²¹. İstisna ve muafiyet uygulaması, sağlık hizmetlerine fazla harcama yapılmasını teşvik eden bir sağlık sigortasını da destekleyebilecektir. İstisna veya muafiyetin iade edilebilir bir vergi kredisi ile değiştirilmesi bu olumsuzluğu giderecek bir uygulama olabilecektir, ancak istisna ve muafiyeti sınırlamak veya ortadan kaldırmak ve kamu tarafından finanse edilen sağlık sigortasına geniş toplum kesiminin erişimini sağlamak için gelir ve bordro vergilerini

¹¹⁷ Swift, L. Z. (2006). *a.g.m.* s. 10.

¹¹⁸ Erol, A. Demir, A. (2008). “Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Yapım İşleri, Mal ve Hizmet Alımlarında Damga Vergisi Uygulaması ve Vergi Harcaması”. *Yaklaşım*, Sayı: 185, s. 4.

¹¹⁹ Rajah, N. Smith, S. (1993). “Taxes, Tax Expenditures, and Environmental Regulation”. *Oxford Review of Economic Policy*, Winter 1993, Vol. 9, No. 4, Environmental Regulation (Winter 1993), s. 51.

¹²⁰ Akça Balkaya, F. N. (2006b). *a.g.m.* s. 2919.

¹²¹ Burman, L. E. Toder, E. Geissler, C. (2008). “How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?”. *American Economic Review*, Vol. 98, No. 2, s. 13.

kullanmak daha iyi bir seçenek olabilecektir¹²².

Vergi harcamaları bir takım olumlu ve olumsuz unsurlar barındıran uygulamalardır. Bu uygulamalar farklı türlerde olabilmektedir.

2.2. Vergi Harcaması Türleri

Vergi harcaması olarak adlandırılan vergi teşvikleri birçok şekilde olabilmektedir. Bunlar; indirim, iade, istisna, muafiyet, vergi kredisi, mahsup ve ertelemeler olarak ifade edilebilecektir¹²³. Ayrıca bu uygulamaların tersine bazı gelir, mal ve faaliyetler üzerine normalden fazla vergi yükü getirilmesi ise negatif vergi harcaması olarak tanımlanmaktadır. Bu kısımda, sayılan vergi harcaması türleri incelenecektir.

- İndirim

İndirim, bazı mükelleflerin, brüt vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belirli tutarlarda azaltma yapılmasını ifade etmekte, bu azaltma mahsup şeklinde de olabilmektedir¹²⁴. Vergi indirimine örnek olarak, 193 sayılı GVK'nın, "vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi"¹²⁵ başlığı altında yer alan, mükerrer 121'inci maddesi verilebilecektir. Bu maddede, şartları taşıyan mükelleflere %5 oranında yapılacak vergi indirimi düzenlemesi yer almaktadır. Vergi indiriminin şartları ve uygulama şekli, maddede şu şekilde açıklanmıştır;

"Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir...

¹²² Burman, L. E. Toder, E. Geissler, C. (2008). *a.g.m.* s. 13.

¹²³ Howlett, M. (2011). *Designing Public Policies Principles and Instruments*. Oxon: Routledge (Taylor & Francis). s. 103.

¹²⁴ Sabuncu, C. G. (2011). *Türkiye'de Vergi Harcamalarının Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 14.

¹²⁵ Bu madde başlığı "Ücretlilerde vergi indirimi:" iken, 23/2/2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle metne işlendiği şekilde yeniden düzenlenmiştir.

...İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar ret ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir. Söz konusu indirimden faydalanabilmek için; 1. (Değişik: 5/12/2019-7194/18 md.) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması, 2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, resen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Yasasının uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), 3. (Değişik: 5/12/2019-7194/18 md.) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi yasaları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi yasaları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde yasalarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1 000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır...

...Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”¹²⁶

- İade

Kamu harcamalarında kullanmak üzere toplanan vergilerin; ekonomik, sosyal, siyasi ve mali sebeplerden dolayı tekrar mükelleflere verilmesi vergi iadesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi iadesi bu duruma göre, bir gelir transferi yapmak gibi sosyal, ihracatı özendirmek gibi ekonomik ya da fazla ve yersiz tahsil edilmiş bir verginin

¹²⁶ 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 45'inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” şeklinde değiştirilmiştir.

mükellefe iadesi ve vergi kayıp kaçağını önlemek gibi vergi tekniği veya mali nedenlerle uygulanabilecektir. Vergi iadesi, tahsil edilen verginin tekrar ilgisine iade edilmesi şeklinde olabileceği gibi tahsil edilmesi gereken verginin tahsil edilmemesi olarak da ortaya çıkabilecektir¹²⁷. Vergi iadesine örnek olarak, Türkiye’de 2007 yılı öncesinde emekli ve çalışanlara 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun kapsamında yapılan vergi iadesi uygulaması gösterilebilecektir. Bu sistemde, emekli ve çalışanlar bazı harcama türleri için vergi tutarlarının belirli bir kısmını iade olarak alabilmekteydiler.

Bunun yanında, ihraç edilen ya da yolcu yanında yurt dışına çıkan malların ihraç aşamasına değin taşıdığı dolaylı vergilerin iade edilmesi de bu kapsamda yaygın bir uygulamadır. İhracatta vergi iadesi olarak adlandırılan bu sistemin amacı; tüketim ya da satış vergileri gibi dolaylı vergilerin hem çıkış, hem de varış ülkesinde iki kez değil, yalnızca malın son tüketildiği ülkede alınması, başka bir ifadeyle çifte vergilemeyi önlemektir¹²⁸. KDV uygulaması bu sistemin otomatik işlemesine imkân sağlamakta birlikte, KDV öncesinde de pek çok ülkede ihracatta vergi iadesi uygulanmıştır. Türkiye’de KDV öncesinde planlı dönemde vergi iadesi ihracatı teşvik etmek için kullanılmıştır. 1985 yılında KDV sistemine geçilmesine karşın, 1988 yılı sonuna kadar ihracatta hem KDV iadesi, hem de teşvik anlamında genel vergi iadesi birlikte uygulanmıştır¹²⁹.

- İstisna ve muafiyet

Avrupa maliye literatürüne bakıldığında istisna ve muafiyet ayrımı yapılmamıştır. Türk maliye literatüründe ve vergi yasalarında kişilerin vergiye tabi olmamasına muafiyet, bir konunun veya faaliyetin vergiye tabi olmamasına ise istisna denilmektedir. Konuda kısıntı yapılması halinde ortaya çıkan vergi istisnası, tanım olarak esas itibarıyla, vergilendirilmesi öngörölmüş bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici olarak vergi dışında tutulmasıdır. Örneğin, ABD’de çalışanlar genellikle sağlık sigortası

¹²⁷ İnce, E. (2016). *Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 6.

¹²⁸ İnce, E. (2016). *a.g.e.* s. 6.

¹²⁹ İnce, E. (2016). *a.g.e.* s. 6.

primleri için işverenleri adına yaptıkları katkılardan gelir vergisi ödememektedirler¹³⁰. Muafiyet ise belirli kişilerin tamamen, kısmen ya da geçici olarak vergi yükümlülüğü dışında tutulmalarıdır.

Türk vergi sisteminde, vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulması olarak da tanımlanabilecek istisna uygulamalarına örnek olarak¹³¹; 193 sayılı GVK'nın 18'inci maddesinde düzenlenen serbest meslek kazanç istisnası, 3065 sayılı KDVK'nın 11'inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ve 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinin (i) bendinde yer alan risturn istisnası verilebilecektir. Türkiye'de muafiyetlere örnek olarak ise¹³²; 193 sayılı GVK'nın 9'uncu maddesinde yer alan vergiden muaf esnaf, aynı kanunun 66'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının (5) numaralı bendinde düzenlenen serbest meslek erbabı muafiyeti ve 5520 sayılı KVK'nın 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendinde düzenlenen kooperatif muafiyetinden bahsedilebilecektir.

- Mahsup

Vergi mahsubu, ödeme aşamasına gelmiş vergi tutarına ulaşmak üzere daha önceden ödenmiş olan tutarın, hesaplanan vergi toplamından indirilmesi biçiminde tanımlanabilecektir. Vergi mahsubu, belirli bir dönem içerisinde peşin olarak ödenen vergilerin, o dönemin sonunda tahakkuk eden vergilerden düşülmesine imkân veren bir uygulamadır. Vergi mahsubu uygulaması şekil itibarıyla bir vergi harcaması türü gibi gözükse de, uygulanış bakımından vergi harcamalarından ayrıldığını savunan başka görüşler de bulunmaktadır¹³³. Bu görüşlere göre, mahsup uygulamasının ortaya çıkış nedeni, çifte vergilendirmeyi engellemek olup aynı dönem için yine aynı vergi konusu üzerinden ödenen vergiler devlet nazarında tahsil edilmiştir. Dönem sonunda tahakkuk

¹³⁰ United States General Accounting Office. (2012). "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions". *GAO-13-167SP: Guide for Evaluating Tax Expenditures*, s. 3.

¹³¹ Egeli, H. Tepe, B. (2015b). "Vergi Harcamaları ve Ülke Uygulamaları". *Vergi Raporu*, Sayı: 193, s. 15.

¹³² Egeli, H. Tepe, B. (2015b). *a.g.m.* s. 15.

¹³³ Aksoy, E. (2018). "Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi ve Seçilmiş Ülkeler ile Karşılaştırılması". *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 355, s. 49.

eden toplam vergi miktarı içerisinde aynı konu üzerinden ödenmiş olan vergilerin mahsup edilmesinin, devleti gelir kaybına uğratmayacağı savunulmaktadır¹³⁴.

- Erteleleme

Devlet, kamu gelirlerini özellikle de vergi gelirlerini tahsil ederken mükelleflere bazı kolaylıklar sağlamaktadır. Bu kolaylıklardan biri de erteleme (tecil) müessesesidir. Erteleme ile devlet, ekonomik bazı olumlu sonuçlar elde etmektedir. Bunlar¹³⁵;

- 1- Verginin tamamını mükelleften (zor durumu nedeniyle) bir kerede alamayacağı hallerde taksitlendirerek alma olanağına kavuşmaktadır.
- 2- Kaynak israfını önlemektedir. Zor durumda olan mükellefin ertelemeden yararlanmaması halinde, iş yerini kapatması ve mükellef statüsünü yitirmesine neden olmaktadır ki bu durum da vergi kaynağının kurutulması sonucunu doğurmaktadır.
- 3- Kayıt dışılığın önüne geçilebilecektir.
- 4- Mükelleflerin içinde bulundukları zor durum nedeniyle vergi borçlarını ödemeye tepki duymaları, suçlu duruma düşmeleri ve bu duruma alışmalarını önlemektedir.

Erteleme müessesesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) 48'inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir;

“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir...

¹³⁴ Aksoy, E. (2018). *a.g.m.* s. 49.

¹³⁵ Çaşkurlu, E. (2002). “Kamu Alacağında Tecil Müessesesi ve Aksayan Yönleri”. *Yaklaşım*, Sayı: 109, s. 211.

...Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olan makamlar; tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etmeye, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmeye ayrıca 213 sayılı Kanuna göre Maliye Bakanlığınca ilan edilen mücbir sebep hali kapsamındaki amme borçlularının, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihe kadar ödemeleri gereken amme borçları ile mücbir sebep nedeniyle ödeme süreleri ertelenen amme borçlarını faiz alınmaksızın veya yürürlükteki faiz oranından daha düşük faiz oranıyla tecil etmeye yetkilidir...

...Madde hükmünden yararlanacak borçlunun; 1. Başvuru tarihi itibarıyla en az 3 yıl süreyle; ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yıllık gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması, 2. Başvuru tarihinden geriye doğru 3 yıla ait vergi beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş olması (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz), Bu madde kapsamına giren ve başvuru tarihi itibarıyla vadesi 1 yılı geçmemiş borcunun borç ödemediği husünüyet sahibi olmasına rağmen ödenememiş olması, şarttır...”.

Erteleme uygulamasında, mükellef başvuruda bulunup, teminat yatırdığı durumda, vergi ve cezanın ertelenmesi imkânı sağlanmıştır. Vergi ve cezanın tecili 3 yılı geçmemek üzere yapılmakta, bu süre için ayrıca faiz alınmaktadır. Mükellefi zor durumda bırakmamak gibi sosyal amacı olan bu düzenlemenin bir vergi harcaması olarak nitelendirilebilmesi için, devlet açısından bir gelir kaybına neden olması gerekmektedir¹³⁶.

Ertelenen vergiler, vergi borcunu azaltmamaktadır. Bunun yerine erteleme, gelirin beyanını geciktirerek veya gelecek yıllarda oluşacak maliyetlerin beyan edilmesini hızlandırarak vergi ödemelerinin zamanlamasını değiştirmektedir¹³⁷.

¹³⁶ Akça Balkaya, F. N. (2006a). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcaması Sonucu Yaratabilecek Uygulamalar”. *Yaklaşım*, Sayı: 168, s. 190.

¹³⁷ Marples, D. J. (2015). “Tax Expenditures: Overview and Analysis”. *Congressional Research Service Report*, Congressional Research Service, s. 2.

- Tercihli ve özel vergi oranları

Tercihli vergi oranları, kişisel ya da kurumsal gelirin, vergi yasalarında tanımlanan normal oranlarından (ancak sıfır olmayan) daha düşük oranlara tabi olmasıdır. İstisna, muafiyet ve indirimlerde olduğu gibi, tercihli vergi oranlarının değeri, etkilenen gelir miktarının ve aksi durumda geçerli olacak vergi oranının bir fonksiyonudur. Tercihli vergi oranları, vergi oranının tercih edilen orandan daha yüksek olacağı durumlarda değer kazanacaktır. Örneğin, gelir üzerinden %30 vergi oranı belirleyen bir yasa, %35 oranında vergilendirilecek bir oranı kabul etmeye zorlarsa hiçbir değeri olmayacaktır, ancak %25’lik bir oran tercih edilebilirse bu durum bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilecektir¹³⁸. Tercihli vergi oranı uygulamasına örnek olarak, belirli bir bölgede yatırım yapacak firmalara kurumlar vergisinin indirimli olarak uygulanması verilebilecektir¹³⁹.

Özel vergi oranları, belirli kaynaklardan elde edilen gelir üzerindeki vergi oranlarının, genellikle geçerli olan oranın altında olmasıdır. Örneğin, ABD’de hem uzun vadeli sermaye kazançları hem de nitelikli temettülerde uygulanan %15’lik vergi oranı, çoğu gelire uygulanan %35 oranının yarısından daha azdır. ABD’de, sermaye kazançları, temettüler, olağan gelir ve hisse senedi fiyatlarındaki büyük değişimler üzerindeki vergi oranlarındaki mevzuat değişiklikleri, özel oranların maliyetinin 1985 yılından bu yana geniş bir şekilde dalgalanmasına neden olmuştur. ABD’de 1990 ve 1993 yıllarındaki vergi mevzuatı, olağan gelirlere yeni daha yüksek vergi oranları uygulamıştır, ancak kazanç oranını değiştirmemiştir. Sermaye kazançları ile olağan gelir oranları arasındaki farkın yenilenmesi, vergi harcamasını yeniden oluşturmuş ve özel oranların maliyetini artırmıştır¹⁴⁰. Vergi oranındaki uzun vadeli sermaye kazançları ve mevcut temettü ödemelerinde %15’lik azalış, gelir kaybını 2005 yılında GSYH’nin yaklaşık %0,8’ine

¹³⁸ Driessen, G. A. (2016). “Spending and Tax Expenditures: Distinctions and Major Programs”. *Congressional Research Service Report*, Congressional Research Service, s. 2.

¹³⁹ Sirkeci, O. (2013). *Kobilere Yeni Yaklaşımlar (Birinci Baskı)*. İstanbul: Gündoğan Yayınları. s. 182.

¹⁴⁰ Baneman, D. Rosenberg J. Toder E. Williams R. (2012). “Curbing Tax Expenditures”. *Defusing the Debt Bomb: Economic and Fiscal Reform*, Tax Policy Center, Urban Institute and Brookings Institution, s. 6.

kadar artırmıştır. 2007 yılından sonra hisse senedi fiyatlarındaki keskin düşüş sermaye kazanımlarını büyük ölçüde azaltmıştır¹⁴¹.

- Vergi tatili

Vergi tatili, yeni bir firmanın veya yatırımın, genellikle kurumlar vergisi olmak üzere bazı vergilerden geçici olarak muaf tutulmasıdır. Bazen vergi beyannamesi verme ihtiyacı gibi idari gerekliliklerden de feragat edilmektedir. Kısmi vergi tatilleri, tam muafiyet yerine azaltılmış yükümlülükler de sunmaktadır¹⁴².

- Vergi kredisi

Vergi kredisi genellikle, Avrupa ve ABD’de uygulanan bir devlet kredisidir. Türk vergi mevzuatında yer almamaktadır. Vergi kredisi özellikle aileler, bakmakla yükümlü oldukları çocukları ve üniversite öğrencileri için uygulanmaktadır¹⁴³. Avrupa ve ABD’de yayınlanan vergi harcaması raporları incelendiğinde bu uygulama da vergi harcaması olarak nitelendirilmekte ve hesaplamalara dâhil edilmektedir. Vergi kredisi, düşük veya orta gelirli çalışan aileleri hedefleyen bir vergi kredisidir ve krediye uygunluk, vergi mükellefinin kazanılan gelirine (veya bazı durumlarda ayarlanmış brüt gelir) ve belirli bir yaşa, çocukların sayısına ve ikamet testlerine bağlıdır. Vergi mükellefi, ücret ve maaş, ticari veya diğer serbest meslek geliri olarak tanımlanan pozitif kazanılmış gelire sahip, ayrıca vergi mükellefinin brüt ve kazanılan geliri belirli bir miktarın altında olmalıdır. Aile büyüklüğüne göre ayrı vergi kredisi programları vardır. Çocuksuz vergi mükellefleri için kredi miktarı azdır, çocuk sayısı arttıkça kredi miktarı da artmaktadır¹⁴⁴. ABD’de çocuk vergi kredisi, 17 yaşın altındaki çocuk başına 2 000 dolara kadar kredi sağlamaktadır. Kredi, borçlu olunan vergileri aşarsa, aileler geri ödeme olarak çocuk başına 1 400 dolara kadar alabilmektedirler. Aileler, diğer bakmakla yükümlü oldukları 17 ve 18 yaş arası

¹⁴¹ Baneman, D. Rosenberg J. Toder E. Williams R. (2012). *a.g.m.* s. 7.

¹⁴² James, S. (2013). “Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications”. *SSRN Electronic Journal*. 10.2139/ssrn.2401905, s. 52.

¹⁴³ Eissa, N. Hoynes, H. (2011). “Redistribution and Tax Expenditures: The Earned Income Tax Credit”. *National Tax Journal*, 64:2, s. 690.

¹⁴⁴ Eissa, N. Hoynes, H. (2011). *a.g.m.* s. 691.

çocukları ile 19 ve 24 yaş arası üniversite öğrencilerinin her biri için 500 dolara kadar iade edilmeyen bir vergi kredisi alabilmektedirler.

- Amortisman

Amortisman, uygulanma yaklaşımına göre vergi harcaması tanımı içine girebilmektedir. Amortisman oranı ekonomik yıpranmaya göre tespit edilmiş ise bu durum temel alınacak sisteme uygun olarak kabul edilmektedir. Ancak amortisman oranı yatırımları teşvik etmek amacıyla ekonomik yıpranmaya göre daha yüksek bir oranda belirlenmişse, o halde bu teşvik uygulaması vergi harcamasıdır¹⁴⁵. Ülkelerin vergi harcaması hesaplamalarında amortisman uygulaması için farklı bakış açıları vardır. Belçika ve Portekiz bu giderleri vergi tabanı içinde görmekte ve bu giderleri vergi harcaması olarak hesaplamalara dâhil etmemektedir. İrlanda'da tüm amortisman giderleri vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. İngiltere ve Kanada'da uygulama aynı olmakla birlikte, ancak bir kısım giderler vergi tabanına dâhil olarak görülmektedir. Diğer gruptaki ülkeler; Avusturya, Avustralya, Almanya, İtalya, Hollanda ve İspanya'dır. Bu ülkeler hızlandırılmış veya yüksek oranlı amortismanları vergi harcaması olarak kabul etmektedirler. Finlandiya ise ekonomik yıpranma oranı kullanmakta ve vergi uygulaması ile karşılaştırarak vergi tabanını belirlemektedir¹⁴⁶.

- Negatif vergi harcaması

Vergi harcamalarının hesaplanmasında, bu harcamaların modellerinin tasarlanmasında ortaya çıkan yaygın bir sorun, negatif vergi harcamaları konusudur. İndirimli vergi oranları vergi harcaması olarak değerlendirildiğinde, normalden yüksek vergi oranlarının da negatif vergi harcaması oluşturduğu düşünülmektedir. Vergi harcaması raporlarının temel amaçlarından biri de maliye politikasının şeffaflığını artırmak olduğundan, negatif vergi harcamasının bu raporlarda yer alması, bu amaca önemli bir katkı sunacaktır. Bu özel uygulamanın gelir etkisinin bilindiği ve ölçülebildiği durumlarda, bu tür gelirleri vergi

¹⁴⁵ Kulu, B. (2000). "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri". *Vergi Dünyası*, Sayı: 228, s. 28.

¹⁴⁶ Kulu, B. (2000). *a.g.m.* s. 28.

harcamaları altında rapor etmek daha uygun olacak ve yapılan vergi harcamasının toplam tutarı daha net ortaya konulmuş olacaktır¹⁴⁷. Örneğin, ABD’de negatif vergi harcamaları çok önemli bir konu olarak görülmüş ve yapılan hesaplamalar vergi harcaması raporlarında 2003 yılı itibariyle yayınlamaya başlanmıştır¹⁴⁸.

Negatif vergi harcamalarının birden fazla örneği bulunmaktadır. Standart negatif vergi harcaması, belirli bir vergi geliri kaynağına, vergi hukukunun “normal” versiyonuna göre daha büyük bir vergi yükü getiren ve böylece negatif vergi harcaması oluşturan hükümlerdir. ABD’de, net faaliyet zararı ve bu zararın ileriki yıllara taşınması ve belirli sermaye zararlarının indirilmesine ilişkin düzenlemeler negatif vergi harcamasına örnek olarak verilebilecektir¹⁴⁹. 2011-2019 dönemi için ABD’de negatif vergi harcaması tutarı yaklaşık 102 milyar dolar düzeyindedir. En yüksek negatif vergi harcaması, yıllık ortalama 8 milyar dolar ile “kiralık konut dışındaki binaların amortismanı” olarak raporlanmıştır¹⁵⁰.

Negatif vergi harcamasının teoride, toplum sağlığını olumsuz etkileyen erdemsiz olarak tanımlanan mallar için geçerli bir durum olduğu ifade edilmektedir¹⁵¹. Diğer bir ifadeyle, tütün mamulleri ve alkol gibi ürünlere devlet tarafından yüksek oranlı vergi uygulanmasıdır. Yüksek oranlı vergiler, yasal tütün mamullerinin satışları üzerinde önemli bir etki oluşturacak, ancak bu etki pazardaki kaçak mamullerin satışının artması ile sekteye uğrayacaktır. Bu ters etki tütün tüketimini yüksek oranlı vergilendirerek elde edilmesi beklen sonuçları ortadan kaldırarak, aksine vergi tabanını daraltıcı bir etki oluşturacak ve vergi gelirlerinin azalmasına yol açacaktır. Bunun dışında yüksek vergiler özellikle ad valorem (parasal değer) matrah uygulanan sistemlerde tüketicileri daha ucuz tütün ürünü

¹⁴⁷ Hutton, E. (2010). “A Basic Framework for Evaluating Value Added Tax Expenditures”. *Inter-American Development Bank Institutional Capacity and Finance Sector Discussion Paper*, No: IDB-DP-138, s. 3.

¹⁴⁸ Gönül, H. H. (2007). *a.g.m.* s. 79.

¹⁴⁹ Altshuler, R. Dietz, R. (2011). “Reconsidering Tax Expenditure Estimation”. *National Tax Journal*, Haziran 2011, 64 (2, Part 2), s. 479-480.

¹⁵⁰ İnternet: U.S. Department of The Treasury. (2020b). “FY2020”. Web: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures> adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır.

¹⁵¹ Tepe, B. (2015). *Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, s. 34.

almaya teşvik ederek vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır¹⁵². Türk vergi sisteminde, negatif vergi harcaması olarak değerlendirilebilecek uygulamalar genellikle KDV ve ÖTV’de yer almaktadır. Bazı mal ve hizmetlere yüksek oranda vergi uygulanmasının nedeni vergi gelirlerinin artırılmasının yanında, lüks tüketimin azaltılması ve cezalandırılmasıdır¹⁵³.

Vergi harcamaları belirli amaç ve hedefleri gerçekleştirmek için vergi sisteminde yer alan uygulamalardır. Bu amaç ve hedeflerin ekonomik, sosyal, siyasi ve mali yönü bulunmaktadır.

2.3. Vergi Harcamalarının Ekonomik, Sosyal, Siyasi ve Mali Yönü

Devlet, vergi sistemi aracılığıyla bazı kişi veya firmalar ile bazı mal ve hizmetlerin üretimini veya tüketimini desteklemektedir. Dolayısıyla, vergi harcamaları toplumsal hayatın birçok yönüyle yakından ilişkilidir. Bu ilişkinin ekonomik, sosyal, siyasi ve mali yönü bulunmaktadır.

- Vergi harcamalarının ekonomik yönü

Vergilerin ekonomi alanında oluşturduğu etkilerden dolayı, korumak veya geliştirilmek istenen mal, hizmet ve faaliyetler için vergi teşviki, baskılanmak veya önlenmek istenenler için ise vergileri ağırlaştırmak suretiyle ekonomi politikasının bir aracı olarak kullanıldığı bilinmektedir. Vergi harcaması uygulamaları aracılığıyla gerçekleştirilebilecek başlıca ekonomik amaçlar; yatırımları, üretimi, tasarrufları teşvik etmek, ödemeler dengesini düzeltmek ve yerli imalatı koruyup rekabet gücünü artırarak ekonomik yapıyı güçlendirmek olarak sayılabilecektir¹⁵⁴. Vergi harcamalarını destekleyenler, benzer hedeflere ulaşmak için doğrudan bütçe harcamalarının kullanılması yerine, vergi harcamaları yoluyla bazı ekonomik faaliyetleri teşvik etmenin daha etkili olduğunu

¹⁵² Öner, C. Göker, C. (2013). “Vergilendirme ile Tütün ve Tütün Mamulleri Kaçakçılığı Arasındaki İlişki Üzerine”. *Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan*, Ankara Üniversitesi Yayınları, No: 391, Cilt- I, s. 491.

¹⁵³ Pedük, T. (2006b). “Negatif Vergi Harcaması”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 297, s. 80.

¹⁵⁴ Özkara, M. (2004). “Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları ile İlgili Bir Araştırma”. *Vergi Sorunları*, Sayı: 194, s. 158.

belirtmektedirler. Örneğin, ABD’de bazı araştırmacılar, konut edindirme kapsamında yapılan vergi harcamalarının olumlu ve vergi teşviklerine çok duyarlı olduğunu savunmaktadırlar. Bu nedenle, hükümetin vergi indirimi sağlayarak bu tür faaliyetleri teşvik etmesi gerekmektedir. Bu görüşe muhalif olanlar, bu tür vergi harcamalarının etkisinin çok küçük olduğunu vurgulamaktadırlar¹⁵⁵. Ayrıca vergi harcamaları, vergilemeye işgücü arzından daha çok duyarlı olduğundan, vergi tabanını azaltabilecektir. Vergi harcamalarıyla, vergilendirilebilir gelirin esnekliğinin önemli ölçüde, tahsilinden vazgeçilen gelir vergisi gelirini de artırabileceğine dikkat çekilmektedir. ABD’de birçok çalışma, vergi teşviklerinin ekonomik etkisini analiz etmiştir. Bu çalışmalarda, vergi harcamalarının ekonomik kaynakların yeniden dağıtılmasına etkisinin olduğu tespit edilmiştir¹⁵⁶.

Vergi harcamalarının ekonomik olarak önemi, bireylerin davranışlarını değiştirme veya ekonomik aktiviteyi artırma konusunda başarılı olup olmadığıyla yakından ilişkilidir. Örneğin, ABD’de uygulanan ar-ge vergi kredisi, aktif ar-ge şirketleri arasında çok yüksek bir ulaşım oranına sahipse, etkili bir program olarak tanımlanabilecektir. Ancak, bu uygulamanın ekonomik bir etkiye sahip olması için, daha önce ar-ge faaliyetlerinde aktif olmayan veya ar-ge faaliyetlerinde aktif olan firmaların ve ar-ge yatırımlarının artması gerekmektedir¹⁵⁷. Bir uygulamanın etkisini tanımlamak, karşı olgunun (diğer bir ifadeyle, uygulamanın yokluğunda oluşacak olan durum) bilinmediği durumlarda zor olabilecektir. Bir uygulama, belirli bir grubun (örneğin, küçük ve orta boy işletmeler) bazı faaliyetlerini teşvik etmeyi hedefliyorsa, hedef grubun büyüklüğünün ve bu grubun programa katılım yüzdesinin bilinmesi gerekmektedir¹⁵⁸.

Vergi harcamaları, diğer alanlarda örneğin, enerji politikalarının desteklenmesi amacıyla da kullanılmaktadır. ABD’de enerji alanında vergi harcamaları, enerjiye verilen federal

¹⁵⁵ Saez, E. (2000). “The Optimal Treatment of Tax Expenditure”. *Journal of Public Economics*, No. 88, s. 2658.

¹⁵⁶ Saez, E. (2000). *a.g.m.* s. 2658.

¹⁵⁷ Ireland Department of Finance. (2014). “Report on Tax Expenditures Incorporating Department of Finance Guidelines for Tax Expenditure Evaluation”. *Report on Tax Expenditures*, s. 13.

¹⁵⁸ Ireland Department of Finance. (2014). *a.g.m.* s. 13.

desteğin %75'inden fazlasını sağlamaktadır¹⁵⁹. Petrol ve doğal gaz endüstrisi için vergi harcamaları, bu yakıtların tüketiminin artmasına katkıda bulunmaktadır. Bununla birlikte, ABD'de etanol vergi kredisi incelendiğinde, bu kredinin CO₂ emisyonlarını azaltmak için pahalı bir politika aracı olduğu görülmektedir. Bu kredi yerine, bir tavan fiyat ve ticaret sistemi uygulamak veya karbon vergisi yoluyla fiyatları değiştirmek daha iyi bir politika olacaktır¹⁶⁰.

- Vergi harcamalarının sosyal yönü

Vergi harcamalarının döviz girdisini artırmak, yabancı sermayeyi ülkeye çekmek, yatırımları hızlandırmak, işgücü ve sermaye piyasasını geliştirmek gibi ekonomik amaçları olabileceği gibi; bazı gelir gruplarını korumak, vergilemede adaleti ve eşitliği sağlamak gibi sosyal amaçları da vardır. Vergi harcamaları, beklenen sosyal amaçları gerçekleştirdiklerinde, vergilemede adaletin sağlanması kapsamında yer alan ödeme gücüne göre vergi alınması ilkesini hayata geçirebilecektir¹⁶¹.

Bazı vergi yükümlülerinin özel durumlarını, genel hükümlerle dengelemek mümkün değilse, özel indirimler şeklinde istisnalar getirmek veya bazı kimseler için muafiyet tanımak yoluna gidilebilecektir. Sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği ölçüde, sosyal nitelikli bir takım ayrıcalıkları vergi harcamaları yoluyla sağlayarak sosyal adaletin gelişmesine, yoksulluğun önlenmesine ve gelir dağılımının iyileştirilmesine katkıda bulunabilecektir¹⁶². Vergi harcamalarından toplumun desteklenmeye muhtaç kesimleri de faydalanmakta olup bu konuda sağlıklı bir fayda maliyet analizi yapmak güçtür. Çünkü vergi harcamaları sonucu yarar sağlanan kesimin fayda düzeyini ekonomik verilerle ölçmek veya değerlendirmek imkânsızdır. Sosyal amaçlı vergi harcamaları, gelirin yeniden

¹⁵⁹ Metcalf, G. E. (2008). "Using Tax Expenditures to Achieve Energy Policy Goals". *The American Economic Review*, Papers and Proceedings of the One Hundred Twentieth Annual Meeting of the American Economic Association (May, 2008), Vol. 98, No. 2, s. 94.

¹⁶⁰ Metcalf, G. E. (2008). *a.g.m.* s. 94.

¹⁶¹ Giray, F. Ömür, Ö. M. (2019). "Veraset ve İntikal Vergisinde Mali ve Sosyal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları". *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl: Ocak 2019, Cilt-Sayı: 12(1) , s. 74.

¹⁶² Uğurlu, H. (2013). *Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkilerinin Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, s. 15-16.

dağıtılmasına ve tüketim eğilimi yüksek yoksul kesimlere kaynak aktarılması suretiyle tüketicinin desteklenmesine katkı sağlamaktadır. Desteklenen tüketim, büyümenin talep yönünü oluşturacağı için makroekonomi açısından da önemlidir¹⁶³. Sosyal amaçlı vergi harcamalarına; engellilere sağlanan kolaylıklar, evlenme ve doğum yardımları, bazı sağlık ve eğitim harcamalarının indirim konusu yapılabilmesi, hizmetli ücretleri, tek evi olan emeklilere uygulanan emlak vergisi muafiyeti, sosyal amaçla kurulmuş dernek ve vakıflara sağlanan muafiyet ve istisnalar, sosyal güvenlik ödemelerinin vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı bırakılması ile teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi ve yararlanan yönünden vergiye tabi tutulmaması örnek olarak gösterilebilecektir¹⁶⁴.

- Vergi harcamalarının siyasi yönü

Detaylı bir şekilde değerlendirilmeyen ve denetlenmeyen vergi harcamaları, hükümet yetkilileri ve yasa koyucular tarafından kendilerini ve yakınlarını zenginleştirme veya kendi lehlerine menfaat sağlamak için fırsatlar sunabilmektedir. Bir tür devlet mali yardımı olan vergi harcamaları, yararlanıcılar için genellikle doğrudan ve büyük bir nakit değere sahip olabilmektedir. Dolayısıyla firmalar veya bazı sosyal ve ekonomik topluluklar, vergi teşviklerinin olası ekonomik veya sosyal faydalarını abartıp, lobi faaliyetleri yapabilmektedirler. Bu lobi faaliyetleri, genellikle vergi harcamalarının çoğalmasına, verimliliğinin ve mali hesap verilebilirliğin yok olmasına neden olmaktadır. Ayrıca, vergi harcamalarının nakit değeri rüşvet ve yolsuzluğa bir zemin oluşturabilecek uygulamalardır¹⁶⁵.

Vergi harcamalarının az dikkat çekmesi, siyasi ve politik yönden daha önemli olmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla, bu durum hükümetlerin istenilen doğrultuda karar almasına imkân tanımaktadır. Her ne kadar vergi harcamaları parlamento tarafından onaylanan

¹⁶³ Yıldız, R. (2019). *Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara, s. 37.

¹⁶⁴ Öztürk, Z. (2011). *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, s. 11-12.

¹⁶⁵ Swift, L. Z. (2006). *a.g.m.* s. 12.

objektif yasal düzenlemeler olsa da, yasaların hazırlık döneminde baskı gruplarının kendi çıkarlarına yönelik istekleri, yasalara yansiyabilmektedir¹⁶⁶. Bu gibi durumlarda, vergi harcaması yoluyla ulaşılmak istenen sosyal amaçlardan uzaklaşmakta, bu harcamalar rant ve çıkar gruplarına bir gelir aktarımına yol açmaktadır. Dolayısıyla, siyasi nedenlerle, vergi harcamasına neden olan yasa hükümleri hedeflenen amaçlarından sapabilmektedir¹⁶⁷. Baskı gruplarının yasalar üzerindeki etkisine örnek olarak, 1949 yılı gelir vergisi yasa tasarısı verilebilecektir. Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne 1949 yılında sevk edilen gelir vergisi yasa tasarısında, tarım sektörü de vergi kapsamına dâhil edilmiştir. Ancak mecliste toprak sahiplerinin baskısı sonucunda, tarımın vergilendirilmesi tasarıdan çıkarılmış ve kabul edilen yasa metninde tarım kazançları gelir vergisi kapsamına alınmamıştır. 1954 yılında kamuoyunun baskısı ile tarım kazançlarının vergilendirilmesi yeniden teklif edilmiş ise de yine aynı baskıyla karşılaşılmış ve tasarı geri çekilmiştir¹⁶⁸.

- Vergi harcamalarının mali yönü

Vergi harcamaları, tahsil edilen vergi gelirlerini (veya net vergi gelirini) düşürürken, doğrudan harcamalar gibi genel bütçenin dengesini bozmaktadır. Sonuç olarak, vergi harcamaları azaltıldığında net vergi geliri artacaktır. Doğrudan vergi tabanından finanse edilen vergi harcamalarını, açık uçlu fonlar gibi tanımlamak daha uygun olacaktır. Bütçe ödenekleri gibi periyodik olarak gözden geçirilmeyen vergi harcamaları, ekonomik faaliyeti hızlandırabilecek, bu da harcamaları artırabilecektir. Örneğin, düşük ve orta gelirli kimselerin gelirlerine sağlanan vergi teşvikleri, bu kişilerin tüketim eğilimlerinin yüksek olması nedeniyle harcamalarının artmasına neden olacaktır. Vergi harcamalarının mali sonuçları, net vergi gelirini azaltma ve bütçe üzerinde kontrol eksikliği ile sonuçlanabilmektedir¹⁶⁹.

¹⁶⁶ Kılıcı Karakuş, K. (2019). *Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, s. 15.

¹⁶⁷ Kılıcı Karakuş, K. (2019). *a.g.e.* s. 15.

¹⁶⁸ Özkara, M. (2004). *a.g.m.* s. 161.

¹⁶⁹ Swift, L. Z. (2006). *a.g.m.* s. 8.

Vergi harcamaları, vergi matrahından finanse edildikleri için, mali tahsislere öncelik verilmesini etkilemektedirler. Tüm vergi harcaması uygulamaları, doğrudan harcama programlarından daha yüksek bir bütçe önceliğine sahiptir¹⁷⁰. Çünkü, bütçe yıllık bir uygulamadır ve her yıl bütçe yasası mecliste görüşülmektedir. Bütçeye, bazı harcama kalemleri eklenmekte bazıları ise çıkarılabilmektedir. Oysa vergi teşvikleri vergi yasaları içerisinde yer aldıklarından, bütçe harcamalarında olduğu gibi her yıl yapılan bir incelemeye tabi değildir. İhtiyaç ve koşullara göre düzenlemeye gidilmektedir.

Vergi harcamaları inceleme eksikliğinin yanı sıra, bazı ülkelerde vergi sisteminin karmaşıklığını artırmakta ve vergi idaresini büyük ölçüde zorlaştırmaktadır. Karmaşık vergi sistemi ve aşırı yük yüklenmiş vergi idaresinden yararlanan bazı vergi mükellefleri, vergi yükümlülüklerinden kaçınacak ve daha fazla vergi geliri kaybına neden olacaktır. Normatif vergi yapısının kendisinin karmaşık olduğu düşünüldüğünde (örneğin, uluslararası sınırlar ötesinde işlemlerin ve büyük şirketlerin sermaye yapılarını içeren karmaşık finansal işlemlerin vergilendirilmesi gibi), vergi harcama hükümleri bu yapıyı daha da karmaşık hale getirmektedir¹⁷¹.

2.4. Vergi Harcamalarının Belirlenmesinde Kullanılan Standart Vergi Yapısı

Vergi harcamasının tanımlanmasında en önemli unsur standart vergi yapısının tespitidir. Ekonomik, sosyal, siyasi ve mali yönleri bulunan vergi harcamalarının belirlenmesi, öncelikle standart (norm, benchmark) vergi yapısının tanımlanmasıyla yapılabilmektedir. Bu kısımda, standart vergi yapısı hakkında tartışmalar, bu konuda yaşanan sorunlar ve standart vergi yapısının tanımı incelenmiştir.

- Standart vergi yapısı hakkında tartışmalar

Vergi harcamaları, bazı temel ölçütlere veya vergi tabanına karşı istisnalar olarak değerlendirilmektedir. Ancak, bir vergi sistemindeki hangi hükümlerin temel veya

¹⁷⁰ Swift, L. Z. (2006). *a.g.m.* s. 10.

¹⁷¹ Swift, L. Z. (2006). *a.g.m.* s. 11.

normatif vergi sisteminin bir parçası ve hangi hükümlerin özel istisnalar olduğunu gösteren kesin bir çizgi yoktur. ABD ve diğer bazı ülkelerdeki vergi uzmanları, vergi harcaması listelerinin vergi yasası yoluyla dar bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı veya standart vergi yapısından farklılaşan maliyetlerini göstermek için geniş bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı konusunda farklı görüşlere sahiptir. Örneğin, ABD’de vergi harcaması raporlarındaki “normal” vergi yapısının, pratik ve geniş tabanlı bir gelir vergisini temsil etmesi amaçlanmaktadır. ABD’deki normal vergi yapısı, bazı gelirleri (tahakkuk etmiş kira ve sermaye kazançları gibi) hariç tutmakta, gelir olmayan (enflasyonist kazançlar) bazı kalemleri ise içermektedir¹⁷². 1982’den itibaren Beyaz Saray Bütçe Ofisi (OMB) iki vergi harcaması taban çizgisini yayınlamaya başlamıştır. Bunlar; mevcut yasaya daha yakın olan normal vergi ve referans vergi tabanlarıdır. Normal vergi tabanı kapsamında vergi harcaması olarak listelenen bazı kalemler, referans vergi tabanı kapsamında vergi harcaması olarak tanımlanmamaktadır¹⁷³.

Standart vergi sistemi, vergi harcamalarının ne olduğunu ve neden tartışmalı olduklarını anlamak için önemli bir kavramdır. Vergi harcamaları, yalnızca bir karşılaştırma referansı işlevi gören varsayımsal bir temel vergi sisteminden sapmalar olarak anlaşılabilecektir. Bunun nedeni vergi harcamalarının, diğer bir ifadeyle tahsil edilmeyen vergilere referansla tanımlanan olumsuz bir kavram olmasıdır. Bu olumsuz, varsayımsal kavram, vergi harcamalarına ilişkin tartışmaların çoğunun nihai kaynağıdır. Çünkü bu kavram, uygun bir standart vergi sisteminin belirtilmesini gerektirmektedir. Ancak, hangi standart vergi sisteminin kullanılacağı ve nasıl ölçüleceği konusunda yaygın bir anlaşmazlık bulunmaktadır¹⁷⁴. Dolayısıyla, standart vergi yapısının belirlenmesinde bu konuyla ilgili çalışan görevlilerin yargıları büyük önem taşımaktadır. Sonuç olarak, vergi harcamalarının

¹⁷² Toder, E. J. (2005). “Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis”. *Proceedings of the 98th Annual Conference*, Miami, Florida, November, 2005, s. 2.

¹⁷³ Toder, E. J. (2005). *a.g.m.* s. 3.

¹⁷⁴ Carroll, R. Joulfaïn, D. Mackie, J. (2011). “Income Versus Consumption Tax Baselines for Tax Expenditures”. *National Tax Journal*, June 2011, 64 (2, Part 2), s. 492.

belirlenmesinde ilgili kurum ve kuruluş görevlilerinin değerlendirmeleri öne çıkmaktadır¹⁷⁵.

Standart vergi sisteminin yapısı dışında, yorumu da tartışmalı bir konudur. Örneğin, ABD’de aile gelirinin tanımlanması bu tartışmalı konulardan biridir. Dolayısıyla, standart vergi sistemi tanımının çok öznel bir uygulama olduğu anlaşılmaktadır. Standart vergi yapısının tanımı benzersiz ve kapsamlı olmalıdır¹⁷⁶. Standart vergi yapısının belirlenmesinde kullanılması gereken ölçütlere örnek olarak; kapsamlı gelir yaklaşımı (Haig-Simons gelir tanımı), kapsamlı tüketim ve katma değer verilebilecektir. Vergi harcamalarının amacı, normatif vergi tabanını belirlemenin yanında, aynı zamanda vergi idaresinin belirli teşvikleri ve transferleri yürütmesini mümkün kılmaktır. Gerçekten de vergi idaresi tarafından teşvik ve transferlerin idare edilmesi için bir takım nedenler olabilecektir. Bunlar; yönetim maliyetlerini artıran gereksiz kaynak aktarımını engellemek ve vergi kaçakçılığına yönelik teşvikleri azaltmaktır. Vergi idaresi bu sayılanları yapabilmesi için; transferlerin ve teşviklerin yönetiminde uzmanlığa, adres, gelir, hanehalkı bileşimi ve uyruk gibi transfer ve teşviklerin yönetimi ile ilgili olabilecek hanehalklarının ve işletmelerin özellikleri hakkında detaylı bilgiye sahip olmalıdır¹⁷⁷.

- Standart vergi yapısının belirlenmesinde yaşanan sorunlar

Vergi harcamalarının gelir gruplarına dağılımını ölçmek kolay değildir ve vergi harcamalarından kimin yararlandığı sorusunun tek bir doğru cevabı yoktur. Analistlerin vergi harcamalarının farklı gruplara nasıl dağıtılması gerektiğine karar verirken karşılaştığı bazı temel sorunlar bulunmaktadır. Bunlardan biri ve en önemlisi vergi harcamalarının ölçüleceği standardın (benchmark, norm) belirlenmesi konusudur¹⁷⁸. Vergi harcamaları, norm veya referans vergi sistemine karşı özel istisnalar olarak tanımlanmaktadır. Ancak,

¹⁷⁵ Howard, C. (2003). “The Tools of Government Workbook 3- Tax Expenditures Workbook”. *Center for Civil Society Studies*, Baltimore: The John Hopkins University, s. 2.

¹⁷⁶ OECD. (2004). “Best Practice Guidelines-Off Budget and Tax Expenditures”. *25th Annual Meeting of Senior Budget Officials*, OECD, Public Governance Committee, s. 12.

¹⁷⁷ OECD. (2004). *a.g.m.* s. 12.

¹⁷⁸ Toder, E. J. Benjamin, H. H. Lim, K. (2009). “Distributional Effects of Tax Expenditures”. *Urban-Brookings Tax Policy Center*, s. 2.

vergi gelirini azaltan tüm karşılıklar vergi harcaması sayılmamaktadır. Örneğin, gelir elde etmek amacıyla yapılan giderler vergi harcaması değildir. Çünkü bu maliyetler, vergi mükelleflerinin tüketimlerini veya servetlerini artırmamaktadır. Bu nokta, bir standart vergi sisteminde, nelerin istisna olarak sayılması gerektiği sorusunu gündeme getirmektedir. Surrey ve meslektaşlarının geliştirdiği normal gelir vergisi taban çizgisi, bu sorunu büyük oranda ortadan kaldırmıştır¹⁷⁹.

Standart vergi yapısının belirlenmesinde yaşanan sorunlara uygun bir örnek ABD'den verilebilecektir. ABD'de Hazine ve Birleşik Vergi Komitesi'nin (JCT) kullandığı standart vergi yapısı (norm) tanımlarında farklılıklar bulunmaktadır. Bu iki kurumun kullandığı tanımlar diğer kurum ve kuruluşlarla da farklılaşmaktadır. Bu durum, vergi harcamalarının hesaplanmasında farklı tahminlere yol açmaktadır¹⁸⁰. Örneğin, Hazine vergi harcamaları listesine emsal kirayı eklemiştir, ancak JCT bu harcamayı vergi harcaması olarak kabul etmemektedir. ABD Kongresi, 2003 yılında en yüksek temettü vergisi oranını %15'e indirdiğinde, JCT bu uygulamayı vergi harcaması olarak saymıştır. Çünkü hissedarlar temettü gelirlerinden daha az vergi ödemekteydiler. Ancak Hazine, düşük temettü oranını, kurumsal temettülerin çifte vergilendirilmesi ve kapsamlı gelir vergisinin parçası olmadığı gerekçesiyle vergi harcaması olarak saymamıştır¹⁸¹. ABD Hazinesine göre, kurumlar vergisi, kapsamlı gelir vergisinden ayrılmaktadır. Çünkü bu vergi hissedar kazançları üzerinde bir çifte vergi olmaktadır. Bu standarda göre kurumlar vergisi, kapsamlı gelir vergisi üzerindeki bir vergi artışı olduğundan vergi harcamasının karşıtı (negatif vergi harcaması) olarak değerlendirilmelidir. Ancak, JCT aynı görüşte değildir¹⁸².

Ayrı tanımlamalara rağmen, her yıl vergi harcamalarını takip etmekle görevli olan ABD Hazinesi ve JCT'ye göre norm, belirli bir dönemde tüketimin vergilenmesi ve net servetteki değişiklikleri de içeren Haig-Simons tanımlı kapsamlı gelir vergisi anlamına gelmektedir¹⁸³. Net servetteki değişiklikleri yıllık olarak vergilendirme, tüketimi

¹⁷⁹ Toder, E. J. Benjamin, H. H. Lim, K. (2009). *a.g.m.* s. 2.

¹⁸⁰ McBride, W. (2013). "A Brief History of Tax Expenditures". *Tax Foundation Fiscal Fact*, No. 391, s. 2.

¹⁸¹ Toder, E. J. Benjamin, H. H. Lim, K. (2009). *a.g.m.* s. 3.

¹⁸² McBride, W. (2013). *a.g.m.* s. 2.

¹⁸³ McBride, W. (2013). *a.g.m.* s. 2.

vergilendirmeye göre, örneğin bir satış vergisi ile karşılaştırıldığında karmaşık ve çoğu durumda uygulanabilir değildir. Örneğin, sermaye kazançları her zaman gerçekleşme durumunda vergilendirilmektedir. Bu durumu kabul eden Hazine ve JCT, gerçekleşmemiş sermaye kazançları üzerindeki verginin ertelenmesini ve gelir vergisinde yer alan standart indirim veya muafiyetleri vergi harcaması olarak saymamaktadırlar¹⁸⁴.

Standart vergi yapısının belirlenmesinde diğer bir sorun alanı da standart vergi yapısını değiştiren vergi yasası teklifleridir. Bu teklifler, hem standart yapıyı hem de vergi harcaması tahminlerinin büyüklüğünü değiştirmektedir. Örneğin, marjinal vergi oranlarındaki bir değişiklik veya gelir vergisinde uygulanan bir indirimdeki artış vergi harcaması tutarını eski hesaplama değerlerine göre değiştirecektir. Vergi harcamalarının büyüklüğü ve dağılımı hem bilinçli hem de bilinçli olmayan vergi politikası değişikliklerinden etkilenmektedir¹⁸⁵.

- Standart vergi yapısının tanımı

1974 tarihli ABD Bütçe Yasası, vergi harcamasını resmi olarak şöyle tanımlamıştır;

“Federal vergi yasalarının, brüt gelirden özel bir şekilde istisna, muafiyet veya indirim sağlayan veya özel bir kredi şeklinde olan, tercihli bir vergi oranı veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesine izin veren hükümlerine atfedilen gelir kayıplarıdır.”

ABD bütçe yasasının tarihi gelişimi, vergi harcamalarının normal gelir vergisine göre belirlenmesi gerektiğini göstermektedir. Bununla birlikte, normal olanın belirlenmesi açık bir sorun ve normatif bir yaklaşımdır¹⁸⁶. ABD’de vergi harcaması tahmini, gelir yasası hükümlerinin varsayımsal olarak kaldırılması nedeniyle federal gelir vergisi gelirlerindeki değişikliği göstermektedir. Bir uygulamanın vergi harcaması olarak nitelendirilebilmesi için bu vergi karşılığının, normal gelir vergisi olarak tanımlanmış sistemden sapma olarak

¹⁸⁴ McBride, W. (2013). *a.g.m.* s. 2.

¹⁸⁵ Altshuler, R. Dietz, R. (2008b). “Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms”. *NBER Conference*, “Incentive and Distributional Consequences of Tax Expenditures” held in Bonita Springs, FL on March 27-29, 2008, s. 10-11.

¹⁸⁶ Altshuler, R. Dietz, R. (2008a). “Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review”. *NBER Working Paper Series Working Paper*, No. 14263, s. 1.

sınıflandırılması gerekmektedir. ABD bütçe yasası, referans normal vergiyi tanımlamamaktadır. Bu nedenle, vergi harcamalarının bir listesini oluşturmak için analistlerin önce normal gelir vergisini nelerin oluşturduğunu tanımlamaları gerekmektedir¹⁸⁷.

ABD’de tahmin çalışması için temel vergi gelirleri, bu normal vergiye istinaden oluşturulmaktadır. Mevcut vergi yapısının tanımlanması, yasanın bazı bölümlerinin normal olduğunu, diğerlerinin de yasa hükümlerinden sapmalar olduğunu varsaydığı için, özünde öznel bir uygulama olmaktadır. Analistlerin normal gelir vergisini tanımlamak için; vergi matrahı, oran yapısı ve vergi birimi (süjesi) gibi hususları tespit etmeleri gerekmektedir. ABD’de JCT ve Hazine Vergi Analizi Dairesi (OTA) personeli, gelir vergisinin normal yapısını, her bir vergi mükellefi ve bakmakla yükümlü oldukları kimseler için muafiyet, indirim, geçerli oran yapısı, marjinal bir vergi oranına tabi kurumlar vergisi ve gelir elde etme amaçlı yapılan giderler için indirimler olarak tanımlamaktadırlar. Vergi yasasına uygun olarak, vergi dilimleri medeni duruma göre farklılık göstermektedir. Dolayısıyla vergi birimi, gelir vergisi için bireyler ve kurumlar vergisi için kuruluşlardır¹⁸⁸.

Vergi harcamalarını belirlemek amacıyla öncelikle vergi sisteminin standart (benchmark veya norm da denilmektedir) yapısının belirlenmesine gerek vardır. Ancak, bu nokta biraz sorunlu, karmaşık ve öznel yorumlar içermektedir. Örneğin, gelir vergisi tarifesinin artan oranlı olması en düşük dilimde yer alan kişiler için bir vergi ayrıcalığı olarak mı, yoksa vergi sisteminin temelini oluşturan yapının bir parçası olarak mı değerlendirilecektir¹⁸⁹. Benzer sorun, bir vergi ayrıcalığının doğrudan yapılan bir harcamanın alternatifi olup olmadığının tespiti, dolayısıyla bu ayrıcalığın bir teşvik olarak değerlendirilmesi hususunda da ortaya çıkmaktadır. Bu gibi nedenlerle, vergi harcamalarının tanımlanması önemli ölçüde öznellik içermektedir. Sonuç olarak, vergi idaresinin öznel yorumlarını

¹⁸⁷ Altshuler, R. Dietz, R. (2008a). *a.g.m.* s. 5.

¹⁸⁸ Altshuler, R. Dietz, R. (2008a). *a.g.m.* s. 6.

¹⁸⁹ Gönül, H. H. (2002a). “Vergi Harcamaları-I”. *Yaklaşım*, Sayı: 111, s. 81.

içerse de vergi harcamaları, standart yapıyla mevcut yapı karşılaştırılarak belirlenmektedir¹⁹⁰.

Standart yapıyı belirlemek ve karşılaştırma yapmak için ülkeler aşağıdaki üç yaklaşımı kullanmaktadırlar¹⁹¹;

1- Gelir vergisi için Haig-Simons gelir tanımı ve tüketimi vergilemeyi amaçlayan vergiler için saf KDV taban çizgisi kavramı,

2- Bir ülkenin mevcut vergi yasasını, karşılaştırmalı değerlendirmeyi (örneğin, vergiye tabi gelir) ve vergi harcamalarına yol açan imtiyazları tanımlamak için bir referans hukuk sistemi yaklaşımı,

3- Geleneksel kamu harcamalarının yerini alabilecek vergi ayrıcalıklarının maliyetlerini ölçen harcama denkliği yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, sadece bir harcama teşvikine açıkça benzeyen ayrıcalıkları ölçmeye çalışan bir yaklaşımdır.

Birinci yaklaşım en geniş vergi harcaması listesini vermektedir. İkinci ve üçüncü yaklaşımlar da sırasıyla daha dar listeler oluşturmaktadır¹⁹².

Türk vergi mevzuatında standart vergi yapısı; vergiyi doğuran olay veya verginin konusu, verginin mükellefi veya sorumlusu, kanunen kabul edilen giderler, muhasebe düzeni, vergilendirme dönemi (hesap dönemi), oran veya tarife, uluslararası mali zorunluluklar ve vergi idaresi ile ilgili düzenlemelerden oluşmaktadır¹⁹³.

Vergi harcamaları, ABD ve Avrupa ülkelerinde özellikle gelir vergisinde yoğunlaşmış ve bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisinin standart yapısının ve gelirin tanımlanması büyük

¹⁹⁰ Gönül, H. H. (2002a). *a.g.m.* s. 81.

¹⁹¹ Craig, J. Allan, W. (2001). "Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective". *National Tax Association*, Vol. 94 (2001), s. 259.

¹⁹² Gül, K. (2018). "Türkiye'de Vergi Harcamaları ve Gelir Dağılımına Etkileri". *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 355, Nisan 2018, s. 66.

¹⁹³ Pedük, T. (2005). *Dünyada ve Türkiye'de Vergi Harcamaları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, s. 22.

önem kazanmıştır. Türkiye’de de vergi harcaması en çok GVK kapsamında yapılmaktadır. 2015-2019 ortalaması değerlendirildiğinde, yıllık ortalama 47,3 milyar TL ve tüm vergi harcamalarının %37,2’si GVK içerisinde yer almaktadır. Batılı ülkeler incelendiğinde vergi harcamalarının ilk başlarda gelir vergisi kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Ancak, gelirin tanımı ve gelir vergisinin standart yapısının belirlenmesi bu noktada önemli bir sorun alanı olmuştur. Süreç içerisinde, gelirin tanımlanmasında geniş kapsamlı gelir tanımı olarak adlandırılan Haig-Simons yaklaşımı benimsenmiştir.

- Vergi harcaması hesabında kullanılan gelir tanımı

Vergi harcaması ABD’de gelir ve kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilmektedir. Önceki kısımda da yer aldığı üzere, 1974 tarihli ABD Bütçe Yasasında vergi harcaması, aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır¹⁹⁴;

“Federal vergi yasalarının, brüt gelirden özel bir şekilde istisna, muafiyet veya indirim sağlayan veya özel bir kredi şeklinde olan, tercihli bir vergi oranı veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesine izin veren hükümlerine atfedilen gelir kayıplarıdır.”

Burada bahsi geçen gelir kavramı Robert Haig ve Henry Simons tarafından formüle edilmiş ve Haig-Simons gelir tanımı olarak literatürde yer almıştır. Haig-Simons gelir tanımı aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir;

$$I = C + \Delta Nw \quad (2.1)$$

Eşitlikte;

- I geliri (Income),

- C tüketimi (Consumption),

¹⁹⁴ Surrey, S. S. McDaniel, P. R. (1976). “The Tax Expenditure Concept and Budget Reform Act of 1974”. *Boston College Law Review*, Volume:17, Issue: 5, s. 683.

- Δ değişimi,

- Nw (Net worth) ise net varlık-serveti ifade etmektedir.

Haig-Simons gelir tanımında kişilerin geliri, tüketimleri ve varlıklarındaki veya servetlerindeki net artışın veya net azalışın toplamıdır¹⁹⁵. Maliye literatüründe gelir tanımı iki farklı şekilde yapılmıştır. Bunlardan ilki olan kaynak teorisine göre gelir, üretim faktörlerinin üretim süreçlerine katılması sonucu elde ettikleri ve sürekli olan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre sürekli olmayan şans oyunları, bağış ve sermaye kazançları gibi kazançlar gelir tanımına girmemektedir. İkinci yaklaşım olan net artış teorisine göre, sürekli ve belirli olmasına bakılmaksızın kişilerin varlığında meydana gelen artış ve azalışlar gelire dâhildir¹⁹⁶. Eşitlik 2.1’de gösterildiği üzere kişilerin geliri, tüketimlerine ek olarak servetlerindeki artış veya azalışların toplamıdır. Simons’un olağan gelir yaklaşımına Schanz tarafından bağışlar, piyango ve miras gibi geçici kazançlar dâhil edilerek Schanz-Haig-Simons versiyonu geliştirilmiştir¹⁹⁷. Genellikle sonuncusu kastedilmekle birlikte kaynaklarda Haig-Simons gelir tanımı olarak geçmektedir. Özellikle ABD, İngiltere, Fransa, İsviçre ve Almanya’da ödeme gücü ilkesine en yakın tanım olduğu için Haig-Simons gelir yaklaşımı kullanılmaktadır. ABD ve İngiltere gibi beyanname uygulaması ve denetimi gelişmiş ülkeler bu yaklaşımı daha kolay uygulayabilmektedirler.

Vergi harcamaları belirlendikten sonra bu harcamaların parasal büyüklüklerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu işlemler için bazı yöntemler kullanılmaktadır.

2.5. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarının hesaplanması çok fazla seçenek ve karışıklık içermektedir. Hesaplama, gözlemlenebilir olmayanın tahmin edilmesini ve mevcut yasalar uyarınca tahsil edilecek gelirin, belirli bir tercihin ortadan kaldırılması durumunda (varsayımsal

¹⁹⁵ Cole, A. (2015). “Corporate and Individual Tax Expenditures”. *Tax Foundation Fiscal Fact*, No. 476, s. 3.

¹⁹⁶ Akça Balkaya, F. N. (2000). *a.g.e.* s. 48.

¹⁹⁷ Akça Balkaya, F. N. (2000). *a.g.e.* s. 49.

olarak), tahsil edilecek olan tutarla karşılaştırılmasını gerektirmektedir¹⁹⁸. Vergi harcaması hesaplanırken; istisna ve indirimler, kavramsal olarak vergi mükellefi gelirin eklenmeli, yeni bir vergi borcu üzerinden hesaplanmalı ve belirli bir hükmün kaldırılmasının bir vergi için artık geçerli olmayabileceği durum dikkatlice kontrol edilmelidir. Ayrıca, gelir kaybını tahmin ederken, her vergi uygulamasında yer alan vergi harcamasının ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁹⁹.

Özetle, vergi harcaması tutarını hesaplamak için, ilk olarak vergi mevzuatındaki çeşitli vergi harcamalarının olmaması durumunda kişilerin ya da firmaların ödeyeceği vergi tutarı hesaplanmakta, daha sonra, elde edilen bu tutar ile fiilen ödenen tutar arasındaki fark bulunmakta, bulunan bu fark vergi harcaması dolayısıyla katlanılan vergi hâsılat kaybı olarak ifade edilmektedir²⁰⁰. Vergi harcaması hesaplamasında üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar²⁰¹; 1- Vazgeçilen gelir yöntemi (revenue foregone), 2- Kazanılan gelir yöntemi (revenue gain) ve 3- Harcama denkliği (outlay equivalence) veya eşdeğer harcama yöntemidir. Bu yöntemler içerisinde uygulaması basit ve kolay olduğu için ülkeler tarafından vazgeçilen gelir yöntemi daha çok tercih edilmektedir²⁰².

1- Vazgeçilen gelir yöntemi

Vazgeçilen gelir yöntemi, devletin maruz kaldığı gerçekleşen (ex post) vergi geliri kaybının hesaplanmasıdır. Bu yöntemle, belirlenmiş vergi avantajlarının (istisna, muafiyet ve vergi kredisi gibi) varlığı nedeniyle vergi gelirlerinin azalmasına neden olan parasal değerler hesaplanmaktadır. Hesaplamalar, mevcut mevzuatın standart vergi yapısıyla

¹⁹⁸ King, R. F. (1984). *a.g.m.* s. 18.

¹⁹⁹ King, R. F. (1984). *a.g.m.* s. 18.

²⁰⁰ Öztürk, İ. (2016). “Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi”. *Sosyoekonomi*, Vol. 24(27), s. 60.

²⁰¹ Öztürk, İ. (2016). *a.g.m.* s. 60-61.

²⁰² McDonald, H. (2010). *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, s. 20.

karşılaştırılmasına ve bu vergi ayrıcalıklarının artık olmayacağı bir çerçeveye dayanmaktadır²⁰³.

Vazgeçilen gelir yöntemi, vergi harcaması hesaplamalarında kullanılan en basit hesaplama yöntemidir. Olası davranışsal değişiklikleri dikkate almayan bu yöntem, harcama tanımını tam olarak temsil edememektedir. Bu yöntem geniş ölçüde, vergi harcamasının olmadığı durumlarda, gelir kaynaklarının alternatif kullanımlarını göstermede yardımcı olmaktadır. Diğer vergi gelirlerinin ve bireylerin davranışlarının değişmediği varsayımına dayanarak, bir vergi harcamasının yürürlüğe konulması ya da yürürlükten kaldırılması durumunda, vergi gelirlerindeki azalma ya da artma üzerine kurgulanmış bir yöntemdir²⁰⁴. Bu eksikliklerine rağmen, ülkelerin yayınladığı vergi harcama raporları incelendiğinde, uygulamada en çok kullanılan yöntem olduğu görülmektedir. Bu yöntemi kullanan ülkeler arasında; Belçika, Finlandiya, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, İspanya, Fransa, İngiltere, Kanada, Avustralya, Avusturya ve Türkiye gibi ülkeler sayılabilecektir.

2- Kazanılan gelir yöntemi

Kazanılan gelir yöntemi, vergi ayrıcalıklarının kaldırılması durumunda beklenen gelirin ne kadar olacağının tahminidir. Bu yöntemle, bir vergi harcamasının iptali ile elde edilmesi mümkün olan ek gelirler tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Bu yöntem, davranışsal değişiklikleri göz önünde bulundurmaktadır. Davranışsal değişiklikleri tahmin etmek oldukça güçtür, ancak bunların tahminlerini yapmak düşünüldüğü kadar zor değildir²⁰⁵. Uygulamada büyük sorunlar ortaya çıktığından dolayı, bu yöntemin kullanılması oldukça sınırlı kalmaktadır. Bu yöntemi uygulamak isteyen vergi idarelerinin, vergi mükelleflerinin davranışlarına ve gelir esnekliği verilerine yüksek hâkimiyeti gerekmektedir. Kazanılan gelir yönteminde; bir vergi harcamasının kaldırılması halinde devletin sağlayacağı gelir, mükellef davranışları ele alınarak hesaplanmaya çalışılmaktadır.

²⁰³ Bratić, V. (2012). “(In)efficiency of Corporate Income Tax Expenditures on Underdeveloped Areas of Special Tax Treatment in Croatia”. *Financial Theory and Practice*, Volume (36), s. 378.

²⁰⁴ McDonald, H. (2010). *a.g.e.* s. 20.

²⁰⁵ Küçük, A. (2013). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, s. 24.

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, hak edilmediği halde vergi harcamalarından yararlanmayı diğer bir ifadeyle vergi kaçırma ile ilgili davranış değişikliklerini de dikkate almaktadır²⁰⁶.

Vergi harcama raporları hazırlayan OECD ülkelerinin neredeyse tamamında, davranışsal değişim varsayımı kullanılmamaktadır²⁰⁷. Çoğu ülkede vergi harcamaları, bu imtiyazların kaldırılmasından elde edilen gelir kazancını ölçmek yerine, vergi indirimlerinden dolayı, vazgeçilen geliri tahmin etmektedir. Vergi mükelleflerinin tercihlerinin etkilerini tahmin etmek için gerekli modellerin karmaşıklığı nedeniyle, vazgeçilen gelir yöntemiyle hesaplanan vergi harcamaları analizine alternatif olan kazanılan gelir yaklaşımının kullanılması oldukça güçleşmektedir. Kazanılan gelir yönteminde, vergi harcamasındaki değişiklik ve farklı vergi türlerinin etkileşimi gibi nedenlerle ekonomik faaliyet seviyelerindeki değişikliklere dikkat edilmektedir²⁰⁸.

3- Harcama denkliği yöntemi

Harcama denkliği veya diğer adıyla eşdeğer harcama, vergi harcamalarının sağladığı aynı ekonomik faydayı sağlamak için bütçeden yapılacak doğrudan harcama miktarıdır. İlk iki yaklaşımda, vergi harcamaları devlet açısından, bu yöntemde ise mükellef açısından hesaplanmaktadır. İlk iki yaklaşım, vergi harcamalarını bir maliyet olarak görürken, harcama denkliği yöntemi vergi harcamalarını fayda olarak değerlendirmektedir²⁰⁹. ABD, 1983 mali yılına kadar vazgeçilen gelir yöntemini uygulamıştır. Bu tarihten itibaren harcama denkliği yöntemini kullanmaktadır. Bu yöntem; politikacılara, devlet yöneticilerine ve vergi idaresine, vergi harcamalarıyla gerçekleştirilmesi istenilen amaç ve hedeflere ulaşmak için aynı miktarda gereken kamu harcama tutarını göstermeye yöneliktir. Harcama denkliği yöntemine göre hesap edilen tutarlar, vazgeçilen gelir

²⁰⁶ Küçük, A. (2013). *a.g.e.* s. 25.

²⁰⁷ Brown, L. C. (1993). "Tax Expenditures and Measuring The Long Term Costs and Benefits of Retirement Income Policy". *RIM Conference Paper*, No. 93/1, s. 3.

²⁰⁸ Brown, L. C. (1993). *a.g.m.* s. 4.

²⁰⁹ Pedük, T. (2005). *a.g.e.* s. 51.

yöntemine göre hesaplanan tutarlardan genelde daha yüksektir²¹⁰. Vergi harcaması hesaplama yöntemlerini karşılaştıran bir çalışmada²¹¹; harcama denkliğine göre hesaplanan vergi harcaması tutarı, vergi oranlarındaki yüksekliğe de bağlı olarak vazgeçilen gelir yöntemine göre hesaplanan tutarın iki buçuk, kazanılan gelir yöntemine göre ise iki katıdır. Harcama denkliği yöntemi, bütçe harcama programlarında yer alan bazı harcamaların faydalananların eline geçtiğinde vergilendirileceğini dikkate almakta, böylece gelirler, faydalananların tabi oldukları vergi oranlarına göre tahsil edilmektedir²¹². Sonuç itibariyle, aynı amaç ve hedeflere ulaşmak için vergi harcaması tutarından daha yüksek kamu harcaması gerekmektedir.

- Vergi harcamalarının hesaplanmasında kullanılan diğer yaklaşımlar

Vergi harcaması değerlerinin netleştirilmesinde önemli konulardan bir diğeri de, harcamaya konu olan değerlerin tahakkuk ya da nakit esaslı olmasıdır. Bu noktada, vergi harcamalarının tahakkuk esasına göre belirlenmesinde öne çıkan iki durumdan söz etmek gerekmektedir. Bunlardan ilki, götürü matrahtaki değişmelerin mevcut duruma göre gecikme göstermiş olmasından dolayı götürü usule tabi olan kazançların vergi harcamasına konu olabilecek değerlemelerinin, dönemsel olarak gerçekçi bir yapıda belirlenememesidir. İkinci husus, nakit esaslı gelirlerin vergi harcaması hesaplamalarındaki durumudur²¹³. Belirli bir vergi ayrıcalığı ile ilişkili gelir zararı (veya kazancı) tahminleri, hükümetin nakit esaslı veya bir mali yıldaki vergi ödemelerinin bugünkü değeri temel alınarak yapılabilecektir²¹⁴. Bütçe muhasebesiyle tutarlı olan nakit esaslı yaklaşımı uyarınca, bir vergi ayrıcalığının maliyeti, yıl içindeki erteleme ile ilişkili gelir kaybıdır. Genel olarak, nakit akışı yaklaşımı, paranın zaman değerini (veya iskonto oranını) veya vergi ayrıcalıklarının bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi ödemelerinin zaman değişiklikleri yeterince dikkate almamaktadır. Dolayısıyla, gelecekte büyük etkileri

²¹⁰ Pedük, T. (2005). *a.g.e.* s. 51.

²¹¹ Kraan, D. J. (2004). "Off Budget and Tax Expenditures". *OECD Journal on Budgeting*, Vol: 4, No: 1, s. 138.

²¹² Daly, M. (1995). "The Role of Tax Expenditure Reporting in A Global Economy". *World Economy*, Vol:18, Issue:1, s. 99.

²¹³ Özker, A. N. (2002). "Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği". *E-Akademi*, Sayı: 7, s. 11.

²¹⁴ Daly, M. (1995). *a.g.m.* s. 100.

olacak vergi uygulamalarının maliyetini az veya fazla tahmin etme eğilimindedir. Ayrıca, daha önce ertelenen gelirin vergiye tabi olan tutarının, muhtemelen ekonomik faaliyette gerçekleşen büyük düşüşün bir sonucu olarak ertelenen yeni gelir miktarını aştığı durumlarda çok olumsuz tahminler bile üretebilecektir²¹⁵.

Nakit esaslı vergi tekniğinde tahsil usullerinin (kaynakta vergi kesilmesi, özel tüketim ve katma değer vergisi ve geçici vergi muhtasarlari gibi) etkisi vergi harcaması olgusunu daha aktif hale getirdiği görülmektedir²¹⁶. Sonuç olarak, nakit esaslı tahminler, cari yıl ile önceki yıllarda vergi ertelemeleri nedeniyle tahsil edilen gelirler arasındaki farkı yansıtmaktadır²¹⁷.

Bu sorunları barındırmayan alternatif bir yaklaşım, belirli bir vergi ayrıcalığından kaynaklanan vergi indirimlerinin bugünkü değerinin tahmin edilmesini içermektedir²¹⁸. Bir hesaplama türü olmamasına rağmen, örneğin ABD gibi ülkeler, belirlenen bir referans yıla göre geçmiş yıllarda yapılan vergi harcamalarının değerini yeniden hesaplamaktadır. Bu yöntemde, öngörülen yıl için vergi harcamasıyla ilgili tasarruf edilen verginin bugünkü değeri belirlenmektedir²¹⁹.

²¹⁵ Daly, M. (1995). *a.g.m.* s. 100.

²¹⁶ Özker, A. N. (2002). *a.g.m.* s. 11.

²¹⁷ İnternet: U.S. Department of The Treasury. (2020a). "Tax Expenditures". Web: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-2021.pdf> adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır.

²¹⁸ Daly, M. (1995). *a.g.m.* s. 100.

²¹⁹ Pedük, T. (2005). *a.g.e.* s. 52.

- Vergi harcaması hesaplama yöntemlerine bir örnek

	Vergi istisnasının olduğu durum	Vergi istisnasının olmadığı durum		
		Vazgeçilen gelir yöntemi	Kazanılan gelir yöntemi	Harcama denkliği yöntemi
1- Vergi öncesi gelir	100	100	100	100
2- Muafiyet-istisna	25	0	0	0
3- Eşdeğer harcama	0	0	0	25
4- Vergiye tabi 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

Tablo 2.2. Vergi harcaması hesaplama yöntemlerine göre vergi harcaması tutarları

Kaynak: Kraan, D. J²²⁰.

Bütçe Kararları: Bir Kamu Tercihi Yaklaşımı-(Budgetary Decisions: A Public Choice Approach) isimli kitabın yazarı ve kamu mali yönetim danışmanı Dr. Dirk-Jan Kraan tarafından yapılan bir çalışmada²²¹; üç yönteme göre vergi harcaması hesaplamasını içeren örnek bir uygulama, Tablo 2.2’de yer almaktadır. Tabloda vergi öncesi gelir 100, vergi istisnası 25 birimdir. Artan oranlı vergi tarifesine göre vergi oranları %40 ve %50’dir. 75 eşik değerdir. 75 birim üzeri gelir %50 oranında vergilendirilmektedir. Buna göre üç değişik yöntemle vergi harcaması hesaplaması tablodaki gibidir. Tabloda görüleceği üzere, harcama denkliği yöntemine göre hesap edilen vergi harcaması tutarları, vazgeçilen gelir yöntemine ve kazanılan gelir yöntemine göre hesaplanan tutarlardan daha yüksektir. Bunun nedeni kamu harcamalarının vergilendirilebilir olmasının yanında, vergi oranlarının yüksekliğidir. Vergi oranları ne kadar yüksek olursa bu yöntemler arasındaki ölçüm farkları da artacaktır.

2.6. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Doğrudan harcamalar üzerindeki geleneksel bütçe kontrolleri, vergi harcamaları için geçerli olmadığından, vergi harcamaları için özel bir hesaplama yöntemi gereklidir. Vergi

²²⁰ Kraan, D. J. (2004). *a.g.m.* s. 138.

²²¹ Kraan, D. J. (2004). *a.g.m.* s. 138.

harcaması hesaplamaları, vergi harcamaları üzerinde bütçe kontrolü tesis etmek amacıyla rasyonel bir sistem tanımlamak için kullanılan bir terimdir. Böyle bir sistemle, fayda ve maliyet hedeflerinin belirlenmesi, gözetim süreçlerinin kurumsallaştırılması, sonuçların izlenmesi ve sonuçların hedeflere göre periyodik olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. Fırsat maliyeti bilgilerinin ölçülmesini ve açıklanmasını sağlayan vergi harcaması raporlama uygulaması, vergi harcamaları muhasebesinin ayrılmaz bir parçasıdır²²². Bu kısımda, vergi harcama raporlarının; tarihçesi, içeriği, önemi ve vergi harcama raporları hakkında yapılan tartışma ve eleştiriler incelenecektir.

- Vergi harcama raporlarının tarihçesi

Vergiyle ilgili olanlar ve bütçenin harcama tarafı da dâhil olmak üzere devlet teşviklerinin ilk kapsamlı listesi Almanya’da (Federal Almanya Cumhuriyeti) yayınlanmıştır. İlk olarak, 1959 yılında resmi olmayan bir şekilde ve 1967 yılında yasal mevzuata dayalı olarak iki yıllık bir süreyi esas alan bu raporlar yayınlanmaya başlamıştır²²³. ABD’de ilk federal vergi harcaması raporu ise 1967 yılında ABD Hazine Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır. Almanya ve ABD’de vergi harcamalarının raporlanması uygulamasını; İspanya (1978), İngiltere (1979), Kanada (1979), Fransa (1980) ve Hollanda (1997) gibi OECD ülkeleri takip etmiştir²²⁴. O tarihlerde ABD’de, doğrudan harcamaların %23’üne karşılık gelen toplam 36,6 milyar dolar tutarında en büyük elli vergi harcaması için tahminler yapılmıştır. 1974 yılı ABD bütçe yasası, gelecek beş mali yıl için gelir kaybı tahminlerini yansıtan, yıllık vergi harcama raporu yayınlanması için Kongre Bütçe Ofisi’ni görevlenmiştir. Bu raporda, harcama ve emlak vergileri gibi diğer federal vergilerde de vergi harcamaları olmasına rağmen, yalnızca gelir ve kurumlar vergisi için vergi harcamaları hesaplanmıştır. 1974 tarihli bütçe yasası ayrıca, OMB’den, ABD Başkanının Kongre’ye sunulan yıllık bütçe talebiyle birlikte bir vergi harcama analizi içeren raporu hazırlamasını zorunlu

²²² Harris, J. E. Hicks, S. A. (1992). “Tax Expenditure Reporting: The Utilization of An Innovation”. *Public Budgeting & Finance Fall*, s. 33.

²²³ Break, G. F. (1985). “The Tax Expenditure Budget-The Need For A Fuller Accounting”. *National Tax Journal*, Vol. 38, Issue: 3, s. 261.

²²⁴ Ozan, S. Tuncer, E. (2019). “2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu Işığında Vergi Harcamalarının Analizi”. *Vergi Raporu*, Sayı: 234, s. 80.

kılmıştır. İlk OMB vergi harcaması raporu, 1976 mali yılı bütçe teklifine dâhil edilmiştir²²⁵.

Vergi harcamalarının bir rapor şeklinde bütçe teklifine eklenmesi yaklaşımı aynı yıllarda ABD dışında da yaygın kabul görmüştür. Hem Kanada hem de İngiltere 1970'lerin sonlarında vergi harcaması raporlarını yayınlamaya başlamış ve diğer birçok OECD ülkesi bu uygulamaya başlamış ya da ön çalışmalar yürütmüştür²²⁶. ABD'de vergi harcamaları; bordro, emlak ve tüketim gibi diğer vergiler için tanımlanmamıştır. ABD'de vergi harcamalarının daha şeffaf bir şekilde hesaplanması ve raporlanması, hem devlet harcamalarının hem de vergilerin rapor edilenden daha yüksek olduğunu göstermiştir. Bu raporlarla vergi harcamalarının, bütçe harcamalarının geleneksel biçimlerinden ayrılmasına ve vergi yasasına aktarılmasına neden olduğu görülmüştür²²⁷.

- Vergi harcama raporlarının içeriği

Devlet bütçesi, OECD tarafından yayınlanan “en iyi uygulama” kılavuzuna göre, vergi harcamalarını ve bu harcamaların tahminlerini içermelidir²²⁸. Bu uygulama kılavuzuna göre, önemli vergi harcamalarının tahmini maliyeti, bütçede ek bilgi olarak açıklanmalıdır. Mümkün olduğu ölçüde, belirli alanlarda vergi harcaması tutarları, bütçe tercihlerini belirtmek için genel harcamaların değerlendirilmesine dâhil edilmelidir²²⁹. Vergi harcamasıyla ilgili raporlar, genellikle; analizlere konu olacak vergilerin ve vergi harcaması olabilecek hükümlerin belirlenmesi, vergi harcamalarının sınıflanması, maliyetlerinin hesaplanması ve tahminlerin raporlanması aşamalarını içermektedir²³⁰.

²²⁵ Benker, K. M. (1986). *a.g.m.* s. 404.

²²⁶ Burman, L. E. Phaup, M. (2011b). “Tax Expenditures, The Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform”. *National Bureau of Economic Research Working Paper*, No. 12563, s. 96.

²²⁷ Burman, L. E. Phaup, M. (2011b). *a.g.m.* s. 97.

²²⁸ OECD. (2002a). “Best Practices for Budget Transparency”. *OECD Journal on Budgeting*, OECD Publications Service, s. 9.

²²⁹ OECD. (2002b). “Public Sector Transparency and Accountability: Making It Happen”. *Latin American Forum on Ensuring Transparency and Accountability in the Public Sector*, held on 5-6 December 2001, s. 199.

²³⁰ Pedük, T. (2006c). *a.g.e.* s. 60.

Bazı ülkelerde vergi harcamasına ilişkin rapor hazırlanması yasal bir zorunluluk iken bazı ülkelerde ise yasal zorunluluk olmasa da bu raporlar hazırlanabilmektedir. Ülkelerin çoğunda vergi harcaması raporları yıllık, bazı ülkelerde ise iki yılda bir üretilmektedir. Bazılarında ise gereksinim ortaya çıktıkça hazırlanmaktadır²³¹.

Vergi harcamalarının raporlanması konusunda uluslararası kabul görmüş bir yaklaşım söz konusu olmadığından farklı raporlama sistemleri uygulanmaktadır²³². Bazı ülkelerin raporları diğerlerine göre daha çok analitik ve istatistikî bilgi sağlamaktadır.²³³

Bazı ülkelerde vergi harcaması raporları bütçe dokümanları arasında yer almaktadır, bazı ülkelerde ise bütçe dokümanları arasında bulunmamaktadır. Az sayıda ülkede ise vergi harcama raporları, devlet bütçesi prosedürüne tabi tutulmaktadır. Bu ülkeler geleneksel kamu harcamalarının geçirdiği süreçleri vergi harcamalarının da geçirmesini mecbur tutmaktadırlar. Bu ülkeler vergi harcamalarının mali analizini, her bir vergi harcamasının gelecekteki vergi gelirlerine olası etkilerini gözeterek yapmaktadırlar. Vergi harcaması konusunda tecrübeli ülkeler, karar alma sürecinde, aynı zamanda etkinlik ve verimlilik konularını da ele almaktadırlar²³⁴. Vergi harcama raporlarının düzenlenmesi; yasal olarak saydamlığın sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Böyle bir raporlama ile düzenli kontrol sağlanmakta vergi harcama kalemlerinin her biri için; makroekonomik, mali etkilerinin ve fayda-maliyet analizinin yapılmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca, bu raporlama ile vergi reformlarının değerlendirilmesi ile geleceğe yönelik planlamanın yapılmasına ve vergi sisteminde rasyonelliğin sağlanmasına katkı sağlanmaktadır²³⁵.

²³¹ Doğanalp, N. (2020). “Vergi Harcamalarının Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”. *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, (18), s. 203.

²³² Didinmez, İ. (2018). “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Kapsamında Değerlendirilen Vergi Harcamaları”. *Vergi Raporu*, Sayı: 227, s. 49.

²³³ Organ, İ. Çavdar, F. (2012). “Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Harcaması Kavramı”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 372, s. 138.

²³⁴ Karabacak, İ. (2009). *Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, s. 75.

²³⁵ Sandalcı, U. (2019). “Vergi Harcamalarına İlişkin Toplumsal Algı: TR33 Bölgesi Alan Araştırması”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 4, s. 1043.

Vergi harcama raporu, vergi harcama bütçesi olarak da adlandırılmaktadır. Bir vergi harcama raporu, vergi ayrıcalıklarının ve her birinin maliyetinin yanı sıra politika yapıcıların ve diğer ilgililerin bunları değerlendirmesine yardımcı olan diğer bilgileri de listelemektedir. Şeffaflığı artırma, hesap verilebilirliği teşvik etme ve maliyetten tasarruf etme hedeflerine ulaşmak için, bir vergi harcama raporu aşağıda listelenen özelliklere sahip olmalıdır²³⁶;

1- Ulaşılabilirlik;

- Düzenli olarak yayınlanmalıdır,
- Bütçe sürecine dâhil edilmelidir,
- İnternette yayınlanmalıdır.

2- Kapsamı;

- Tüm vergilerle ilgili vergi harcamaları yer almalıdır,
- Maliyetleri düşük veya sayıca az vergi mükellefinin yararlandıkları dâhil tüm vergi harcamaları yer almalıdır,
- Açık ve gizli tüm vergi harcamaları bulunmalıdır,
- Devletin yerel yönetimleri etkileyen vergi harcamaları da yer almalıdır.

3- Detay;

- Vergi harcamalarının cari değerleri kullanılarak maliyet belirlenmelidir,

²³⁶ Levitis, J. Johnson, N. Koulis, J. (2009). "Promoting State Budget Accountability Through Tax Expenditure Reporting". *Center on Budget and Policy Priorities*, s. 2.

- Önerilen diğer harcamalarla karşılaştırmaya imkân tanımak için gelecek yıllarda oluşacak maliyet hesaplanmalıdır,
- Vergi harcamalarının tanımı bulunmalıdır,
- İlgili yasal atıf ve yasa yılı belirtilmelidir,
- Vergi harcamalarından yararlanan vergi mükelleflerine ilişkin detaylara yer verilmelidir,
- Uygun olduğunda yerel gelir kayıpları için ayrı bir rapor hazırlanmalıdır.

4- Analiz;

- Vergi harcamaları doğrudan harcamalar ile aynı kategoriler kullanılarak sınıflanmalıdır,
- Her vergi harcamasının amacı belirtilmelidir,
- Amaca ne ölçüde ulaşıldığı değerlendirilmelidir,
- Faydaların gelir düzeyine ve iş büyüklüğüne göre dağılımı analiz edilmelidir.

- Vergi harcama raporlarının önemi

IMF, Dünya Bankası ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar, hükümetlerin en azından önemli vergi harcamalarının vergi geliri üzerindeki etkisini tahmin etmesini ve raporlamasını önermektedir. Vergi harcaması raporlaması üç önemli işleve sahiptir. Bunlar²³⁷; 1- Vergi yasası yoluyla hem doğrudan hem de dolaylı her türlü hükümet harcamalarını, bütçe sürecinde aynı incelemeye tabi tutarak hükümetin mali yönetimini geliştirmektedir. Bu raporlar, bilinçli karar almanın yanı sıra halkın bütçe anlayışına da

²³⁷ İnternet: International Budget Partnership. (2011). “Guide to Transparency in Public Finances Looking Beyond The Core Budget 2. Tax Expenditures”. s. 6. Web: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Looking-Beyond-the-Budget-2-Tax-Expenditures.pdf> adresinden 21.02.2018 tarihinde alınmıştır.

katkı verecektir. 2- Vergi harcamalarının raporlanmasıyla, hükümetin politik hedeflerine ulaşmak için kullanacağı en iyi araçların belirlenmesine yardımcı olabilecek analizlere olanak tanınmaktadır. Vergi harcaması analizi, bir hükümetin hedeflerine ulaşmanın en iyi yollarını dikkate almasını gerektirdiğinden, genel olarak kamu politikası analizinden farklı olmamaktadır. 3- Vergi harcamalarının raporlanması, vergi politikası analizini teşvik etmekte, vergi sistemini adalet ve etkinlik açısından denetlenmesine katkıda bulunmaktadır.

Vergi harcama raporları, sivil toplum kuruluşları tarafından aşağıdakiler de dâhil olmak üzere bir dizi farklı şekilde kullanılabilir. Bunlar²³⁸;

- Gizli bir refah sağlayan vergi harcama uygulamalarının daha detaylı incelenmesi,
- Vergi harcama programlarında yer alan tutarsız ve çelişkili harcamaların ortaya çıkarılması, böylece etkin olmayan politikaların belirlenmesi,
- Vergi sisteminin yasama amacına uygun olarak faaliyet göstermediği alanların tespit edilmesi,
- Vergi harcamalarının devam eden uygulama süreçlerinin değerlendirilmesi,
- Belirli bir amacı gerçekleştirmenin en iyi yollarının bulunması (doğrudan harcamalar-vergi harcamaları kıyaslaması),
- Vergi yasasının geliştirilmesi gereken yönlerinin belirlenmesidir.

Sivil toplum kuruluşları için kilit öneme sahip olan husus, vergi geliri üzerindeki genel etkiye ek olarak, vergi harcamalarının vergi türlerine ve mükelleflerin farklı kesimlerine maliyet ve faydaları nasıl dağıttığıdır. Bu durum, mevcut veriler kullanılarak mümkün olduğunca ele alınmalıdır. Böyle bir analizin sonuçları, vergi ve harcama politikalarının bir

²³⁸ İnternet: International Budget Partnership. (2011). *a.g.m.* s. 7-8.

sonucu olarak sosyal adaleti artırmayı amaçlayan çalışmalara önemli ölçüde katkıda bulunabilecektir. Gelir dağılımı, cinsiyet ve hedef kitle analizleri, bütçenin farklı gruplar üzerindeki önemli etkilerini belirleyebilecektir²³⁹;

- Düşük ya da orta düzeyde geliri olan bireyler yüksek gelirli ya da varlıklı bireylere göre vergi harcamalarından nasıl yararlanmaktadır?

- Vergi harcamalarının, kadınlar ve erkekler üzerinde farklı bir etkisi var mıdır? Örneğin, belirli bir ülkede imalat sanayinde sadece erkekler çalışıyorsa, imalat sanayi işçilerinin vergi yükünü azaltan bir vergi harcaması, erkeklere kadınlardan daha fazla yarar sağlayacaktır.

- Vergi harcaması, hedef alınan yararlanıcılara etkili bir şekilde ulaşıyor mudur? Örneğin, bölgesel bir vergi kredisi, belirli bir bölgede yaşayan azınlık bir grubun yararlanmasına neden olabilecektir. Vergi harcaması analizi, kredinin aslında bu gruba fayda sağlayıp sağlamadığını belirleyebilmektedir.

Yenilikçi maliye yaklaşımı kapsamında, vergi harcamalarının kamu harcamaları gibi bütçede yer alması saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından önemlidir²⁴⁰. Mali saydamlık ilkesi, devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve mali yönetimine ilişkin bilgiler ile hesaplarının sistemli, açık ve anlaşılır bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasını ifade etmektedir. Mali saydamlığı sağlamak üzere devletler raporlama, mali istatistikler oluşturma, faaliyet raporları düzenleme ve yayımlama süreçlerine yer vermektedirler²⁴¹.

²³⁹ İnternet: International Budget Partnership. (2011). *a.g.m.* s. 9.

²⁴⁰ Kara, K. Ö. (2019). *a.g.m.* s. 94.

²⁴¹ Güngör, G. (2015). “Türkiye’de İstisna, Muafiyet ve İndirimlerden Oluşan Vergi Harcamalarının Bütçe Uygulaması”. *Vergi Raporu*, Sayı: 192, s. 19.

- Vergi harcama raporlarıyla ilgili tartışma ve değerlendirmeler

Vergi harcama raporları, bu harcamaların analizinde büyük öneme sahiptir. Vergi harcamaları analizi, politika yapıcılar için vergi yasası teklifleri veya daha büyük vergi reformları dikkate alındığında, etkili ve tarafsız bir analitik araç olabilecektir²⁴². ABD’de devam eden tartışmalara rağmen, birçok vergi uzmanı vergi harcamaları analizinin temel ilkelerinde ve amaçlarında mutabıktırlar. En büyük uzlaşa sağlanan konulardan biri, vergi harcamalarının OECD ülkelerinde politika oluşturulmasında sınırlı bir etkiye sahip olmasıdır. Akademisyenler ve bütçe analistleri, vergi harcama raporlarında derinlik ve detay eksikliği, politika yapıcılarının vergi harcama raporlarını ve analizlerini bütçe yapımına veya vergi hukuku düzenlemelerine tam olarak entegre edememesi ve vergi harcamaları sayısının hızlı büyümesi gibi konularda eleştirilerde bulunmaktadır²⁴³. Vergi harcaması analizini küreselleştirme çabasında kilit rol oynayan uluslararası kuruluşlar tarafından da benzer hayal kırıklıkları dile getirilmiştir. Bunlardan biri, küresel vergi politikası normlarının oluşumunda etkin olan OECD’dir. OECD, piyasa ekonomisindeki en verimli vergi sisteminin; geniş bir tabana, farklı gelir türlerine ya da ekonomik faaliyetlere tarafsız olarak uygulanan düşük oranlara sahip bir sistem olması gerektiği görüşünde olup, vergi harcamalarının yaygınlaşmasını eleştirmektedir²⁴⁴.

Vergi harcama raporları (veya bütçesi) mali şeffaflığa, bütçe kontrolüne, harcama ve gelir politikasına katkıda bulunmalıdır²⁴⁵. Ancak bu katkıyı sağlamak için yerine getirilmesi gereken bazı koşullar vardır. Bunlar²⁴⁶; 1- Vergi harcama raporları, vergi yapısının gelir ve harcama politikası unsurları arasında gerçek bir ayrım sağlamalıdır. Uygulamada, devletler normal vergi yapısının gelişimine çok az dikkat etmektedirler. Vergileme standartlarına göre makul limitlerle belirlenen normal bir vergi matrahı, mükellefleri keyfi vergilendirmeye karşı koruma sağlamaktadır. Bu normal taban, hükümetin temel vergi

²⁴² Kleinbard, E. D. (2008). “Rethinking Tax Expenditures”. *Chicago-Kent College of Law Federal Tax Institute’a Yazılmış Bir Rapor*, s. 6-7.

²⁴³ Philipps, L. (2012). “The Globalization of Tax Expenditure Reporting: Transplanting Transparency in India and The Global South”. *Osgoode Hall Law School Research Paper Series*, s. 3.

²⁴⁴ Philipps, L. (2012). *a.g.m.* s. 4.

²⁴⁵ Mikesell, J. L. (2002). “The Tax Expenditure Budgets, Budget Policy and Tax Policy: Confusion in The States”. *Public Budgeting&Finance*, Vol. 2, No. 47, s. 47.

²⁴⁶ Mikesell, J. L. (2002). *a.g.m.* s. 49.

politikasını, farklı bir ifadeyle hükümetin bu tabana hangi oranlarda vergi uygulayacağını değil, maliyetin nasıl paylaştırılacağını tanımlamaktadır.²⁴⁷ 2- Vergi harcama raporları, vergi harcamalarının türü ve miktarı hakkında açıkça bilgi sağlamalıdır. Vergi harcama bütçeleri kamuyla paylaşılan belgelerdir ve sıklıkla çevrimiçi erişime açıktırlar. Bazı vergi harcama raporları, şeffaf bilgi sağlamanın yanı sıra, tahminlerin yapıldığı verilerin kalitesi hakkında da değerlendirmeler sağlamaktadır. Bu değerlendirmeler genellikle devlet bütçesinde sağlanandan daha fazladır.²⁴⁸ 3- Vergi harcama raporları, normal bütçe süreciyle bütünleşmelidir. Çoğu ülkede hükümetler, vergi harcama raporlarını normal bütçe sürecine entegre etmemişlerdir ve bütçenin doğrudan harcama kısmı ile ciddi bir şekilde ilişkili değildir. Ayrıca, birçok ülkede vergi harcaması raporlarının yayınlanma zamanlılığı bütçeyle benzeşmemektedir. Bu farklılık, olağan harcamalara alternatiflerin belirlenmesinde farklılıklara neden olmaktadır. Vergi harcama raporları, tıpkı bir bütçe gibi ileriye dönük olmalıdır²⁴⁹.

Vergi harcaması raporları, vergi teşviklerinin etkinliğini artırabilecek bir prosedür mekanizmasıdır. Dolayısıyla, vergi ve harcama önceliklerinin analizi, sadece doğrudan harcamalar dikkate alındığında eksik kalmaktadır. Vergi harcama raporlarının devletin harcama raporlarıyla birlikte yayınlanması, vergi mükelleflerine sunulan bilgi miktarını arttırmaktadır. Vergi harcama raporlarında bazı problemler bulunabilmektedir. Ancak, bu sorunların varlığı vergi harcamalarının raporlanmasını engellememeli; bunun yerine, vergi harcaması raporlarının faydasını artırmak için bu sorunlar giderilmelidir²⁵⁰.

Vergi harcama raporlarıyla ilgili sorunlardan biri, düşük vergi oranlarının arz yönlü faydalarını göstermemesidir. Bu sorun, ekonomik gelişme teşvikleri bağlamında, yeni kurulan iş sayısı, artan gelir ve iş başına artan vergi geliri raporlara dâhil edilerek azaltılabilecektir²⁵¹.

²⁴⁷ Mikesell, J. L. (2002). *a.g.m.* s. 50.

²⁴⁸ Mikesell, J. L. (2002). *a.g.m.* s. 50.

²⁴⁹ Mikesell, J. L. (2002). *a.g.m.* s. 50.

²⁵⁰ Ziance, S. J. (1998). "Making Economic Development Incentives More Efficient". *The Urban Lawyer*, Vol. 30, No. 1, s. 50.

²⁵¹ Ziance, S. J. (1998). *a.g.m.* s. 50.

Vergi harcaması raporlarıyla ilgili bir diğer sorun, bir ülkenin vergi harcaması raporunu başka bir ülkenin vergi harcaması raporuyla karşılaştırmanın zor olmasıdır (Bu husus ABD’de eyaletler için belirtilmiştir). Çünkü, vergi harcaması tutarları her bir ülkenin birbirine tam olarak benzemeyen vergi esaslarına dayanmaktadır. Ulusal verimliliği artırmaya çalışırken, bu ele alınması gereken bir sorundur²⁵². Vergi harcaması raporlarını ülkeler arası karşılaştırmalarda daha kullanışlı hale getirmek için, her ülkede bu raporların tekdüze hale getirilmesi gerekmektedir. Örneğin, bu kapsamda her bir devletin ekonomik birimleri veya vergi idaresi, vergi harcama raporları için kurallar formüle etmeye teşvik edilebilecektir. Devletler, vergi harcama raporlarını benzer hale getirmek için diğer devletlerle işbirliği yaparak, vergi harcama raporlarının kullanımını daha da yaygınlaştıracaklardır²⁵³.

Vergi teşviklerini savunanlar, vergi teşviklerinin çok yüksek olan vergilerin azaltılmasında değerli bir rolü olduğunu iddia etmektedirler. İyi planlanmış bir modelle hazırlanan vergi harcaması raporu, sayısal değerler ve grafikler dâhil edilerek bu tür kanıtların göreceli doğruluğunun değerlendirilmesine yardımcı olabilecektir. Ortalama seçmen her ne kadar vergi harcama raporlarına bütçeye verdiği kadar önem vermese de, vergi harcama raporları bütçe politikalarını belirleyen yöneticilere farklı bakış açıları sunacaktır²⁵⁴.

Gelişmiş vergi harcamaları analizleri zaman ve maliyet gerektirse de, bu analizler olmadan da vergi harcama raporları üretilmektedir. Basit vergi harcaması raporları bile vergi idaresinin verimliliğini artıracaktır. Çünkü bu raporlar hazırlanırken katlanılan maliyet; araştırmacı, akademisyen, seçmen ve devlet yöneticilerine önemli veriler sunacaktır. Vergi harcama raporlarının bir başka faydası ise halkın tepkisine duyarlı devlet yöneticilerinin, vergi indirimlerinden kaçınmak için, vergileri düşük tutma eğilimleri olacaktır²⁵⁵.

²⁵² Ziance, S. J. (1998). *a.g.m.* s. 51.

²⁵³ Ziance, S. J. (1998). *a.g.m.* s. 51.

²⁵⁴ Ziance, S. J. (1998). *a.g.m.* s. 51.

²⁵⁵ Ziance, S. J. (1998). *a.g.m.* s. 52.

Ziance'ye göre²⁵⁶, düşük ve düzenli uygulanan bir vergi oranı, yüksek ve düzenli olmayan bir orandan daha verimli olduğu uygulamada görülmüştür. Çünkü, küçük firmalar için, ki bunlar ekonominin en büyük istihdam sağlayıcılarıdır, düşük ve düzenli uygulanan vergi oranı daha faydalı olmaktadır. Küçük firmalar, yönetimlere çok fazla siyasal faydalar sunamadıkları için büyük firmaların faydalandığı yüksek vergi teşviklerinden yararlanamamaktadırlar. Bu nedenle yöneticiler, siyasal ve kişisel faydalarından dolayı büyük firmaları küçük firmalara tercih etmeye devam etmektedirler. Sonuç olarak vergi harcama raporları, büyük firmaların küçük firmalara tercih edilmesi gibi verimsiz bir uygulamayı azaltacak, dolayısıyla verimliliği de artıracaktır²⁵⁷.

Vergi harcaması raporlarının hazırlanma süreçleri özet olarak, aşağıdaki şekildeki gibi gösterebilecektir.



Şekil 2.1. Vergi harcaması raporlarının hazırlanma aşamaları

Kaynak: Heady ve Mansour²⁵⁸.

²⁵⁶ William Schweke, Carl Rist ve Brian Dabson'ın, 1994 yılında yayınladıkları "Bidding for Business: Are Cities and States Selling Themselves Short?" isimli makaleden atıfla.

²⁵⁷ Ziance, S. J. (1998). *a.g.m.* s. 52.

²⁵⁸ Heady, C. Mansour, M. (2019). "Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management A Guide for Developing Economies". *Fiscal Affairs How-to-Notes*, Fiscal Affairs Department, IMF, Note 19/01, s. 3.

Şekil 2.1’de bir vergi harcama raporunun hazırlanma süreci özet bir şekilde gösterilmektedir. Bir vergi harcama raporu hazırlanırken öncelikle standart vergi yapısı ve daha sonra standart vergi yapısından ayrılan uygulamalar belirlenmekte, bu uygulamaların neden olduğu maliyetler hesaplandıktan sonra bütün çalışma bir rapor haline getirilmektedir.





3. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI

Bu bölümde; öncelikle vergi harcaması kavramının mevzuata ilk olarak dâhil edildiği ABD, ardından Kanada, Brezilya, Şili, Arjantin ve Meksika’da, daha sonra Avrupa ülkelerinde ve son olarak Avustralya, Yeni Zelanda, Güney Kore, Hindistan, Güney Afrika, İsrail ve Türkiye’de vergi harcaması kavramının doğuşu ve gelişimi incelenecektir.

3.1. Kuzey Amerika Ülkelerinde Vergi Harcamaları

Vergi harcaması kavramı, ABD’de ilk kez 1974 yılı bütçesiyle mevzuata girmiştir. Daha önce Almanya’da vergi teşviklerinin listelenmesi kapsamında çalışmalar olsa da vergi harcaması kavramı vergi politikasından sorumlu ABD Hazine Bakan yardımcısı Stanley S. Surrey tarafından sistematize edilmiştir. Bu kısımda ABD ve Kanada’da vergi harcamaları ve tarihsel gelişim süreçleri incelenmektedir.

3.1.1. ABD’de Vergi Harcamaları

ABD’de vergi harcamalarının yer aldığı bu bölümde, ABD’de vergi harcaması kavramının ve raporlama uygulamasının tarihçesi, eyaletlerdeki gelişmeler, vergi harcaması tanımı ve bu tanım hakkında yorumlar ve tartışmalar yer almaktadır.

- ABD’de vergi harcamalarının tarihçesi

Özelde ABD’de vergi harcaması ile ilgili çalışmalar, genelde ise vergi harcaması kavramı incelenirken; ABD hükümetinin ve Kongrenin çalışmalarının ayrı değerlendirilmesi ve eyaletlerde yaşanan süreçlerin incelenmesi, konunun tarihsel ve kavramsal gelişiminin anlaşılması için daha faydalı olacaktır.

- ABD hükümetinin vergi harcaması ile ilgili çalışmaları

ABD’de vergi harcaması raporları, vergi sisteminin bir parçası olan vergi teşviklerini listelemektedir. Stanley S. Surrey, 1967 yılında Hazine Bakanlığında vergi politikasından

sorumlu bakan yardımcısı olduğu sırada, vergi harcama bütçesinin oluşturulma sürecini başlatmıştır²⁵⁹. Surrey, vergi harcama bütçesinin esas olarak, mevcut gelir vergisi sisteminde yer alan vergi teşviklerinin listelenmesi olduğunu belirtmiş ve vergi harcamalarını, gelir yasasında bulunan harcama programları olarak tanımlamıştır. Surrey vergi harcamalarını hukuksal bir metne bağlamakta başarılı olamamış, vergi harcaması kavramının 1974 tarihli bütçe yasasında resmi tanımının yer alması, Surrey'in Harvard'a tekrar dönmesinden çok sonra gerçekleşmiştir. 1974 tarihli bütçe yasası, vergi harcamasının tanımını içerse de hangi uygulamaların vergi harcaması oluşturduğunu belirtmemektedir. Bu çerçevede, Beyaz Saray Yönetim ve Bütçe Ofisi (OMB) hangi hükümlerin ayrıcalıklı olduğunu belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir²⁶⁰. Bu yönlendirmenin ardından ABD Hazinesi vergi politikası personeli, vergi sisteminin yanı sıra gelir vergisini en iyi şekilde ortaya koyan “Blueprints” adlı kitaptan da yararlanarak, bir yıllık bir çalışmanın sonucunda vergi reformu çerçevesinde vergi harcamalarını da içeren bir çalışma hazırlamıştır²⁶¹.

ABD’de normal gelir vergisi kavramı 1982 yılında, 1983 mali yılı Bütçe Özel Analizi G tablosunda vergi teşviklerini tanımlamak için bir referans vergi kavramı çerçevesinde tartışılmıştır. Referans vergi kavramı, vergi borcunu belirlemek için gerekli olan, hızlandırılmış amortisman dâhil, tüm uygulamaları içermektedir. Bu yaklaşıma göre vergi teşvikleri, federal harcama programlarının alternatif uygulamalarıdır²⁶².

Geçmişte ve günümüzde ABD’de vergi harcamalarına önem verilmesinin en büyük nedeni, bu harcamaların yüksek tutarlara ulaşmış olmasıdır. Örneğin, ABD federal hükümetinin 1986 yılı için vergi harcamaları toplamı 345 milyar ABD dolarını aşmıştır²⁶³. 1986 yılının

²⁵⁹ Surrey, S. S. McDaniel, P. R. (1979). “The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues”. *Boston College Law Review*, Vol. XX, No. 2, s. 226.

²⁶⁰ Hall, J. (1999). “Tax Expenditures: A Review and Analysis”. *Working Papers*, No. 16-07, Department of Economics, West Virginia University, s. 2.

²⁶¹ Hall, J. (1999). *a.g.m.* s. 4.

²⁶² Davie, B. F. (1994). “Tax Expenditures in The Federal Excise Tax System”. *National Tax Journal*, Vol. 47, No. 1, s. 40.

²⁶³ Hildred, W. M. Pinto, J. V. (1990). “Impact of 1986 Federal Tax Reform on The Passive Tax Expenditures of States”. *Journal of Economic Issues*, Vol:24, Issue:1, s. 225.

bir diğerk önemli yanı ise bu yılda ABD’de vergi yasalarında büyük bir reformun yapılmasıdır. Bu reformla birlikte vergi harcaması oluşturan uygulamalarda bir azalma olsa da sonrasında bu uygulamaların sayısı hızla artmıştır²⁶⁴.

1989 yılından itibaren, birleştirilmiş transfer (bağış ve emlak) ve diğerk vergi hükümlerine ilişkin vergi harcama tahminleri bütçeye dâhil edilmiştir²⁶⁵. 1990 yılında yürürlüğe giren, 1993 ve 1997 yıllarında değiştirilen ABD bütçe mevzuatında, 2002 yılında sona ermesi planlanan “kazandıkça öde kuralları” eklenmiştir²⁶⁶. 2005 yılında Başkanlık Federal Vergi Danışma Kurulu, en büyük vergi harcamalarının çoğunu büyük ölçüde değiştirecek olan vergi sisteminin kapsamlı bir şekilde revize edilmesini gerektiren bir rapor yayınlamıştır. Vergi reformu konusundaki bu rapor, mevzuatta değişikliğe yol açmamıştır. 2008 ve 2009 mali yılı bütçesinde Başkan, özel sağlık sigortası bağlamında oluşan vergi harcamalarında önemli değişiklikler önermiştir²⁶⁷. ABD’de vergi harcamaları hesaplamalarında kullanılan taban kavramı, 1985 Bütçesinin Özel Analiz G tablosunda tanımlanmıştır. Daha önceki hesaplamalarda iki yaklaşım kullanılmaktaydı; bunlardan birincisi 1983 öncesi yöntem ve ikincisi 1982 sonrası yöntem olarak adlandırılmaktadır²⁶⁸.

- ABD Kongresinin vergi harcaması ile ilgili çalışmaları

1972 yılında Birleşik Vergi Komitesi (JCT), ABD Kongresi Yollar ve Araçlar Komitesi için yıllık vergi harcama bütçesi hazırlamaya başlamıştır. 1974 yılında ABD Kongresi, vergi harcamasının resmi tanımını The Congressional Budget and Impoundment Act of 1974 isimli bütçe yasasıyla kabul etmiş ve yayınlamış, ayrıca 93-344 sayılı yasayla,

²⁶⁴ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 138.

²⁶⁵ Davie, B. F. (1994). *a.g.m.* s. 40.

²⁶⁶ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 135.

²⁶⁷ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 136.

²⁶⁸ OMB. (2018). “Efficient, Effective, Accountable an American Analytical Perspectives”. *U.S. Government Publishing Office*, Washington, s. 153.

harcamaları kontrol etmek ve vergi hükümlerini daha şeffaf hale getirmek için vergi harcamalarının bir listesinin yıllık bütçeye dâhil edilmesini gerekli kılmıştır²⁶⁹.

Vergi harcamaları nedeniyle oluşan gelir kayıpları listesi, 1975 yılında 1976 yılı yönetim bütçesi esas alınarak yayınlanmıştır. Bu liste, 1976 yılından sonra bütçe komitesince sürekli olarak yayınlanmaya devam etmiştir. Bu yayında, genel kabul gören bütün vergi harcamaları yer almaktadır²⁷⁰. 1975 yılından sonra, JCT personeli tarafından hazırlanan raporlar vergi harcamalarını tanımlamak ve ölçmek için kullanılan normal vergi tabanı özelliklerinin tanımını içermektedir. Bu tabana göre tanımlanan vergi harcamalarının sayısı, 1975 yılında 70'ten 2007 yılına 170'e, 2019 itibarıyla de 205 adete yükselmiş olsa da, JCT personeli tarafından kullanılan normal vergi tabanı tanımı büyük ölçüde değişmeden kalmış ve Surrey'in orijinal kavramına benzerliği devam etmiştir²⁷¹. ABD Hazinesi tarafından her yıl bütçe ile birlikte hazırlanmakta olan vergi harcamaları raporunun dışında, JCT de her yıl, cari mali yıl ile birlikte gelecek dört yılı kapsayan Estimates of Federal Tax Expenditures-(Federal Vergi Harcamaları Tahminleri) adlı vergi harcamalarıyla ilgili bir rapor yayınlamaktadır²⁷².

- Vergi harcamaları konusunda Hükümet ile Kongre'nin yaklaşım farklılıkları

ABD'de Kongrenin vergi harcaması raporlarıyla, hükümetin vergi harcaması raporları genel olarak benzeşmekle birlikte bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar; yöntem, sınıflama, veri kaynağı, raporların kapsadığı dönem sayısı, raporlamada kullanılan yuvarlamalar (rounding) ve vergi harcamalarının listelenmesi ile ilgilidir²⁷³.

JCT, vergi harcamasına neden olan hükmün kaldırılmasıyla beraber, mükellefin aynı konuda diğer vergi avantajlarından yararlanabileceği, Hazine ise yararlanamayacağı varsayımıyla

²⁶⁹ Surrey, S. S. McDaniel, P. R. (1979). *a.g.m.* s. 226.

²⁷⁰ Congressional Research Service. (2014). "Tax Expenditures - Compendium of Background Material on Individual Provisions". *U.S. Government Printing Office*, Washington, s. 3.

²⁷¹ U.S. Joint Committee on Taxation. (2008). "A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis". *JCX-37-08*, s. 22.

²⁷² Gönül, H. H. (2007). *a.g.m.* s. 78.

²⁷³ Gönül, H. H. (2007). *a.g.m.* s. 79.

vergi harcamalarını hesaplamaktadır. Normal gelir tabanı belirlenirken kullanılan sınıflama, Hazine ve JCT arasındaki farklılıklardan bir diğeridir. JCT, Hazineye göre daha geniş bir normal gelir tabanı tanımı kullanmaktadır. Dolayısıyla, JCT'nin vergi harcama raporlarında Hazinesin raporlarında olmayan bazı vergi harcamaları yer almaktadır. Hazine ve Kongre vergi harcama raporları arasındaki farklılıklardan bir diğeri veri kaynağıdır. Hazine vergi harcamaları hesaplamalarında idarenin ekonomik tahmini raporunu kullanırken, JCT, Kongre Bütçe Ofisi tarafından hazırlanan ekonomik tahminlerle hesap yapmaktadır²⁷⁴.

Diğeri bir farklılık konusu ise raporlamanın kapsadığı dönem sayısı ile ilgilidir. Hükümetin raporları önceki mali yıl, cari yıl ile gelecek dokuz yılı, diğeri bir ifadeyle toplamda onbir yılı kapsarken, Kongrenin raporları cari mali yıl ile gelecek dört yılı kapsamaktadır. Başka bir farklılık konusu, vergi harcamasının raporlara dâhil edilirken kullanılan en düşük miktar, başka bir ifadeyle yuvarlama değeridir. Kongre, beş mali yıl içinde en az 50 milyon dolar vergi harcamasına neden olmayan düzenlemeleri raporlarına dâhil etmezken, Hazine ise hesaplamalarını en yakın 10 milyon dolara ve her yıl 5 milyon dolardan daha az vergi harcamasına neden olan düzenlemeleri de sıfıra yuvarlamaktadır²⁷⁵. Son farklılık konusu ise, bazı durumlarda, Hazine'nin vergi harcaması raporlarında yer alan listede iki veya daha fazla vergi harcaması kalemi, Kongre raporlarındaki listede tek bir kalemde birleştirilebilmekte, ya da tam tersi bir durum olabilmektedir²⁷⁶.

- ABD eyaletlerinde vergi harcamalarının gelişimi

Vergi harcamaları bütçesi kavramı, ABD'de 1960'ların sonlarında federal düzeyde geliştirilmiştir. 1984 yılına kadar sadece onbeş eyalet vergi harcamaları bütçesi yayınlamış ve iki eyalet de hazırlıklara başlamıştır. 2001 yılına gelindiğinde, sadece otuzüç eyalet vergi harcama bütçesi hazırlamış, bu raporların bazıları yıllık bazıları da yıllık olmasa da

²⁷⁴ U.S. Joint Committee on Taxation. (2019). "Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Year 2019-2023". *JCX-55-19*, s. 11.

²⁷⁵ U.S. Joint Committee on Taxation. (2019). *a.g.m.* s. 11.

²⁷⁶ U.S. Joint Committee on Taxation. (2019). *a.g.m.* s. 11.

düzenli bir döngüye göre hazırlanmıştır²⁷⁷. Vergi harcama raporlamasının federal düzeyde başlatılması sürecinden 2002 yılına kadar, bu uygulama elli eyalete yayılmıştır. 2000’lerde yapılan bir ankette, ankete yanıt veren kırk eyaletten yirmisekizininin, vergi harcama raporu için bir tür yasal zorunluluğu olduğu sonucu bulunmuştur²⁷⁸. 2009 yılında kırk bir eyalet ve Columbia Bölgesi vergi harcaması raporları yayımlamıştır. Indiana ve New Jersey vergi harcaması bütçeleri geliştirmiş ve aynı yıl içerisinde Georgia eyaletinde vergi harcamalarının raporlanmasına başlanmıştır²⁷⁹. 2020 yılı itibarıyla Kuzey Dakota hariç, ki bu eyalette işletmeler için vergi teşvikleri raporu bulunmaktadır, bütün eyaletler vergi harcaması raporlarını yayınlamaktadırlar. Vergi harcama raporlaması konusunda öncü olarak; Kaliforniya, New York ve Michigan eyaletleri sayılabilecektir.

Kaliforniya, 1971 yılında vergi harcamaları hakkında bir rapor hazırlanmasını gerektiren yasayı kabul eden ve 1976 mali yılı için gelir kaybı değerlerini içeren bir rapor yayınlayan ilk eyalettir²⁸⁰. Kaliforniya’da; Yasama Analiz Ofisi, Maliye Bakanlığı, Kaliforniya Vergi Kurulu ve Eyalet Dengeleme Kurulu vergi harcaması raporlarının hazırlanmasında katkı sağlamaktadır. İlk iki kurum vergi harcamalarının mali etkilerini, diğer iki kurum ise vergi harcamalarının mali etkileri yanında, etkinlik ve verimlilik analizlerini yapmaktadır²⁸¹.

New York eyaletinin vergi harcamalarının hesaplanması ve raporlanması konusundaki deneyimi 1990’lara dayanmaktadır. New York vergi politikası, 1980’lerin ortalarında, 1986 yılı Federal Vergi Reformu Yasasının etkisiyle yeniden şekillenmiştir. Ayrıca, New

²⁷⁷ Mikesell, J. L. (2001). “The Tax Expenditure Concept at The State Level: Conflict Between Fiscal Control and Sound Tax Policy”. *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 94, s. 266.

²⁷⁸ Jen, K. I. (2002). “Tax Expenditures in Michigan: A Comparison to Federal Findings”. *Public Budgeting & Finance*, s. 31.

²⁷⁹ Connolly, K. D. Bell, M. E. (2011). “Strengthening the Local Property Tax: The Need for a Property Tax Expenditure Budget”. *Lincoln Institute of Land Policy*, s. 3.

²⁸⁰ Connolly, K. D. Bell, M. E. (2011). *a.g.m.* s. 3.

²⁸¹ Ibele, M. A. Vasché, D. (1999). “Tax Expenditures Reporting in California: Lessons and Opportunities”. *Ninety-Second Annual Conference on Taxation*, Atlanta, s. 402.

York eyaleti 1987 yılında kişisel, ticari gelir ve indirim hükümlerini yürürlüğe koyarak kendi vergi reformlarını hazırlamıştır²⁸².

Michigan eyaleti yasaları, devletin harcamaları hakkında yıllık bir rapor yayınlanmasını gerektirmektedir. Bu rapor, hem mevcut hem de gelecek mali yıllar için Michigan’da toplanan her eyalet ve yerel vergi ile ilgili vergi harcamalarına ilişkin tahminleri içermektedir. Her bir vergi harcaması için açıklamalar verilmiş ve birçok büyük vergi harcamasıyla ilişkili faydaların gelir dağılımı hakkındaki veriler dâhil edilmiştir. Raporda, her vergi harcaması politika alanına göre sınıflanmaktadır²⁸³.

- ABD’de vergi harcaması kavramı

ABD’de federal vergi sisteminin iki bileşeni vardır; bunlardan birincisi, hanehalklarından ve firmalardan vergi geliri elde edilmesini sağlayan, başka bir ifadeyle vergi geliri oluşturan yapı, ikincisi ise, belirli kişileri, firmaları veya faaliyetleri teşvik eden yapıdır. Vergi yapısının bu ilk kısmı, her yıl ödenen gelir ve bordro vergileri olarak, diğer kısmı ise vergi indirimleri olarak bilinmektedir. Vatandaşlar bu özel vergi uygulamalarını, ödedikleri vergilerin iadesi olarak; yöneticiler, bütçe uzmanları ve ekonomistler ise vergi indirimlerinin fonksiyonel olarak bütçe harcamalarına ve bir tür federal hükümet harcamasına eşdeğer olduğunu, dolayısıyla bunların vergi harcamaları olduklarını değerlendirmektedirler²⁸⁴.

Bütçe yasası vergi harcaması kavramını, bireyler ve firmalar için federal gelir vergisinde yer alan özel vergi hükümlerini ifade etmek için kullanmaktadır. Tüketim, istihdam, emlak ve bağış vergileri gibi diğer federal vergilerde de istisna, muafiyet ve diğer ayrıcalıklar olabilmekte, ancak bu özel vergi hükümleri gelir vergisinin bir parçası olmadığı için

²⁸² Friedson, A. S. (1999). “Tax Expenditure Reporting: The New York State Experience”. *Ninety Second Annual Conference on Taxation*, Atlanta, s. 397.

²⁸³ Jen, K. I. (2002). *a.g.m.* s. 31.

²⁸⁴ Faricy, C. (2016). “The Distributive Politics of Tax Expenditures: How Parties Use Policy Tools to Distribute Federal Money to The Rich and The Poor”. *Politics, Groups, and Identities*, Vol. 4, No. 1, s. 111.

raporlara dâhil edilmemektedir. Örneğin, gelir vergisinde yer alan işveren tarafından ödenen sağlık sigortası istisnası vergi harcamalarına dâhil edilirken, Federal Sigorta Katkıları Yasasında (FICA) yer alan vergi ayrıcalığı vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir²⁸⁵.

ABD vergi harcamasının belirlenmesinde kavramsal ölçütlere dayanan, ancak bazı durumlarda referans karşılaştırma yaklaşımını kullanan bir devlettir. ABD’de 1974 tarihli Bütçe Yasasında tanımlanan vergi harcamaları, karşılaştırma ölçütü olarak normal gelir vergisi kavramını kullanmaktadır, ancak bu karşılaştırma ölçütünün tanımı yapılmamıştır²⁸⁶. Vergi harcamaları, 1974 tarihli ABD Bütçe Yasasında şu şekilde tanımlanmıştır²⁸⁷;

“Federal vergi yasalarının, brüt gelirden özel bir şekilde istisna, muafiyet veya indirim sağlayan veya özel bir kredi şeklinde olan, tercihli bir vergi oranı veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesine izin veren hükümlerine atfedilen gelir kayıplarıdır.”

ABD’de vergi harcamaları belirlenirken, karşılaştırma yapmak için iki vergi sistemi kullanılmaktadır. Bunlar normal ve referans vergidir. Her ikisi de kapsamlı bir gelir vergisine tabidir. Referans vergi, vergi harcamalarını özel muafiyetlerle sınırlandırarak mevcut vergi kanununa daha yakındır. Bu nedenle, referans vergi altında daha az vergi harcaması vardır. Referans vergi, bazı uzmanlar tarafından daha objektif olarak görülebilirken, normal vergi sistemi ise daha detaylı olarak değerlendirilmektedir²⁸⁸. ABD’de normal vergi sistemine göre vergi harcamaları olarak değerlendirilen uygulamalar; istisna (exclusion), muafiyet (exemption), indirim (deduction, relief,

²⁸⁵ U.S. Joint Committee on Taxation. (2017). “Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Year 2016-2020”. *JCX-3-17*, s. 3.

²⁸⁶ Burton, M. R. Sadiq, K. (2013). *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. New York: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series. s. 87.

²⁸⁷ Hall, J. (1999). *a.g.m.* s. 2.

²⁸⁸ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 132.

allowance), mahsup (deduction), vergi kredisi (tax credit), tercihli vergi oranı (preferential tax rates) ve verginin ertelenmesi (tax deferral) olarak sayılabilecektir²⁸⁹.

- ABD’de vergi harcamaları hakkında yorum ve değerlendirmeler

ABD’de vergi harcama tahminleri, her yıl hem JCT hem de Hazine’nin Vergi Analiz Ofisi (OTA) tarafından üretilmektedir. JCT’nin 2019 yılında yayınlanan en son raporuna göre, yıllık ortalama 1,6 trilyon dolar vergi geliri kaybı ve 205 adet vergi harcaması bulunmaktadır. Raporda yer alan vergi harcamaları toplamı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Mükellefler	2019	2020	2021	2022	2023	Ort.
Bireyler	1 257	1 327	1 387	1 445	1 508	1 385
Firmalar	199	205	207	207	202	204
Toplam	1 456	1 532	1 594	1 652	1 710	1 589

Tablo 3.1. JCT raporunda yer alan vergi harcamaları (milyar ABD doları)

Kaynak: U.S. JCT²⁹⁰.

2019-2023 döneminde firmalar için yapılan en büyük vergi harcaması, federal vergi gelirlerini yıllık ortalama 80 milyar dolar azaltacak olan kontrollü yabancı şirketlerin aktif gelirleri üzerindeki vergi oranının indirimi düzenlemesidir. Bireyler için yapılan en büyük vergi harcaması ise, yıllık ortalama 170 milyar dolarlık maliyetiyle, temettü ve uzun vadeli sermaye kazançları için indirimli vergi oranı uygulamasıdır. En büyük on vergi harcaması, firmalar için yapılan vergi harcamalarının yaklaşık %90’ını; bireyler için yapılan en büyük on vergi harcaması ise, bu kapsamdaki vergi harcamalarının yaklaşık %72’sini oluşturmaktadır.

Toder, Rosenberg ve Eng’in 2013 yılında yayınladıkları bir çalışmaya göre²⁹¹; vergi harcamaları tüm gelir düzeylerindeki vergi mükelleflerine faydalı olmakta, ancak bu

²⁸⁹ Gönül, H. H. (2007). *a.g.m.* s. 77.

²⁹⁰ U.S. Joint Committee on Taxation. (2019). *a.g.m.* s. 20-30.

uygulamalar, yüksek gelirli vergi mükelleflerine düşük gelirli olanlara göre daha fazla fayda sağlamaktadır. En yüksek %20'lik gelir grubu, temettü ve uzun vadeli sermaye kazançları için indirimli vergi oranı uygulamasından kaynaklanan neredeyse tüm vergi avantajlarını, indirimlerin %80'ini, muafiyet ve istisnalardan elde edilen faydaların üçte ikisini (vergi tercihli emeklilik hesaplarında kazanılan yatırım geliri dâhil) almaktadırlar. Ancak, iade edilebilir vergi kredilerinden elde edilen faydaların %80'inden gelir dağılımının en alt %60'ındaki vergi mükellefleri ve bu avantajların sadece %7'sinden en üst %20'lik gelir grubu yararlanmaktadır²⁹².

JCT'ye göre, vergi harcamaları doğrudan harcama programlarına benzemekte ve bu ikisi de benzer bütçe politikası hedeflerine ulaşmak için alternatif araçlar olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, ABD vergi uzmanlarına göre vergi harcamaları, daha yüksek vergi oranları, ulusal öncelikler için azaltılmış federal kaynaklar ve daha yüksek bütçe açıklarına neden olmaktadır²⁹³.

ABD'de vergi harcamalarının azaltılması için birçok çalışma yapılmış ve öneriler ortaya konulmuştur²⁹⁴. Bu kapsamda, ABD Başkanlığı Federal Vergi Reformu Danışma Kurulu, 2005 yılında, ipotek faizi indiriminin sınırlandırılmasını ve işveren tarafından ödenen sağlık sigortası da dâhil olmak üzere kapsamlı değişiklikler yapılmasını, eyalet ve yerel yönetimlere ödenen vergiler için federal vergi indiriminin kaldırılmasını önermiştir. Mali Sorumluluk ve Reform Ulusal Komisyonu ise 2010 yılında, tüm indirimlerin ortadan kaldırılmasını, işveren tarafından ödenen ve %75'lik dilimi aşan sağlık sigortası primleri de dâhil olmak üzere, ipotek faiz ödemeleri için %12 vergi kredisi uygulanmasını,

²⁹¹ Toder, E. J. Rosenberg, J. Eng, A. (2013). "Evaluating Broad-Based Approaches for Limiting Tax Expenditures". *National Tax Journal*, December 2013, 66(4), s. 808.

²⁹² Toder ve Baneman'dan (2012) aktaran, Toder, E. J. Rosenberg, J. Eng, A. (2013). *a.g.m.* s. 808.

²⁹³ Marr, C. Highsmith, B. (2011). "Reforming Tax Expenditures Can Reduce Deficits While Making the Tax Code More Efficient and Equitable". *Center on Budget and Policy Priorities*, s. 2.

²⁹⁴ Feldstein, M. (2015). "Raising Revenue by Limiting Tax Expenditures". *Tax Policy and The Economy*, University of Chicago Press, Volume 29, s. 11.

emeklilik tasarruf hesaplarına yapılan katkılar için indirimi azaltmayı ve yeni çıkarılan devlet ve yerel yönetim tahvillerine olan faiz istisnasını kaldırmayı önermiştir²⁹⁵.

Harvard Üniversitesi ekonomi profesörlerinden Martin Feldstein'a göre²⁹⁶; gelecek yıllarda gerçekleşmesi muhtemel büyük bütçe açıkları ve hızla artan ulusal borçlar, ABD için önemli bir mali sorundur. Bu açıkların, dolayısıyla ulusal borcun büyümesinin sınırlandırılması, emeklilik ve sağlık programlarının büyümesini yavaşlatmayı gerektirmektedir. Ek vergi geliri, bu yavaşlatma sürecine katkıda bulunabilecektir. Vergi harcamalarının sınırlandırılması, marjinal vergi oranlarını artırmadan vergi gelirini artıracaktır. Ayrıca, çok çeşitli hanehalkı harcaması ve geliri için vergi kanunu yoluyla teşvikler şeklinde yapılan hükümet harcamalarını azaltmaya eşdeğer olacaktır. Her bireyin vergi borcundaki indirim ve istisnalar kullanarak elde edebileceği toplam vergi indirimini azaltmak, vergi harcamalarını sınırlamanın etkili bir yolu olacaktır.

Feldstein, Feenberg ve MacGuineas'ın yaptığı bir çalışmada²⁹⁷; vergi indirim miktarının, kişinin gelirinin %2'si ile sınırlandırılması gerektiği belirtilmektedirler. Bu çalışmaya göre, ABD'de gelir vergisinde yer alan bazı düzenlemeler, özellikle; konut, sağlık sigortası ve yerel yönetim hizmetleri de dâhil olmak üzere çok çeşitli mal ve hizmetlere yapılan kişisel harcamaları teşvik etmektedir. Bu vergi avantajları doğrudan devlet harcamalarının yerine geçtiği için vergi harcamaları olarak değerlendirilmelidir. Bu vergi harcamalarının azaltılması veya kaldırılması, vergi oranlarının düşürülmesi ve bütçe açığının azaltılması için kullanılabilecek önemli bir gelir sağlayacaktır. Ancak, az sayıda vergi harcamasını ortadan kaldırmak bile, birçok mükellef için haksızlık olabilecektir. Vergi harcamalarının bireyin vergi yükünü azaltabileceği en yüksek tutarı belirlemek, vergi gelirlerinin artırılması konusunda marjinal vergi oranlarının artırılmasına göre daha etkin bir yol

²⁹⁵ Poterba, J. (2011). "Introduction: Economic Analysis of Tax Expenditures". *National Tax Journal*, 64 (2, Part 2), s. 452.

²⁹⁶ Feldstein, M. (2015). *a.g.m.* s. 11.

²⁹⁷ Feldstein, M. Feenberg, D. MacGuineas, M. (2011). "Capping Individual Tax Expenditure Benefits". *National Bureau of Economic Research Working Paper*, No. 16921, s. 10.

olacaktır. Bu sınır, bireyin düzeltilmiş brüt gelirinin %2'si olarak belirlenmelidir²⁹⁸.

ABD Hazine Bakanlığında ekonomi politikalarından sorumlu bakan yardımcılığı yapan Diana Furchtgott-Roth'a göre²⁹⁹; ABD'de vergi harcamalarını azaltmayı veya kaldırmayı savunanlar, vergi oranları aynı kaldığı veya azaldığı için vergi gelirlerinin artmadığını söylemektedirler. Ancak, vergi tahsilâtı arttığı için bu söylem çok doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilemeyecektir. Vergi gelirlerindeki yüksek artışlar veya vergi harcamalarındaki düşüşler ekonomik büyümeyi azaltmaktadır. Daha düşük vergi oranları, ekonomik büyüme ve daha çok istihdam sağlayacak, vergi gelirlerinin GSYH'ye oranını artıracak ve bütçe açığını azaltacaktır. Örneğin, ABD Başkanlığı Bütçe Açığı Azaltma Komisyonu, gelir vergisi oranlarını %8, %14 ve %23'e ve %35 olan kurumlar vergisi oranını %26'ya indirmeye ve tüm vergi harcamalarını ortadan kaldırmaya çalışmıştır. Bu çalışmanın sonucunda, vergi oranlarında indirimin, 2012-2020 yılları arasında vergi gelirlerini 785 milyar dolar artıracığı öngörülmektedir. Ayrıca, Borç Azaltma Görev Gücü, birçok vergi harcamasını azaltarak, vergi gelirlerini 2012-2020 yılları arasında 1,9 trilyon dolar artırmayı önermiştir. Borç Azaltma Görev Gücü hazırladığı raporda, vergi harcamalarının, vergiye duyarlı endüstrilere yatırımı, mal ve hizmet tüketimini aşırı teşvik ederek kaynakları yanlış tahsis ettiği tespiti yer almaktadır³⁰⁰.

Bütçe verilerinde ve vergi harcaması raporlarında yer almasa da, 2000'li yıllarda ABD'de bulunan hayır kurumları dış yardımlara yönelik yüksek harcamalar yapmasıdır. Bu durumun nedeni, ABD'nin kâr amacı gütmeyen kuruluşlara vergi uygulamasında yatmaktadır. ABD hayır kurumları ve vakıfları, yurtdışına yardım yaptıklarında, bu harcamaların bir kısmı çok sayıda federal ve eyalet vergi imtiyazından yararlanmaktadır. Ancak bu harcamalar, hem JCT hem de Hazinesinin vergi harcaması raporlarında dış yardım için yapılan vergi harcamaları olarak sınıflandırılmamaktadır³⁰¹.

²⁹⁸ Feldstein, M. Feenberg, D. MacGuineas, M. (2011). *a.g.m.* s. 11.

²⁹⁹ Furchtgott-Roth, D. (2012). "How Tax Expenditures Hurt The Economy - And What to Do About It". *Manhattan Institute for Policy Research*, No. 9, April, s. 2.

³⁰⁰ Furchtgott-Roth, D. (2012). *a.g.m.* s. 3.

³⁰¹ Pozen, D. E. (2007). "Tax Expenditures as Foreign Aid". *The Yale Law Journal*, Vol. 116, No. 4 (Jan., 2007), s. 870.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Tarım	2,0	2,3	2,1	2,2	2,1
Ticaret ve konut:	443,7	549,1	539,4	561,1	521,2
- Ticaret	177,3	262,4	235,0	306,9	281,3
- Finansal kurumlar ve sigorta	20,3	17,5	18,6	20,3	15,2
- Konut	246,1	269,1	285,8	233,9	222,2
- Sigorta şirketleri	0,0	0,0	0,0	0,0	2,5
Bölgesel kalkınma	2,6	2,7	2,8	3,4	5,4
Eğitim, öğretim, istihdam ve sosyal hizmetler:	90,1	94,2	105,9	97,2	83,8
- Eğitim	36,7	36,6	43,8	37,3	32,7
- Staj, istihdam ve sosyal hizmetler	53,5	57,6	62,1	59,9	51,1
Enerji	4,6	4,9	5,9	11,5	14,3
Genel amaçlı mali yardım	77,9	85,1	99,0	45,5	27,6
Bilim, uzay ve teknoloji	13,6	17,5	19,8	21,8	20,8
Sağlık	233,4	244,6	258,0	245,9	243,2
Gelir güvenliği:	216,6	224,1	240,7	247,7	292,9
- Çalışanlara sağlanan diğer muafiyetler	10,0	10,9	12,6	18,7	14,1
- Gelir güvenliği	34,8	35,3	35,4	41,1	85,6
- Emeklilik katkı payı ve kazancı istisnası	171,9	177,9	192,8	188,0	193,2
Faiz	1,0	1,0	1,0	1,0	0,9
Uluslararası ilişkiler	80,2	129,3	134,6	77,3	51,5
Ulusal savunma	13,7	12,3	12,4	12,0	12,5
Doğal kaynaklar ve çevre	2,0	2,0	1,8	1,6	1,7
Sosyal güvenlik:	39,1	37,1	35,5	34,1	30,5
- Sosyal güvenlik yardımı istisnası	39,1	37,1	35,5	34,1	30,5
Ulaşım	3,9	4,4	4,7	2,9	2,9
Gazilere fayda ve hizmetler	8,1	8,8	10,2	10,4	9,3
Ek:	119,0	129,3	142,1	68,4	41,2
- Eyalet ve yerel yönetimlere yardım	119,0	129,3	142,1	68,4	41,2
Toplam	1 351,4	1 548,5	1 615,9	1 443,8	1 361,8

Tablo 3.2. ABD’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: U.S. Department of The Treasury³⁰².

Vergi harcamaları raporunda yer alan tüm vergi harcaması tahminleri ve açıklamaları, 1 Temmuz 2019 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan cari vergi yasasına dayanmakta ve 2019 Bütçesi Orta Oturum İncelemesi isimli raporun ekonomik varsayımlarını yansıtmaktadır. Bazı durumlarda, gelir etkileri 2019 mali yılında veya daha sonra süresi

³⁰² İnternet: U.S. Department of The Treasury. (2020c). “Tax Expenditures”. Web: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures> adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır. 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 mali yılları için yayınlanan raporlardan derlenmiştir.

dolan veya yürürlükten kaldırılan karşılıklar listelenmektedir. 2019-2029 mali yıllarına ait vergi harcamaları için toplam gelir etkileri, bütçenin ilk tablosundaki fonksiyonel kategorilere göre gösterilmektedir³⁰³. ABD Hazinesi tarafından 2020 yılında yayınlanan vergi harcaması raporunda, eyalet ve yerel yöntemlere yardımlar da dâhil olmak üzere, ki bunların sayısı 14'tür, 179 adet vergi harcaması bulunmaktadır. ABD Hazinesinin aynı raporuna göre, 2011-2028 yıllarının vergi harcamaları ortalaması 1,6 trilyon ABD dolarıdır. Bu değer, ABD GSYH'sinin ortalama olarak %7,5'ine tekabül etmektedir³⁰⁴.

3.1.2. Kanada'da Vergi Harcamaları

Kanada'da vergi sisteminin temel amacı hükümet harcamalarını, farklı bir ifadeyle; sağlık, eğitim ve sosyal yardım gibi tüm bütçe harcamalarını finanse etmek için yeterli gelir elde etmektir³⁰⁵. Vergi harcamaları ise; ekonomik, sosyal veya diğer alanlarda belirli stratejik hedeflere ulaşmak için bireyleri veya firmaları teşvik etmek için hükümetin kullanabileceği bir mekanizma olarak görülmektedir³⁰⁶.

Kanada'da 1960'larda, kapsamlı bir gelir vergisi tanımlanması gereği uzmanlarca dile getirilmiştir. Bu görüşler, Kanada Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan yıllık vergi harcama raporları da dâhil olmak üzere, vergi harcamalarını listelemek için birçok girişimin temeli olan 1961 Carter Komisyonu raporuna ilham vermiştir. Kanada'da bu kapsamda, vergi gelirlerini artırmak ve bu gelirlerin azalmasına neden olan vergi harcamalarının belirlenmesi için birçok çalışma yapılmıştır³⁰⁷. Vergi harcamaları, 1979 yılından 1989 yılına kadar geçerli olan Politika ve Harcama Yönetim Sistemine (PEMS)

³⁰³ İnternet: U.S. Department of The Treasury. (2020a). "Tax Expenditures". Web: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-2021.pdf> adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır.

³⁰⁴ İnternet: U.S. Department of The Treasury. (2020c). "Tax Expenditures". Web: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures> adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır.

³⁰⁵ Gouvernement du Québec. (2011). *Tax Expenditures-2010 (2010 Edition)*. Québec: Bibliothèque et Archives Nationales du Québec. s. 1.

³⁰⁶ Gouvernement du Québec. (2011). *a.g.e.* s. 2.

³⁰⁷ Robson, W. B. P. Laurin, A. (2017). "Hidden Spending: The Fiscal Impact of Federal Tax Concessions". *Commentary*, C.D. Howe Institute, No. 469, s. 4.

dâhil edilmiş, ancak bu deneme başarılı olamamış ve bu uygulama 1980'lerin ortasında terk edilmiştir. Adından da anlaşılacağı üzere, PEMS'in amaçlarından biri de hükümetin politika geliştirme ve harcama yönetimi işlevlerini bir araya getirmektir³⁰⁸. Dolayısıyla, Kanada Maliye Bakanlığı, 1980 yılından bu yana vazgeçilen gelir tahminleri kapsamında vergi harcamaları listesi hazırlamış, gelir ve satış vergileri için kapsamlı tahminler 1989 yılında başlamıştır³⁰⁹. Kanada, gelir ve kurumlar ile mal ve hizmet vergileri (goods and services tax) için vergi harcamaları tahminlerini 1994 yılından bu yana yayınlamaktadır. Vergi harcaması tahminleri, hükümetin federal vergi sistemi hakkında raporunun önemli bir bileşenidir. Bu tahminler, federal vergi politikalarının kamuoyuna duyurulması konusunda katkıda bulunmakta ve bugün de aynı önemli rolü devam etmektedir³¹⁰. Kanada Maliye Bakanlığı, 2016 yılından itibaren, bir excel tablosunda vergi harcamalarının sekiz yıllık tahminlerini sunmaya devam etmektedir³¹¹. Vergi harcamaları raporunun, 2016 versiyonunda, tasarımı ve içeriği güncellenmiş ve okuyuculara erişilebilirliğini ve faydasını artırmak için iyileştirmeler yapılmıştır. Vergi harcamalarının sunumu, bu harcamaların analizini kolaylaştırmak ve vergi sistemindeki rollerini daha iyi göstermek için değiştirilmiş ve maliyet tahminleri sekiz yıl sonrası için sağlanmıştır. Ayrıca, vergi harcamaları tahminleri/projeksiyonlarına ilişkin notlar, bu rapora entegre edilmiş ve her bir vergi harcaması hakkında ek bilgilerle tamamlanmış olarak daha önce tamamlayıcı dokümanda periyodik olarak yayınlanan metodolojik ve referans bilgiler yer almıştır³¹². Her bir önlemin ve hedefin kısa bir açıklamasına ek olarak; yasal dayanaklar, tarihi bilgiler ve daha iyi bilgilendirme için vergi harcamalarının politika alanıyla ilgili önemli federal hükümet harcama programlarına referansları ve ilgili programlar hakkında parlamenterlere bilgiler içermektedir. Vergi sisteminin belirli vergi önlemlerini veya yönlerini ele alan değerlendirmeler ve analitik belgeler her yıl bu raporun bir parçası olarak yayınlanmaya

³⁰⁸ Lester, J. (2012). "Managing Tax Expenditures and Government Program Spending: Proposals For Reform". *SPP Research Paper*, The School of Public Policy, University of Calgary, Volume 5, Issue 35, s. 6.

³⁰⁹ Lester, J. (2019). "Tax Expenditures in Canada—Historical Estimates and Analysis". *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, 67:3, s. 756.

³¹⁰ Department of Finance Canada. (2017). "Report on Federal Tax Expenditures-Concepts, Estimates and Evaluations 2017". *Report on Federal Tax Expenditures 2017*, s. 5.

³¹¹ Lester, J. (2019). *a.g.m.* s. 756.

³¹² Department of Finance Canada. (2017). *a.g.m.* s. 5.

devam etmektedir³¹³. Ayrıca Kanada Maliye Bakanlığı, 2019 yılı itibariyle, 2014 yılına kadar bütçe ve benzeri belgelerde yayınlanan vergi harcama tahminlerinin özetini dijital ortamda sunmaya başlamıştır³¹⁴.

Kanada’da bazı eyaletler ekonomik kalkınmayı teşvik etmek için vergi harcamasına neden olan uygulamaları kullanmaktadırlar³¹⁵. Kanada on eyaletten oluşmakta, beş eyalet vergi harcamalarını raporlamaktadır. Federal hükümetin aksine, bazı eyaletler, federal hükümetin tahmin sağladığı üç gelir kaynağından daha fazlası için tahmin üretmektedir. Ontario eyaleti, vergi harcamalarını vergilemede şeffaflık adlı yıllık bir belgede raporlamakta ve bu rapora federal hükümet raporunda olduğu gibi, bireysel vergi harcama tahminleri eklenmemektedir. Bu raporda, yaklaşık olarak 80 maddeyi tahmin etmek için yeterli bilgi bulunmayan, 200’e yakın vergi harcaması yer almaktadır³¹⁶. Quebec eyaleti, “Quebec Vergi Harcamaları” adı verilen, bütçeden bağımsız bir yıllık rapor yayınlamaktadır. Federal hükümetin ve Ontario’nun aksine, Quebec raporu toplu bir tahmin sunmaktadır. Diğer üç eyalet; Alberta, Britanya Kolombiyası ve Newfoundland&Labrador vergi harcama tahminlerini bütçelerinde ek olarak yayınlamakta, bağımsız bir rapor düzenlememektedirler. Eyaletler, vergi harcama tahminlerini hesaplamak için kendi tanım ve metodolojilerini kullandıklarından, bilgiler karşılaştırılabilir olmaktan uzaktır³¹⁷.

Kanada’da vergi harcamalarının maliyeti, hesaplanan uygulamanın nakit akışı esasına göre harcanan vergi geliri tutarını temsil etmektedir. Gelir vergisi uygulamalarının çoğunun maliyeti, gelir ve kurumlar vergisi mikrosimülasyon modelleri kullanılarak tahmin edilmekte, başka bir ifadeyle bireysel vergi mükellefi verilerine dayanmaktadır³¹⁸. Hesaplama dönemi bir mali yıldır ve değişkenler bugünkü veya geçmiş değerleriyle

³¹³ Department of Finance Canada. (2017). *a.g.m.* s. 5.

³¹⁴ Lester, J. (2019). *a.g.m.* s. 756.

³¹⁵ Carpentier, C. Suret, J. M. (2006). “The Quebec Stock Savings Plan: A Tax Expenditure Analysis”. *Canadian Tax Journal*, Vol. 54, No. 1, s. 144.

³¹⁶ Sheikh, M. A. (2014). “Estimating The True Size of Government: Adjusting for Tax Expenditures”. *True North in Canadian Public Policy*, Macdonald-Laurier Institute, s. 9.

³¹⁷ Sheikh, M. A. (2014). *a.g.m.* s. 9.

³¹⁸ Lester, J. (2019). *a.g.m.* s. 759.

(enflasyona göre düzeltmeler yapılmaksızın) dikkate alınmaktadır. Gelir vergisinde olduğu gibi, karşılaştırma ölçütü gelirdir. Temettüler için çifte vergileme uygulamasının vergiye dâhil edilmesi, temettü artışı ve bunların firmalar arası dağıtımlarda vergi dışı bırakılmaması gibi uygulamalar vergi harcaması sayılmaktadır. Bununla birlikte, Kanada, vergi sistemi içinde benzer şekilde uygulanan diğer ayrıcalıkları vergi harcaması olarak değerlendirmemekte ve bunları raporlamamaktadır³¹⁹.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Sanat ve kültür	0,04	0,02	0,00	0,00	0,00
İş - hayvancılık ve balıkçılık	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İş - doğal kaynaklar	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
İş - diğer	1,4	1,3	1,8	1,7	1,7
İş - araştırma ve geliştirme	1,1	1,1	1,2	1,0	0,9
İş - küçük işletmeler	2,6	2,8	3,0	3,4	3,7
Bağışlar, yardımlar ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar	3,7	3,7	4,2	4,4	4,4
Eğitim	3,1	3,1	3,2	3,4	3,4
İstihdam	5,2	4,9	5,3	5,5	5,5
Çevre	0,2	0,2	0,1	0,0	0,0
Aileler ve haneler	6,8	5,6	5,9	6,1	6,1
Sağlık	6,0	5,8	6,5	6,9	7,1
Konut	6,8	8,0	7,9	6,3	5,9
Gelir desteği	1,0	1,0	1,1	1,2	1,1
Hükümetler arası vergi düzenlemeleri	1,8	1,7	2,0	2,1	2,1
Uluslararası ilişkiler	4,7	4,9	5,5	5,4	5,5
Emeklilik	32,2	33,1	36,8	32,3	37,5
Tasarruf ve yatırım	10,5	11,0	16,5	17,7	16,9
Sosyal	6,3	6,3	6,7	7,0	7,2
Toplam	93,7	94,9	107,9	104,6	109,2

Tablo 3.3. Kanada’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Department of Finance Canada³²⁰.

Kanada’da 2015-2019 yılları için yapılan vergi harcamaları, konuları itibariyle Tablo 3.3’te yer almaktadır. 2019 yılı itibariyle, 146 adet yapısal olmayan vergi harcama

³¹⁹ Sabaini, J. C. G. Velasco, P. (2010). “Tax Expenditures for Promoting Investment Applied to Corporate Income Tax”. *Technical Notes*, Inter-American Development Bank, Institutional Capacity and Finance Sector, No. IDB-DP-137, s. 22.

³²⁰ İnternet: Department of Finance Canada. (2020). “Report on Federal Tax Expenditures 2020”. Web: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures.html> adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır.

uygulaması yürürlüktedir. Bununla birlikte, bu uygulamaların 23'ü hem gelir hem de kurumlar vergisi için geçerlidir, bu nedenle geçerli 123 adet benzersiz uygulama vardır. Bu uygulamaların 41 adeti için maliyet tahminleri yayınlanmamıştır. Bu uygulamalara örnek olarak, sermaye varlıkları için hızlandırılmış amortisman ve sermaye kazançları için çeşitli ertelemeler verilebilecektir³²¹.

3.2. Güney Amerika Ülkelerinde Vergi Harcamaları

Brezilya, 1989 yılında vergi harcamalarına ilişkin ilk rapor yayınlayan Güney Amerika ülkelerinden biridir. Arjantin, 1999 yılında vergi harcamalarını raporlamaya başlamıştır. Bununla birlikte, 2000'li yıllarda uygulama yaygınlaşmış ve bölgede önem kazanmıştır. Şili ve Guatemala 2001, Meksika ve Peru 2002, Ekvador, Uruguay ve Dominik Cumhuriyeti ise 2008 yılında vergi harcamalarını ölçme faaliyetlerine başlamışlardır³²². Bu faaliyetler, IMF'nin 1998 yılında yayınladığı Mali Şeffaflık El Kitabıyla hız kazanmıştır. 2011 yılından itibaren; Kosta Rika, El Salvador, Honduras, Panama ve Paraguay'da vergi harcama raporları hazırlanmıştır³²³.

Bu ülkelerdeki hesaplamalar, katma değer ve gelir vergilerinde yer alan vergi harcamalarını dikkate almaktadır. Ancak, birçok ülke tüketim ve/veya ithalat vergilerindeki vergi harcamalarını da ölçmektedir, bu ülkeler; Arjantin, Brezilya, Kosta Rika, Guatemala, Honduras, Meksika, Nikaragua, Peru, Dominik Cumhuriyeti ve Uruguay'dır. Sermaye kazançlarında vergi harcamaları ise; Arjantin, Brezilya, Guatemala, Dominik Cumhuriyeti ve Uruguay'da ölçülmektedir. Bu ülkelerden Arjantin ve Brezilya, sosyal güvenlik primleriyle ilgili vergi harcamalarını da hesaplamaktadır³²⁴.

³²¹ Lester, J. (2019). *a.g.m.* s. 760.

³²² Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT). (2011). *Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements - An Iberoamerican Experience*. Panama: CIAT. s. 35.

³²³ Trigueros, M. P. (2014). "Tax Expenditures in Latin America: 2008-2012". *CIAT Tax Studies and Research Directorate Working Paper*, No. 2, s. 1.

³²⁴ Trigueros, M. P. (2014). *a.g.m.* s. 8.

Brezilya, Şili, Dominik Cumhuriyeti, Guatemala, Meksika ve Peru’da vergi harcaması raporlarının hazırlanması yasal bir zorunluluk iken, Arjantin, Ekvador ve Uruguay’da böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır³²⁵.

3.2.1. Brezilya’da Vergi Harcamaları

Brezilya’da hükümet, Anayasa’nın 165’inci maddesi uyarınca; muafiyet, istisna ve vergi kredileri gibi vergi teşviklerini raporlamak zorundadır³²⁶. Vergi harcamalarının belirlenmesi, her yıl yayınlanan vergi harcamaları raporunu oluşturan kalemlerin (yaklaşık 300 adet) tek tek ölçülmesinden oluşan bir görevdir. Bu görev, vergi harcaması kavramı içinde yer alan uygulamaların belirlenmesine ek olarak, belirli varsayım ve kriterlerin kullanılmasını gerektirmektedir. Vergi tahsilâtından farklı olarak, vergi harcamaları nedeniyle toplanamayan vergilerin değerleri doğrudan gözlenememektedir. Bu nedenle, vergi harcaması olarak sunulan ölçümler, tahmin veya projeksiyon niteliğindedir³²⁷.

Vergi harcaması raporlarının hazırlanmasından sorumlu Brezilya Federal Gelir Servisi, vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Brezilya Federal Gelir Servisi’ne göre bu yöntemin seçilmesinin nedeni³²⁸; harcanan kamu kaynaklarının, zamanında ve kapsamlı bir şekilde, toplam miktarının görselleştirilmesi ve dolayısıyla devlet faaliyetlerinin gerçek boyutunun belirlenmesine ek olarak, doğrudan (genel bütçe) ve dolaylı (vergi sistemi yoluyla) harcamalar arasında bir uyumu mümkün kıldığından, federal bütçe hazırlık sürecine yardımcı olmasıdır. Bu yöntemde, her vergi

³²⁵ Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT). (2011). *a.g.e.* s. 36.

³²⁶ İnternet: Ministro Da Fazenda. (2020a). “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019”. s. 5. Web: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf> adresinden 07.07.2020 tarihinde alınmıştır.

³²⁷ İnternet: Ministro Da Fazenda. (2020a). *a.g.m.* s. 29.

³²⁸ İnternet: Ministro Da Fazenda. (2020a). *a.g.m.* s. 32.

harcaması kalemi ayrı ölçülmekte ve bir kalemin yokluğu diğer vergi harcaması tutarını etkilememektedir³²⁹.

Brezilya’da, vergi harcaması raporlarında kullanılan resmi vergi harcaması tanımı aşağıdaki biçimdedir³³⁰;

“Vergi harcamaları, vergi sistemi aracılığıyla, ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek için yapılan dolaylı devlet harcamalarıdır. Bunlar, vergi düzenlemelerinde açıkça mevcuttur, potansiyel gelirleri azaltan ve sonuç olarak vergi mükelleflerinin ekonomik kapasitesini artıran referans vergi sistemine bir istisna oluştururlar. Hükümet, kamu hizmetlerini yeterince sağlayamadığında, bir sektör ya da bölgeyi geliştirmek istediğinde telafi edici niteliktedirler.”

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Bilim ve teknoloji	5,3	2,8	3,2	2,8	2,9
Çevre yönetimi	0,0	0,0	0,001	0,001	0,0
Eğitim	2,8	3,8	4,4	3,6	4,1
Enerji	1,8	1,8	1,3	1,1	0,7
Hijyen	0,0	0,0	0,0	0,001	0,007
İdare	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1
İletişim	0,4	0,4	0,0	0,0	0,0
İstihdam	13,5	10,7	13,5	11,9	10,7
Konut	2,8	3,5	3,5	2,9	2,5
Kültür	1,1	0,5	0,6	0,5	0,5
Sağlık	7,5	9,0	11,3	10,7	10,5
Sanayi	10,1	9,2	11,0	8,7	9,6
Sosyal yardım	6,4	3,3	4,0	3,9	3,9
Spor	0,3	1,0	0,2	0,1	0,1
Tarım, tarım örgütü	8,4	8,0	8,3	7,4	8,4
Ticaret ve hizmet	22,9	22,2	25,9	22,1	22,0
Ulaştırma	1,3	1,3	1,6	1,4	1,4
Ulusal savunma	0,02	0,02	0,02	0,02	0,00
Vatandaşlık hakları	0,2	0,3	0,2	0,4	0,2
Toplam	84,9	77,6	89,3	77,6	77,7

Tablo 3.4. Brezilya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Ministro Da Fazenda³³¹.

³²⁹ İnternet: Ministro Da Fazenda. (2020a). *a.g.m.* s. 32.

³³⁰ Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT). (2011). *a.g.e.* s. 38.

Brezilya’da 2015-2019 döneminde yıllık ortalama 81,4 milyar ABD doları tutarında vergi harcaması yapılmıştır. En yüksek vergi harcaması ticaret ve hizmet alanında yıllık ortalama 23 milyar ABD doları ile gerçekleşmiştir.

3.2.2. Şili’de Vergi Harcamaları

Şili’de vergi harcamalarının raporlanması için anayasal yükümlülük vardır. Bu durum, diğer Güney Amerika ülkelerine benzemektedir. Şili Cumhuriyeti Anayasası’nın, 19’uncu maddesinin, 22’nci paragrafı, vergi yasaları ile sağlanan tüm mali yardımların her yıl bütçe yasasında yer almasını gerektirmektedir³³². İlgili yasal düzenlemede bu durum şöyle ifade edilmektedir³³³;

“Anayasa herkese şunları garanti eder: Devlet ve kurumları tarafından ekonomik konularda keyfi bir ayrımcılık yapılamaz. Sadece yasa gereği ve böyle bir ayrımcılık üretmemesi koşuluyla, bazı sektörler lehine doğrudan veya dolaylı yararlar sağlanabilir, bazı faaliyetlere veya coğrafi bölgelere izin verilebilir veya kurulan bir işyerini veya bir diğerini etkileyen özel vergiler, vergi harcamaları veya dolaylı yararlar söz konusu olduğunda, bu harcamaların maliyetinin değerlendirilmesi her yıl bütçe yasasına dâhil edilir.”

Bu yasal göreve göre, Şili Vergi İdaresi yıllık vergi harcaması tahminleri yapmaktadır. Vergi harcaması raporu, her yıl devlet tarafından yayınlanan bütçeye eklenmektedir. Şili, vergi harcamalarını, doğrudan harcama yerine standart vergi yapısına ilişkin vergi

³³¹ İnternet: Ministro Da Fazenda. (2020b). “Demonstrativos dos Gastos Tributários - DGT”. Web: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt> adresindeki 2019, 2018, 2017, 2016 ve 2015 vergi harcaması raporlarından 07.07.2020 tarihinde alınmıştır.

³³² İnternet: Servicio de Impuestos Internos. (2020). “Informe Año 2019”. s. 2. Web: http://www.sii.cl/sobre_el_sii/presupuesto_gastos_tributarios.html adresinden 07.07.2020 tarihinde alınmıştır.

³³³ Burton, M. Stewart, M. (2011). “Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates”. *U of Melbourne Legal Studies Research Paper*, No. 544, s. 48.

yükümlülüklerini azaltarak elde edilen, kamu kaynaklarının transferi olarak tanımlamaktadır³³⁴.

Vergi harcaması tahminlerinde yararlanılan kaynaklar³³⁵; gelir tabloları, beyannameler, bazı formlar, hazine müsteşarlığı vergi geliri raporları, bütçe dairesi mali raporları ve merkez bankası ulusal hesaplarıdır. Tahmin metodolojisi olarak; simülasyonlar ve gelir tablolarından veya istatistiklerden elde edilen toplam verilere dayalı tahminler kullanılmaktadır³³⁶.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Eğitim	0,4	0,4	0,4	0,6	0,6
Gayrimenkul	1,2	0,4	0,4	0,5	0,7
Sağlık	0,0	0,2	0,3	0,7	0,7
Tasarruf ve yatırım	7,2	6,6	5,1	3,9	4,0
Diğer	0,6	0,5	0,6	0,4	0,5
Toplam	9,5	8,2	6,8	6,1	6,5

Tablo 3.5. Şili’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Servicio de Impuestos Internos³³⁷.

Şili’de 2015-2019 döneminde yıllık ortalama 7,4 milyar ABD doları tutarında vergi harcaması yapılmıştır. En yüksek vergi harcaması tasarruf ve yatırım alanında yıllık ortalama 5,4 milyar ABD doları ile gerçekleşmiştir.

3.2.3. Arjantin’de Vergi Harcamaları

Arjantin’de vergi harcamalarının hesaplanması ve raporlanması, Ekonomi Bakanlığına bağlı Kamu Gelirleri Müsteşarlığı’nın bünyesinde yer alan Ulusal Mali Araştırma ve Analiz Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır. Ulusal Mali Araştırma ve Analiz

³³⁴ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 48.

³³⁵ İnternet: Servicio de Impuestos Internos. (2020). *a.g.m.* s. 2.

³³⁶ İnternet: Servicio de Impuestos Internos. (2020). *a.g.m.* s. 2.

³³⁷ İnternet: Servicio de Impuestos Internos. (2020). Web: http://www.sii.cl/sobre_el_sii/presupuesto_gastos_tributarios.html adresindeki 2019, 2018, 2017 ve 2016 yılları için hazırlanan vergi harcaması raporlarından 07.07.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

Müdürlüğü'ne göre³³⁸; vergi harcamalarını tahmin etmenin temel amacı, mevcut vergi uygulamalarına bağlı giderlerin yaklaşık bir ölçümünü sağlamak suretiyle, maliye politikasına daha fazla şeffaflık kazandırmaktır. Vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir yöntemi benimsenmiştir. Bu yöntem, mükelleflerin davranışlarında herhangi bir değişikliğin olmadığını varsaymakta ve vergi mükelleflerine sağlanan faydayı ölçmeye çalışmaktadır. İlgili mevzuatta belirlenen her bir verginin yapısı referans olarak alınmakta ve söz konusu çerçevede özel uygulama ile yararlanılan durumlar tanımlanmaktadır. Vergi harcamalarının ölçülmesi, vergi sisteminin ve idaresinin potansiyel performansını ölçmek için gerekli bilgileri de sağlamaktadır. Bununla birlikte, vergi harcamaları raporu vergi yapısındaki değişiklikleri değerlendirmek için kullanılmak istendiğinde³³⁹, mükelleflerin tepkisini ölçmek için düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Mükellef tepkilerinin ölçülmesi için arz ve talep esneklikleri, vergiden kaçınma ile ilgili davranışlar ve diğer hususlar gibi ek bilgilere sahip olmak gerekmektedir³⁴⁰.

Arjantin vergi harcamalarına, önemli vergiler bağlamında bakıldığında, gelir ve katma değer vergileri öne çıkmaktadır. Arjantin'de gelir vergisi, kişilerden bir periyoda bağlı olan ve üreten kaynağın kalıcılığını esas alan, gelirler veya varlık artışları üzerinden alınmaktadır. Firmalar için ise periyoda bağlı olma ve kalıcılık şartları geçerli değildir. Verginin niteliği nedeniyle, gelir elde etmek, sürdürmek ve korumak için yapılan harcamalar gelirden düşülmektedir. Bu vergide yürürlükte bulunan en önemli indirimler, genel nitelikte olduğu için vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir. Gelir vergisinde yer alan özel uygulamalara örnek olarak; asgari geçim indirimi, serbest meslek

³³⁸ İnternet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020a). “Estimacion de los Gastos Tributarios Para los Años 2018 a 2020”. s. 1. Web: https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/gastos_tributarios_2018-2020_informe_completo.pdf adresinden 07.07.2020 tarihinde alınmıştır.

³³⁹ İnternet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020a). *a.g.m.* s. 1.

³⁴⁰ İnternet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020a). *a.g.m.* s. 2.

için özel indirimler, aile yardımları, sosyal güvenlik ödemeleri, özel sağlık planları ve diğer indirimler verilebilecektir³⁴¹.

Arjantin’de katma değer vergisi; kişisel mülk, mal ve hizmetlerin satış ve ithalatından alınmaktadır. Verginin bir unsuru olarak kabul edilmeyen mallar ve hizmetler, vergi harcaması kavramının dışında tutulmakta ve dolayısıyla vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Bu noktada, emeklilik ve hayat sigortası ile mesleki risk sigortası sözleşmeleri ön plana çıkmaktadır. Bunun yerine, yasanın kendisinde bulunan muafiyetlerin yanı sıra, belirli yasalar tarafından sağlanan muafiyetler hesaplama amacıyla dikkate alınmaktadır³⁴². Vergi harcamalarının belirlenmesinde, bir sonraki aşamada genel oran üzerinden vergilendirildiğinden, bazı mal ve hizmetler için düşük bir oranda uygulanan muafiyetler vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Vergi harcamalarının tanımlanmasında uzun vadeli bir yaklaşım kullanılmakta ve bu nedenle kesin tahsilât kayıplarının olduğu durumlar vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, vergi ödemesinin ertelenmesi, gelir vergisinde hızlandırılmış amortisman ve katma değer vergisinde mali kredilerin erken iadesi vergi harcaması olarak sınıflandırılmamaktadır³⁴³. Çünkü, farklı teşvik rejimlerinde bu faydaların kullanıldığı yıllarda ortaya çıkan tahsilât kaybı, sonraki yıllarda daha yüksek vergi ödemeleriyle telafi edilmektedir³⁴⁴.

³⁴¹ İnternet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020a). *a.g.m.* s. 2.

³⁴² İnternet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020a). *a.g.m.* s. 2.

³⁴³ İnternet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020a). *a.g.m.* s. 2.

³⁴⁴ İnternet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020a). *a.g.m.* s. 3.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Çalışanlar	0,9	0,5	1,0	0,7	0,6
Eğitim	0,3	0,3	0,5	0,4	0,3
Gıda	2,4	2,2	2,3	1,8	2,0
Kamu yönetimi	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0
Konut	1,3	1,0	1,3	1,2	0,9
Kültür	0,3	0,2	0,3	0,2	0,4
Otomotiv vb. yakıtı	2,7	2,7	2,9	2,0	1,6
Sağlık	2,4	2,3	2,7	2,1	1,8
Sosyal güvenlik	2,1	1,9	2,2	1,6	1,2
Spor	0,04	0,04	0,04	0,03	0,03
Tasarruf ve yatırım	2,6	3,8	3,1	0,9	0,5
Toplam	15,1	15,2	16,4	11,0	9,3

Tablo 3.6. Arjantin’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Secretaría de Ingresos Públicos³⁴⁵.

Tablo 3.6’da da görüldüğü üzere, Arjantin’de 2015-2019 döneminde yıllık ortalama 13,4 milyar ABD doları tutarında vergi harcaması yapılmıştır. En yüksek vergi harcaması otomotiv vb. yakıtı alanında yıllık ortalama 2,4 milyar ABD doları ile gerçekleşmiştir.

3.2.4. Meksika’da Vergi Harcamaları

Meksika’da vergi harcamaları raporu, yasal bir zorunluluk olarak hazırlanmakta ve 2002 yılından itibaren hazırlanan raporlara “gob.mx/hacienda” veya “gob.mx/shcp” adreslerinden ulaşılabilir³⁴⁶. Meksika’da vergi harcamaları Maliye ve Kamu Kredi Bakanlığı (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) tarafından, vergi harcamaları bütçesi (presupuesto de gastos fiscales) isimli rapor içerisinde yayınlanmaktadır.

³⁴⁵ İnternet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020b). “Serie 2001-2020”. Web: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/gastotributarios> adresinde yer alan tablodan 07.07.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

³⁴⁶ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). “Presupuesto De Gastos Fiscales”. s. 2. Web: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/560811/PGF_2020.pdf adresinden 08.07.2020 tarihinde alınmıştır.

Vergi harcamaları bütçesi içerisinde yer alan verilerin derlenmesinden sorumlu kuruluşlar³⁴⁷; Maliye ve Kamu Kredi Bakanlığı, Bütçe Komisyonu, Kamu Maliyesi Araştırmaları Merkezi ile Maliye ve Kamu Kredi Komisyonu senatörleridir. Bu görev, gelir yasasının (LIF) 27'nci maddesinin (a) fıkrası tarafından ilgili kuruluşlara verilmiştir. Bu düzenlemeye göre, vergi harcamaları bütçesi; federal hazinenin, farklılaştırılmış oranlar, muafiyetler, vergi kredileri, tecil, terkin ve vergi teşvikleri dolayısıyla tahsil etmeyi bıraktığı miktarları içermelidir³⁴⁸.

Vergi harcamaları raporu, normal yapıdan ayrılan uygulamaların yol açtığı tahsilât kayıplarının, federal düzeyde her dönem için geçerli olan vergi hükümleri dikkate alınarak, tahminlerini içermektedir. Bu nedenle, örneğin 2021 yılı tahminleri, açık bir sona erme tarihi olanlar hariç, 2020 yılında yürürlükte olan hükümlerin sürekliliğini varsaymaktadır. 2020 yılı vergi harcamaları raporunda yer alan tahminlere dâhil edilen vergiler şunlardır; gelir, katma değer ve özel tüketim vergileri ile çeşitli cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde yer alan vergi teşvikleri ve uygulamalarıdır³⁴⁹.

Vergi harcamaları raporunda, sadece tercihli vergi uygulaması türüne göre tahmini toplam tutarlar sunulmaktadır. Raporda vergi harcaması tutarları; farklı teşviklere karşılık gelen miktarların toplamının, bu teşvikler ortadan kaldırıldığında elde edilecek eşdeğer gelir tutarını temsil etmektedir. Bu yaklaşımda vergi mükelleflerinin davranışlarının değişmediği varsayılmaktadır³⁵⁰. Vazgeçilen gelir yöntemi olarak adlandırılan bu yöntemde, farklı teşvikler arasındaki olası etkileşimler, vergi mükelleflerinin davranış değişiklikleri göz ardı edilmektedir³⁵¹.

Meksika'da vergi harcamaları raporu üç bölüm olarak düzenlenmektedir. İlk bölüm; raporun işlevini, Meksika'da vergi harcamalarının tanımını, ölçüm yöntemini açıklamakta ve genel bir analiz sunmaktadır. İkinci bölüm; her bir vergi harcaması için elde edilen

³⁴⁷ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 2.

³⁴⁸ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 2.

³⁴⁹ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 2.

³⁵⁰ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 3.

³⁵¹ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 11.

sonuçları, bunları vergi ve teşvik türüne göre sınıflandırmanın yanı sıra, bu analizin mümkün olduğu vergi harcamalarıyla ilişkili sosyal ve ekonomik faydaların bir analizini içermektedir. Üçüncü bölümde ise; vergi harcamaları raporunda yer alan farklı uygulamalar ve tahminleri için kullanılan bilgi kaynakları, bunları destekleyen yasal hükümler ve yasama süreci açıklanmaktadır³⁵².

Raporda vergi harcamalarına yol açan tercihli uygulamalar, her bir vergi harcamasının, vergi ve uygulama türüne göre tanımlayan kod ve uygulamanın otomatik olarak veya bazı işlemlerle genel veya özel olduğuna dair gösterge bulunmaktadır. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile verilen mali teşvikler söz konusu olduğunda, bunları oluşturan hukuki belgelerde belirtilen amaçlara kısa bir şekilde atıfta bulunmaktadır³⁵³.

Vergi harcaması tahminlerinin bilgi kaynakları³⁵⁴; vergi beyannamelerinden, bordro vergisi belgeleri ve diğer tamamlayıcı bilgi kaynakları tarafından sağlanan verilerdir. Vergi mükellefleri tarafından sunulan vergi raporlarının yanı sıra, yıllık ve en son bilgiler vergi idaresi tarafından sağlanmaktadır. Mali veri bulunmayan bazı vergi harcaması tahminlerinde diğer bilgi kaynakları kullanılmaktadır. Bunlar³⁵⁵; Meksika ulusal hesaplar sistemi ve turizm uydu hesabı, Banco de México istatistikleri, Meksika Sosyal Güvenlik Enstitüsü Emeklilik Tasarruf Sistemi Ulusal Komisyonu, Meksika Borsasının yanı sıra odalar ve ticaret birlikleridir.

Vergi harcaması raporları, belirli vergilerle ilgili vergi harcamalarının tahminini içermemektedir, çünkü bunları hesaplamak için gerekli bilgi bulunmamaktadır. Mükellefler için vergi hükümlerine yüksek bir uyum maliyeti getireceği ve bunun sonucunda da üretken faaliyetler üzerinde olumsuz etkisi olacağından, ilgili hesaplamayı gerçekleştirmek için vergi mükelleflerinden bilgiler doğrudan talep edilmemektedir³⁵⁶.

³⁵² İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 4.

³⁵³ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 4.

³⁵⁴ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 10.

³⁵⁵ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 10.

³⁵⁶ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). *a.g.m.* s. 10.

Konular	2015	2016	2017	2018	2019
Tarım, hayvancılık, ormancılık, balıkçılık ve avcılık	11,4	10,0	11,5	13,4	13,4
Madencilik	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3
Nihai tüketiciye elektrik, su ve gaz temini	0,6	0,5	0,6	0,7	0,8
Konut	0,9	0,8	1,0	1,1	1,6
İmalat sanayi	0,9	0,7	0,7	1,0	1,0
Toptan ticaret	0,3	0,2	0,2	0,3	0,4
Perakende satış	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4
Ulaşım, nakliye, posta ve depolama	0,3	0,3	0,6	0,5	0,7
Bilgi iletişim	0,3	0,1	0,3	0,6	0,4
Finans ve sigorta hizmetleri	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Taşınır ve mad. olmy. duran varlıklar, g.menkul ve kiralama hiz.	0,2	0,2	0,2	0,3	0,7
Hizmet uzmanları, bilim adamları ve teknikerler	0,3	0,4	0,4	0,5	0,5
Kurumsal ve iş yönetimi	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İş destek, atık yönetimi ve iyileştirme hizmetleri	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6
Eğitim hizmetleri	1,8	1,6	1,9	2,1	1,9
Sağlık ve sosyal yardım hizmetleri	1,6	1,5	1,9	2,2	1,8
Kültürel, sportif ve rekreasyon hizmetleri	0,5	0,5	0,4	0,5	0,4
Otel, yiyecek ve içecek hazırlama hizmetleri	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Devlet faaliyetleri dışındaki diğer hizmetler	10,3	9,3	9,4	9,9	10,9
Diğer	0,1	0,8	1,7	1,1	0,1
Toplam	31,1	28,3	32,3	35,7	36,3

Tablo 3.7. Meksika’da vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Secretaría de Hacienda y Crédito Público³⁵⁷.

Meksika’da 2015-2019 döneminde yıllık ortalama 32,7 milyar ABD doları tutarında vergi harcaması yapılmıştır. En yüksek vergi harcaması tarım, hayvancılık, ormancılık, balıkçılık ve avcılık alanında yıllık ortalama 11,9 milyar ABD doları ile gerçekleşmiştir.

3.3. Avrupa Ülkelerinde Vergi Harcamaları

Avrupa Birliği (AB) kamu maliyesi perspektifinden bakıldığında, vergi harcamaları, öngörülen vergi gelirleri açısından kayıplar olarak değerlendirilmektedir. Bu tür kayıpların tutarlarının kesin bir şekilde ölçülmesi, özellikle davranışsal tepkiler, diğer vergi matrahları ile etkileşimler ve metodolojik sorunlar nedeniyle net değildir. Vergi

³⁵⁷ İnternet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020b). “Presupuesto De Gastos Fiscales 2014”, “Presupuesto De Gastos Fiscales 2015”, “Presupuesto De Gastos Fiscales 2016”, “Presupuesto De Gastos Fiscales 2017” ve “Presupuesto De Gastos Fiscales 2018” adlı raporlardan Web: <https://www.gob.mx/shcp> adresinden 7-8-10-11.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

harcamalarında reform yapmak ve gelir etkilerini tahmin etmek, davranışsal tepkilerin dikkate alınmasını gerektirmektedir³⁵⁸. Bütçe yönetimi için en önemli konu, vergi harcamalarının ve bu harcamaları bütçeleme sürecinin şeffaflığının azalma eğiliminde olmasıdır. Çünkü vergi harcamaları bütçenin harcama tarafındaki kalemlerden daha az görünür ve kontrol edilebilirdir. Yıllık bütçe hazırlanırken harcama programları rutin olarak gözden geçirilirken ve harcama tavanlarına tabi olurken, vergi harcamaları genellikle benzer incelemelerle karşılaşmamakta ve bütçe etkileri mükelleflerin davranışlarına bağlı kalmaktadır. Vergi harcaması, vergi sisteminin karmaşıklığını ve dolayısıyla uyum maliyetlerini arttırmaktadır³⁵⁹. AB, mümkün olduğunca basit bir vergi sistemini önermektedir. Örneğin; Avrupa Konseyi'nin 1977 yılında yayınladığı 6'ncı direktifi, daha az sayıda KDV oranı talep etmekte ve üye ülkelere sadece iki veya üç oran uygulanmasını tavsiye etmektedir. Buna göre, standart oran %15'ten düşük olmamalıdır, bundan az bir veya iki düşük oran olabilecek, ancak hiçbirisi %5'ten düşük olamayacaktır³⁶⁰.

Vergi harcamaları bazı gerekçelere dayanmakla birlikte vergi sisteminin etkinliğini azaltabilmektedir. Bu durum, özellikle yeni vergi harcamalarının, kapsamlı ön değerlendirme ve sonradan incelemeye tabi olmadığı zamanlarda ortaya çıkmaktadır. Vergi harcamalarının varlığı, uyum maliyetlerini ve vergi tahsilât maliyetlerini artırmaktadır³⁶¹. Vergi harcamalarını azaltmak veya düzene koymak böylece vergi sisteminin karmaşıklığını, uyum maliyetlerini ve vergi tahsilât maliyetlerini azaltabilecektir. Ayrıca vergi harcamaları, düşük gelirli için sağlanan yardımlar gibi

³⁵⁸ European Commission. (2013). "Tax Reforms in EU Member States 2013 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability". *European Economy*, Economic and Financial Affairs, No. 5, s. 55.

³⁵⁹ European Commission. (2013). *a.g.m.* s. 56.

³⁶⁰ Bratić, V. Urban, I. (2006). "Tax Expenditures in Croatia". *Financial Theory and Practice*, Vol. 30 (2), s. 173.

³⁶¹ European Commission. (2011). "Tax Reforms in EU Member States 2011 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability". *European Economy*, Economic and Financial Affairs, No. 5, s. 55.

doğrudan ve verimli araçlarla karşılaştırıldığında genellikle maliyetli ikinci en iyi seçeneği temsil etmektedirler³⁶².

Avrupa Komisyonu, vergi harcamalarını raporlama ve inceleme ihtiyacını düzenli olarak vurgulamaktadır. Bütçe ile ilgili AB Direktifi (2011/85/EU) uyarınca, üye ülkelerden vergi harcamalarının gelir etkisi hakkında ayrıntılı bilgi yayınlamaları istenmektedir. AB üye ülkelerinde vergi reformları kapsamında; Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi- (European System of National and Regional Accounts-ESA) 2010 uyarınca vergi kredileri, vergi gelirleri yerine kamu harcamaları olarak kaydedilmektedir³⁶³. 2011 yılında yayınlanan direktiften sonra, raporlamalarda önemli bir artış olmuştur. 2015 yılında, düzenli olarak rapor veren 19 üye ülkenin 14'ünde vergi harcamalarının raporlanması için hukuki bir zorunluluk getirilmiştir. Raporlama uygulamalarında üye ülkeler arasında birçok farklılıklar bulunmaktadır. Gelir tanımı bu duruma örnek olarak verilebilecektir. Bunun yanında, kullanılan yöntemler arasında da bazı farklılıklar bulunmaktadır³⁶⁴. AB'de 2011 yılında yayınlanan 85 No'lu direktifin 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca zorunlu hale getirilen vergi harcamalarının raporlanması, maddede şu şekilde ifade edilmiştir³⁶⁵;

“1. Yıllık bütçe süreçleri çerçevesinde Üye Devletler, alt sektör düzeyinde düzenli bütçelerin bir parçasını oluşturmayan tüm genel hükümet organlarını ve fonlarını diğer ilgili bilgilerle birlikte belirleyecek ve sunacaklardır. Genel devlet dengeleri ve bu genel devlet kurumlarının ve fonlarının borçları üzerindeki birleşik etki, yıllık bütçe süreçleri ve orta vadeli bütçe planları çerçevesinde sunulur.

2. Üye Devletler, vergi harcamalarının gelirler üzerindeki etkisi hakkında ayrıntılı bilgi yayınlayacaklardır.

³⁶² European Commission. (2011). *a.g.m.* s. 55.

³⁶³ Kalyva, A. (2015). “Political Economy of Tax Expenditures”. *ECFIN Taxation Workshop*, Brussels, 19 October 2015, s. 8.

³⁶⁴ Kalyva, A. (2015). *a.g.m.* s. 8.

³⁶⁵ European Council. (2011). “Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on Requirements for Budgetary Frameworks of The Member States”. *Official Journal of The European Union*, No. 2011/85/EU, s. L 306/46-47.

3. Genel hükümetin tüm alt birimleri için, Üye Devletler, devlet garantileri, tahsili gecikmiş alacaklar ve kamu kurumlarının faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülükler de dâhil olmak üzere kamu bütçeleri üzerinde potansiyel olarak büyük etkileri olan şarta bağlı yükümlülükler hakkında ilgili bilgileri yayınlarlar. Üye Devletler ayrıca, hükümetin ekonomik ve özel ve kamu şirketlerinin sermayesine önemli miktarlarda katılımı hakkında bilgi yayınlarlar.”

AB üyesi ülkeler, vergi harcaması tahminlerinde genellikle vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadırlar. Vazgeçilen gelir yöntemi en kolay tahmin yöntemidir ve bu yöntemde mükelleflerin davranışsal tepkileri ve vergi ayrıcalıklarının diğer vergi ayrıcalıklarıyla etkileşimi göz ardı edilmektedir. Vergi harcaması, genellikle bir vergi uygulamasının (örneğin, oran indirimi) ve uygulandığı değerin (örneğin, gelir) ürünüdür³⁶⁶. Vergi harcamalarının tahmini çok çeşitli metodolojik sorunlarla karşı karşıyadır. Ertelenen vergi gelirlerini tahmin eden vergi harcamaları için bir hesaplama yöntemi seçilmesi gerekmektedir (örneğin, amortisman veya emeklilik tasarruflarının vergilendirilmesi gibi). Bu gibi durumlarda, bugünkü değer yaklaşımı veya mikrosimülasyon modelleri kullanılabilir. Mikrosimülasyon modellerinin seçimi, mevcut vergi verilerine ve diğer teknik konulara (örneğin, kullanılacak algoritmalar) bağlıdır. Çünkü, bu modeller genellikle vergi harcamalarının maliyetini tahmin etmek için tam veri olmadığında ve birkaç yıllık projeksiyonlar için kullanılmaktadır. Diğer bir seçenek de tahminlerin tahakkuk veya nakit esasına dayalı olmasıdır³⁶⁷.

- Gelir vergisi yönünden vergi harcamaları

Avrupa Komisyonu, 2011 yılında yayınladığı AB Üye Devletlerinde Vergi Reformları Ekonomik Büyüme ve Mali Sürdürülebilirlik için Vergi Politikası Zorlukları adlı

³⁶⁶ European Commission. (2014a). “Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States”. *Occasional Papers*, No. 207, s. 12.

³⁶⁷ European Commission. (2014a). *a.g.m.* s. 12.

raporunda yer alan verilere dayanarak aynı raporun 2012 yayınında³⁶⁸; Yunanistan, İspanya, İtalya, Portekiz, Fransa, Avusturya ve Belçika'yı gelir vergisinde yer alan vergi harcamalarını gözden geçirmeleri hususunda uyarmıştır. Raporun yayınlanmasından sonra, birkaç üye ülke gelir vergisi tabanını genişletme tedbirleri uygulamıştır. Bahsi geçen Euro Bölgesi üye devletlerine ek olarak, OECD verileri, Euro Bölgesi dışındaki İngiltere ve daha az ölçüde Polonya'da yüksek vergi harcamasına işaret etmektedir. Her iki ülkede de vergi harcamaları, gelir vergisinden elde edilen gelirlerin sırasıyla %20 ve %11'i düzeylerindedir³⁶⁹.

- Kurumlar vergisi yönünden vergi harcamaları

AB'de vergi harcamaları, kurumlar vergisi kapsamında da yaygın olarak kullanılmaktadır. Birçok AB üyesi ülke, indirimli kurumlar vergisi veya özel rejimler uygulayarak bazı firmalara destek vermektedir. Çoğu ülke, indirimli oranları; küçük ve orta büyüklükteki işletmeler, az gelişmiş bölgelerde veya belirli ekonomik sektörlerde faaliyet gösteren firmalar için kullanmaktadır³⁷⁰. AB üye ülkelerinin vergi harcamalarının azaltılması konusunda bir takım çalışmaları bulunmaktadır. Bir yandan mali konsolidasyon gereksinimlerini karşılamak için vergi harcamalarını azaltmaya yönelik girişimler, diğer yandan vergi teşvikleriyle yatırım, istihdam ve büyüme artırılmaya çalışılmıştır³⁷¹.

Vergi harcamaları, birçok AB üye ülkesinin GSYH'si içinde çok önemli bir paya sahip değildir. Ayrıca, ekonomik daralmalar bazı üye ülkelerin yatırım ve ticari faaliyetleri teşvik etmek için vergi harcamaları uygulamasına veya bu harcamaları genişletmesine neden olmuştur. İyi tasarlanmış bazı vergi harcamaları büyümeye olumlu katkı verebilmekte ve refahı artırabilmektedir. Ancak bu uygulamaların, ekonomik bozulmalara

³⁶⁸ European Commission. (2012). "Tax Reforms in EU Member States 2012 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability". *European Economy*, Economic and Financial Affairs, No. 6, s. 67.

³⁶⁹ European Commission. (2012). *a.g.m.* s. 67.

³⁷⁰ European Commission. (2012). *a.g.m.* s. 67.

³⁷¹ LeBlanc, P. (2014). "Tax Expenditures: Measurement and Macroeconomic Implications". Bauger, L. (Ed.), In "The Use of Tax Expenditures in Times of Fiscal Consolidation". *Economic Papers*, No. 523, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, s. 17.

neden olmadıklarından, ekonomi ve sosyal politika hedeflerine ulaşmada en uygun maliyetli araç olduklarından emin olmak gerekmektedir³⁷².

AB üye ülkeleri; istihdam, yenilik, eğitim, girişimcilik ve konut edinimini artırma ve gelir dağılımını iyileştirme gibi çok çeşitli amaçlara ulaşmak için vergi harcamalarını kapsamlı bir şekilde kullanmaktadır. Vergi harcamaları ekonomik veya sosyal hedeflere yönelik olsa da bunlar en uygun maliyetli araçlar değildir ve bazı durumlarda ciddi ekonomik bozulmalara yol açabilmektedirler. Bu tür tercihli uygulamalar yerine doğrudan harcamalar kullanılabilir. 2014 yılı vergi reformları raporu; istihdam, emeklilik, eğitim, konut ve araştırma-geliştirme gibi alanları etkileyen en yaygın kullanılan vergi harcamalarının bazılarını gözden geçirmiştir³⁷³. AB’de çoğu ülkede vergi harcamalarına ilişkin resmi raporlar, bu harcamaların hanehalkı gelirleri üzerindeki etkisi gibi konularda açıklama yapılmadan yalnızca vergi harcamalarının maliyetini içermektedir. Avrupa Komisyonu vergi harcamalarının raporlanması hakkında genel yönergeler ve direktifler yayınlamaktadır. Bütçe çerçeveleri ile ilgili gerekliliklere ilişkin 2011 yılında yayınlanan direktifte, AB üye ülkelerinde vergi harcamalarının hükümet gelirleri üzerindeki etkisi hakkında ayrıntılı raporlar sunulması zorunlu hale getirilmiştir. Bu direktifin temel ilkelerinden biri, vergi harcamalarının raporlanması için geçerli olan mali verilerin şeffaf ve bu tür verilerin kamuya açık olmasıdır³⁷⁴.

³⁷² European Commission. (2014b). “Tax Reforms in EU Member States 2014 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability”. *European Economy*, Economic and Financial Affairs, No. 6, s. 83.

³⁷³ European Commission. (2015). “Tax Reforms in EU Member States 2015 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability”. *Institutional Paper*, Economic and Financial Affairs & Taxation and Customs Union, No. 8, s. 54.

³⁷⁴ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). “The Fiscal and Equity Impact of Tax Expenditures in The European Union”. *JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms*, European Commission, Joint Research Centre, No. 1/2016, s. 6.

Ülke	Yasal gereklilik	Kapsanan düzeyler				Zaman kapsamı	Sınıflama
		Merkezi hükümet	Eyalet hükümeti	Yerel yönetim	Sosyal güv. fon.		
Belçika	x	x				t-5, t-4, t-3, t-2, t-1	vergi matrahı, amaç
Almanya	x	x	x	x		t-2, t-1, t, t+1	vergi matrahı, vergi türü, amaç
Estonya		x				t, t+1	vergi matrahı, amaç
Yunanistan	x	x				t-2	vergi matrahı, amaç, sektör
İspanya	x	x	x			t+1	vergi matrahı, harcama kategorisi
Fransa	x	x			x	t-1, t, t+1	vergi matrahı, harcama kategorisi
İtalya	x	x				t, t+1, t+2	uygulama türü, amacı, sektörü
Hollanda	x	x				t-2, t-1, t, t+1, t+2, t+3, t+4	vergi tabanı, sektör, yasa, politika alanı
Avusturya	x	x	x			t-3, t-2, t-1	vergi tabanı, sektör
Portekiz	x	x				t-2, t-1, t, t+1	vergi matrahı, amaç
Slovakya	x	x		x	x	t-2, t-1, t, t+1, t+2, t+3	vergi matrahı
Finlandiya		x		x		t-1, t, t+1	vergi matrahı, amaç
Danimarka		x		x		çeşitli yıllar	vergi matrahı
Letonya		x				t-2, t-1	vergi matrahı
Macaristan	x	x				t+1	vergi matrahı
Polonya		x		x	x	t-1	vergi matrahı, amaç
İsveç	x	x		x		t-1, t+1, t+2	vergi matrahı, uygulama türü, amaç, sektör

Tablo 3.8. AB üyesi ülkelerde vergi harcamalarının raporlanması, 2014

Kaynak: European Commission³⁷⁵.

2014 yılı itibarıyla AB üyesi ülkelerde vergi harcamalarının raporlanmasına genel bir bakış Tablo 3.8’de gösterilmektedir. Vergi harcamalarını, 2014 yılında düzenli olarak raporlayan 17 üye ülkenin 12’sinde, vergi harcamalarını hesaplamak ve raporlamak için ülke yasalarında zorunluluk vardır. Ülkeler, raporlamanın kapsadığı hükümet düzeylerinde

³⁷⁵ European Commission. (2014a). *a.g.m.* s. 20.

önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Merkezi yönetim geniş ölçüde kapsanırken, yerel vergiler ve sosyal güvenlik fonlarıyla ilgili vergi harcamalarının daha az kaydedildiği görülmektedir. Bu durum, kısmen yerel, bölgesel kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanan vergilerin farklılaşmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, ulusal raporların kapsadığı yıl sayısı ve raporlamanın ileriye dönük bir bileşeni olup olmadığı ve dolayısıyla gelecekteki bütçe etkileri de dâhil olmak üzere büyük farklılıklar bulunmaktadır³⁷⁶.

- AB’de eğitim alanında vergi harcamaları

AB’deki neredeyse tüm ülkeler, diğer sosyal alanlardan daha az gibi görünse de, öğrencilere ve ailelere eğitim için kamu yardımının sağlandığı ABD ile karşılaştırıldığında, eğitimle ilgili birden çok vergi harcaması yoluyla destek sağlamaktadırlar³⁷⁷. Standart vergi sistemi kavramı, eğitimle ilgili vergi harcamaları için de tartışmalı bir konudur. Teoride eğitim, gelir elde etmek için yapılan bir masraf olarak görülebilecektir; çünkü bu tür giderler, bireysel vergi ödeme yeteneğini azaltabilmektedir. Gelir vergileri açısından ise, harcama için herhangi bir indirim yapılmadığında, bu faaliyetten vazgeçme oranı artacaktır. Dolayısıyla, indirim bir bozulmanın giderilmesi olarak değerlendirilmektedir. Vergi harcamaları hizmetlere erişimi teşvik etmek, sosyal eşitliği geliştirmek, finansal engelleri kaldırmak ve eğitim alanında pek de istenmeyen bir durum olan düşük yatırım tutarlarını artırmak için uygulanmaktadır³⁷⁸.

Eğitim alanında vergi harcamalarına Estonya, Letonya, Litvanya, Malta, Fransa, İtalya ve Portekiz’de uygulanan vergi kredisi örnek olarak verilebilecektir³⁷⁹. Ayrıca, Estonya’da vergi mükellefi tarafından kendi adına veya 26 yaşın altındaki bakmakla yükümlü olduğu çocukları adına ödediği eğitim giderleri matrahtan düşülebilmektedir. Fransa’da, orta veya yüksek öğretimde çocukları olan ebeveynler, eğitim kurumunun seviyesine bağlı olarak

³⁷⁶ Mourre, G. (2014). “Lessons from The 2013 Report “Tax Reforms in EU Member States””. Bauger, L. (Ed.), in “The Use of Tax Expenditures in Times of Fiscal Consolidation”. *Economic Papers*, No. 523, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, s. 12.

³⁷⁷ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 12.

³⁷⁸ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 13.

³⁷⁹ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 13.

çocuk başına 61-183 avro vergi kredisi alabilmektedir. İtalya’da, orta öğretim ve üniversite eğitimi masrafları üniversite harç ücretlerini aşmamak şartıyla, bu masrafların %19’una kadar kredi verilmektedir³⁸⁰. Litvanya’da, vergi mükellefinin (veya çocuklarının) mesleki veya yüksek eğitim çalışmaları için yaptıkları ödemeler matrahtan indirim konusu yapılabilmektedir. Malta’da okul ücretleri matrahtan indirilebilmektedir. Portekiz’de, vergi mükellefinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin eğitim harcamalarının %10’una eşit bir vergi kredisi verilmektedir³⁸¹.

- AB’de sağlık alanında vergi harcamaları

Sağlıkla ilgili vergi harcamaları, emekli maaşları ve konutlarda olduğu gibi farklı ekonomik ve sosyal amaçlara hizmet etmektedir. Avrupa vergi sistemleri, sağlıkla ilgili harcamaları ve sağlık sigortası maliyetlerini karşılama biçimleri bakımından farklılık göstermektedir. Sağlıkla ilgili vergi harcamaları farklı türlerde olabilmektedir. Bazı durumlarda, gelir vergisi matrahından indirim, bireylerin vergi ödeme kabiliyetindeki farklılıklar için eşitleme ihtiyacını karşılamaktadır³⁸².

Bazı ülkeler tüm sağlık harcamaları için, vergi harcaması olarak nitelendirilebilen vergi indirimi (veya vergi kredisi şeklinde) uygulamaktadırlar. Özel sağlık sigortası için de bazen vergi teşvikleri sağlanmaktadır. Burada temel amaç insanları sağlık risklerine karşı korumak ve sigorta piyasalarının verimsizliklerini düzenlemektir³⁸³. Bu vergi hükümlerinden bazıları; devlet sağlık harcama programları tarafından sağlanan faydaları etkin bir şekilde tamamlamakta, özel sağlık sigortası maliyetinin bir kısmını karşılamakta ve böylece sağlık sigortası edinmenin maliyeti azalmaktadır. Vergi kredileri yeni bir gelir transferi biçimini temsil etmekte ve bu kredilerin etkilerinin çok az deneysel kanıt bulunmaktadır. ABD Kuzey Carolina Üniversitesinden Jesse M. Hinde tarafından yapılan

³⁸⁰ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 39.

³⁸¹ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 40.

³⁸² Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 13.

³⁸³ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 13.

bir çalışmada³⁸⁴, vergi kredilerinin sigorta kapsamının genişletilmesinde olumlu etkisinin olduğu ortaya konulmuştur.

Sağlık alanında vergi harcamalarına örmek olarak, İrlanda ve Almanya’da matrahtan indirim; Letonya, Yunanistan, İtalya ve Portekiz’de uygulanan vergi kredileri verilebilecektir³⁸⁵. Almanya’da olağanüstü sağlık masrafları matrahtan indirilebilmektedir. İrlanda’da sağlık sigortası ve sağlık giderleri indirim konusu yapılabilmektedir. Yunanistan’da, bir vergi mükellefinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yıllık sağlık masraflarının %10’una karşılık gelen ve vergilendirilebilir gelirin %5’ini aşan ve sosyal sigorta fonu veya sigorta şirketleri tarafından karşılanmayan masrafların 3 000 avro tutarındaki kısmı için vergi kredisi verilmektedir. İtalya’da ameliyat masrafları, muayene ve diş protezlerinin 129 avroyu aşan tutarı için vergi kredisi verilmektedir. Portekiz’de, sağlıkla ilgili masrafların %10’u tutarında geri ödemesiz vergi kredisi uygulanmaktadır³⁸⁶.

- AB’de ar-ge alanında vergi harcamaları

Avrupa’da çok önemsenen vergi teşviki alanlarından bir diğeri de ar-ge faaliyetleridir. AB’de ar-ge yatırımlarının topluma faydalı olduğu ve ekonomik gelişmeyi artırabilecekleri kabul edilmektedir. Avrupa Konseyi, Avrupa Parlamentosu ile Avrupa Ekonomik ve Sosyal Komitesi’ne ar-ge lehine vergi teşviklerinin daha etkin bir şekilde kullanılması iletiliyle, birçok üye ülkede kullanılan başlıca araçlardan biri haline gelmesi için vergi teşviklerini vurgulamaktadır³⁸⁷. Bir yandan Avrupa Komisyonu, üye ülkelerin ar-ge’yi arttırmak için vergi uygulamalarını desteklerken, diğer yandan, Avrupa kurumsal mali yapısını daha fazla parçalara ayırmaya yol açan karmaşık ve dağınık uygulamalara dikkat

³⁸⁴ Hinde, J. M. (2016). “Incentive(less)? The Effectiveness of Tax Credits and Cost-Sharing Subsidies in The Affordable Care Act”. University of North Carolina (UNC) at Chapel Hill, College of Arts and Sciences, Department of Public Policy, Students; RTI International, s. 33.

³⁸⁵ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 13.

³⁸⁶ Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). *a.g.m.* s. 40.

³⁸⁷ Coşkun, Z. (2010). *Tax Expenditures in The European Union and Turkey*. Unpublished Master Thesis, The Graduate School of Social Sciences of Middle East Technical University, Ankara, s. 33.

çekmektedir³⁸⁸. Bu nedenle, AB genelinde ar-ge vergi teşviklerinin etkin kullanımını sağlamak için belirli bir düzeyde koordinasyon talep edilmektedir³⁸⁹.

Üye ülkeler tarafından uygulanan ar-ge alanındaki vergi teşvikleri, AB temel antlaşmasına ve ayrımcılık yasağı ilkesine uygun olmalıdır. Özellikle, ar-ge alanında vergi teşviki, Avrupa Topluluğu Antlaşmasının 43'üncü (kuruluş özgürlüğü) ve 49'uncu (hizmet sunma özgürlüğü) maddeleri ile uyumlu olmalıdır³⁹⁰. Zorlu ekonomik şartları iyileştirmek ve ticaret alanındaki ar-ge yatırımlarını teşvik etmek için, birçok AB üye ülkesi mevcut ar-ge vergi teşviklerini genişletmektedir. Ar-ge vergi teşvikleri, bu teşvikleri kullanan birçok AB üyesi ülkede ve AB toplamında önemli ölçüde artmıştır.

OECD verilerine dayanan tahminler³⁹¹, AB'de ticaret alanında yatırım yapılan her bir avro için üye ülkelerin ortalama 12 sentlik bir ar-ge vergi teşviki uyguladığını göstermektedir. 2017 yılı itibariyle, AB ülkelerinden Almanya, Estonya ve Finlandiya'nın ticaret alanında ar-ge'yi teşvik etmeye yönelik herhangi bir vergi politikası bulunmamaktadır³⁹². AB'de ar-ge vergi teşvikleri, bu faaliyetler üzerindeki vergi yükünü azaltmak için farklı şekillerde uygulanabilmektedir³⁹³. Bunlar, harcama ve girdi temelli olabilmektedir. Harcama temelli vergi teşvikleri; vergi kredileri, vergi oranlarında indirim, hızlandırılmış amortisman uygulamalarıdır. Girdi temelli vergi teşvikine ise, patent kutusu³⁹⁴ uygulaması örnek olarak verilebilecektir³⁹⁵.

³⁸⁸ Coşkun, Z. (2010). *a.g.e.* s. 33.

³⁸⁹ Coşkun, Z. (2010). *a.g.e.* s. 34.

³⁹⁰ European Commission. (2007). *Towards a More Effective Use of Tax Incentives in Favour of R&D*. Belgium: Office for Official Publications of the European Communities. s. 6.

³⁹¹ Ognyanova, D. (2017). "R&D Tax Incentives How to Make Them Most Effective?". *Working Paper Series - September 2017*, Directorate-General for Research and Innovation, European Commission, s. 4.

³⁹² Ognyanova, D. (2017). *a.g.m.* s. 4.

³⁹³ Ognyanova, D. (2017). *a.g.m.* s. 5.

³⁹⁴ Patent kutusu, birkaç ülke tarafından patent gelirlerini diğer ticari gelirlerden farklı olarak vergilendirerek, araştırma ve geliştirmeyi teşvik etmek için kullanılan çok düşük özel bir kurumlar vergisi rejimidir. Fikri mülkiyet kutusu rejimi veya yenilik kutusu olarak da bilinmektedir. (Wikipedia. (2020). "Patent box". Web: https://en.wikipedia.org/wiki/Patent_box adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.)

³⁹⁵ Ognyanova, D. (2017). *a.g.m.* s. 6.

3.3.1. Almanya’da Vergi Harcamaları

Almanya’da vergi teşviklerinin listelenmesi 1950’li yılların ortalarında başlasa da, vergi harcamasıyla ilgili ilk rapor 1967 yılında yayınlanmıştır. Bu ve sonraki yıllarda yayınlanan raporlar sadece vergi harcamalarını değil esas olarak teşvikleri içermektedir³⁹⁶. Almanya’da vergi harcamalarının yasal olarak bir tanımı bulunmamaktadır. Vergi yasası, firmalara ve sektörlerle yardım edilmesi konusunda atıfta bulunmaktadır. Hanehalklarına, özel veya ticari sektörlerle fayda sağlayan hükümler dolaylı teşvikler olduğu ölçüde vergi harcaması olarak raporlanmaktadır. Bu nedenle, Almanya’da kullanılan vergi harcamalarının örtülü tanımı diğer ülkelerdekinden biraz farklıdır³⁹⁷.

Almanya’da vergi harcamaları çeşitli vergiler altında ölçülmekte, ancak tüm vergiler için ölçülmemektedir. Merkezi hükümet; federal bütçeye, eyalet (länder) bütçesine ve yerel hükümet yetkililerine aktarılan gelirleri listelemekte, farklı bir ifadeyle, vergi harcamaları hükümetin her seviyesi için rapor edilmektedir. Bu durum, çoğu verginin hukuki dayanağının federal yasa olmasından kaynaklanmaktadır. Gelirleri tamamen eyaletlere aktarılan vergiler (örneğin, veraset ve intikal vergisi) ile kısmen eyaletlere veya belediyelere aktarılan vergiler de listelenmektedir³⁹⁸.

Merkezi hükümet düzeyinde en büyük 20 vergi harcamasının bir listesi taslak bütçeye her yıl eklenmektedir³⁹⁹. Bu tahminler, harcama programlarıyla bütünleşik bir yapıda sunulmamaktadır. Teşvik raporu yılda iki kez hazırlanmakta ve cari yıl, önceki iki yıl ve gelecek yıl için vergi harcaması tutarlarını içermektedir. AB’nin istikrar ve büyüme paktı kurallarının yanı sıra, Almanya Anayasası (Grundgesetz) ve Bütçe Esasları Hakkında Yasada (Haushaltsgrundsatzgesetz) açıkların sınırlanması için bütçe kuralları bulunmaktadır. Bu düzenlemelerde temel ilke, borçlanmanın hükümetin net varlık

³⁹⁶ Ferhatoğlu, E. (2001). *Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, s. 59.

³⁹⁷ Egeli, H. Tepe, B. (2015b). *a.g.m.* s. 17.

³⁹⁸ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 88.

³⁹⁹ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 89.

pozisyonu korunacak şekilde yatırım harcamalarının miktarıyla sınırlı olacağı bir altın kural belirlenmesidir. Ancak, gerçekleşen veya yaklaşan ciddi ve sürekli bir ekonomik kriz durumu, altın kuralın istisnası olmaktadır⁴⁰⁰. Ayrıca, 2006 yılında Federal Kabine tarafından kabul edilen, vergi teşvikleri yerine yeni teşviklerin hibe veya mali yardım olarak verilmesi ve ödenmesi gerektiği konusunda bağlayıcı olmayan yönergeler de bulunmaktadır. Bu düzenlemeler, Almanya’da vergi harcamalarının büyümesine karşı başarılı önlemler olarak görülmektedir. Bu kuralları daha da güçlü kılmak için reform yapılması, federal hükümetin mali federalizm programının yüksek önceliği durumundadır. Burada amaç, yapısal olarak dengeli bütçeler ve dolayısıyla döngüsel olarak ayarlanmış bir mali dengenin sağlanmasıdır⁴⁰¹.

Almanya’da vergi harcamaları incelenirken Federal Teşvik Raporuna ayrı bir bahis açılması gerekmektedir.

Federal Teşvik Raporu

Federal Teşvik Raporu, Almanya’daki vergi harcamalarının şeffaflığını ele almaktadır. Almanya’da hükümet seviyesi vergilendirme için özellikle önemlidir. Vergi idaresi ve tahsilâtını federal (bund) düzeyde merkezileştirmek için çabalar olsa da, bu işlevleri pratikte yerine getiren eyalet hükümetleridir. Bu nedenle, bu rapor, öncelikle eyalet raporlarının karşılaştırmalarını içermektedir. Ayrıca, Federal Denetim Mahkemesi’nin (Bundesrechnungshof) rolünü değerlendirmekte ve vergi harcamalarının izlenmesinde AB’nin artan rolünün kısa bir tartışması ile sonuçlanmaktadır⁴⁰².

Federal Teşvik Raporunun hukuki çerçevesi

Almanya’da Federal Teşvik Raporunun temelini oluşturan yasa, 8 Haziran 1967’de kabul edilmiş ve ekonomik istikrar ve büyümenin teşviki (gesetz zur förderung der stabilität und

⁴⁰⁰ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 90.

⁴⁰¹ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 90.

⁴⁰² Hallerberg, M. (2014). “Tax Expenditures in Germany”. *Case Study (Full Report)*, International Budget Partnership, s. 1.

wachstums der wirtschaft-StWG) ismiyle bilinmektedir. Bu rapor, basında teşviklerin özellikle seçim yıllarında arttığı iddialarına bir tepki olarak hazırlanmıştır. O yıllarda Maliye Bakanlığı yapan Franz-Josef Strauss, Avrupa Topluluğu'na üyeliğin bir gereği olarak teşviklerin haklı uygulamalar olduğunu belirtmiştir. Ekonomi Bakanı Schiller ise iki yılda bir yayınlanacak bir rapor fikrini öne sürmüştür. Federal Teşvik Raporu vergi harcaması tanımı için hukuki bir dayanak sağlamaktadır. Vergi harcamaları, doğrudan veya dolaylı olarak bir sektöre veya bir firmaya fayda sağlayan önlemlerdir⁴⁰³.

Bir uygulamanın vergi teşviki olup olmadığının tespiti ve Federal Teşvik Raporuna dâhil edilmesi, Maliye Bakanlığının ilgili bakanlıklarla birlikte aldığı bir karardır. Maliye Bakanlığı nihai metni hazırladıktan sonra, Bakan raporu Parlamento'ya sunmadan önce resmi olarak onaylamaktadır. Hükümet içerisinde, teşvik raporuna nelerin dâhil edilmesi gerektiği konusunda birçok tartışmalar yapılmaktadır. Raporu daha sonra Finans Komitesi tartışmaktadır. Uygulamada, Komite teşvik raporunu genellikle oybirliğiyle kabul etmektedir⁴⁰⁴.

Federal Teşvik Raporunun periyodu ve içeriği

Teşvik raporu yaklaşık olarak her iki yılda bir yayınlanmaktadır, ancak bütçe sürecinde belirli bir süre kısıtı konulmamıştır. Maliye Bakanlığı ve Federal Meclis teşvik raporunu yayınlamaktadır⁴⁰⁵.

Teşvik raporu, sadece vergi harcamalarını değil, her türlü teşviki kapsamaktadır. Rapor, kapsadığı dönemde teşviklerin nasıl geliştiğine dair genel bir bakış ile başlamaktadır⁴⁰⁶. Almanya, raporlarda yer alan vergi harcamalarının hesaplanmasında Schanz-Haig-Simons tipi kapsamlı gelir tanımını kullanmaktadır. Ancak, bu tanım hiçbir zaman çok sıkı bir şekilde uygulanamamıştır. Ayrıca, Almanya sermaye kazançları vergilendirmesinde de

⁴⁰³ Hallerberg, M. (2014). *a.g.m.* s. 3.

⁴⁰⁴ Hallerberg, M. (2014). *a.g.m.* s. 3.

⁴⁰⁵ Hallerberg, M. (2014). *a.g.m.* s. 3.

⁴⁰⁶ Hallerberg, M. (2014). *a.g.m.* s. 3.

geleneksel bir zayıflık sergilemektedir⁴⁰⁷. Buna göre, Alman vergi modeli abartısız (low-key) kapsamlı gelir vergisi olarak nitelendirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durum, Alman vergi harcamalarının net olarak hesaplanmasını ve raporlanmasını zorlaştırmaktadır. 2000’li yıllardan itibaren, Alman gelir vergisi temel yapıdan daha da uzaklaşmış, böylece standart gelir vergisinin belirlenmesi daha da zorlaşmıştır⁴⁰⁸. Almanya vergi harcamalarını hesaplarken vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır⁴⁰⁹.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
1. Tüketicinin korunması, beslenme ve tarım	0,9	1,0	1,2	1,3	1,2
2. İşletme ekonomisi	21,4	19,9	19,5	21,3	20,0
2.1 Madencilik	-	-	-	-	-
2.2 Enerji ve hammadde temini	-	-	-	-	-
2.3 Teknoloji ve yenilik	-	-	-	-	-
2.4 Bazı endüstriyel sektörler	-	-	-	-	-
2.5 Bölgesel yapısal önlemler	0,3	0,1	0,0	0,0	0,0
2.6 Genel olarak işletme ekonomisi (No. 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 ve 2.5 hariç)	21,1	19,8	19,4	21,3	20,0
3. Ulaşım	3,1	3,1	3,0	3,3	3,4
3.1 Havacılık yakıtı	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7
3.2 Diğer ulaşım	2,4	2,5	2,4	2,6	2,8
4. Konut ve şehir planlama	0,3	0,2	0,3	0,3	0,3
4.1 § 7h, i	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
4.2 § 10f, g EStG	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
4.3 Konut edinme	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
5. Tasarruf ve servet yaratma	1,2	1,3	1,1	1,0	1,0
6. Diğer vergi avantajları ⁴¹⁰	8,8	9,1	9,4	10,1	10,0
Toplam	35,6	34,6	34,5	37,4	36,0

Tablo 3.9. Almanya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen⁴¹¹.

Almanya’da vergi harcamaları 2015-2019 yılları için Tablo 3.9’da gösterilmektedir. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 35,6 milyar ABD doları olarak

⁴⁰⁷ Thöne, M. (2012). “18 Billion at One Blow: Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures”. *FiFo Discussion Paper*, No. 12-4, s. 10.

⁴⁰⁸ Thöne, M. (2012). *a.g.m.* s. 11.

⁴⁰⁹ Thöne, M. (2012). *a.g.m.* s. 12.

⁴¹⁰ Hanehalklarına doğrudan yarar sağlayan ancak önemli alanlarda ekonomik faaliyeti etkileyen vergi kredileri.

⁴¹¹ İnternet: Bundesministerium der Finanzen. (2020). “Subventionsbericht” adlı 2020 ve 2017 yıllarında yayınlanan raporlarından Web: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/Broschueren_Bestellservice/broschueren_bestellservice.html adresinden 20.02.2019 ve 06.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 20,4 milyar ABD doları ile işletme ekonomisi, ondan sonra 9,5 milyar ABD doları ile hanehalklarına doğrudan yarar sağlayan ancak önemli alanlarda ekonomik faaliyeti etkileyen vergi kredileri, daha sonra 3,2 milyar ABD doları ile ulaşım alanlarında gerçekleşmiştir. Dördüncü sırada tasarruf ve servet alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 1,1 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Vergi harcaması tutarlarına bakıldığında vergi harcamalarının Alman ekonomisine göre çok düşük düzeyde kaldığı görülmektedir. Almanya'nın cari fiyatlarla GSYH'si 2015-2019 yılları için ortalama 3 658 milyar ABD doları olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönemde, vergi harcamaları ortalama 35,6 milyar ABD doları ve vergi harcamalarının GSYH'ye oranı %0,97 düzeylerinde gerçekleşmiştir. Almanya ekonomik, sosyal, mali ve siyasi bir takım amaçlar için vergi harcamalarından daha çok, bütçe kapsamında yapılan doğrudan teşvik harcamalarını kullanmaktadır.

3.3.2. Fransa'da Vergi Harcamaları

Fransa'da, firmalara teşvik veya vatandaşlar arasında sosyal eşitlik sağlamak amacıyla, bazı vergi mükelleflerinin vergi yükünü hafifletmek için vergi yasalarında ayrıcalıklar tanımlanmıştır. Bu vergi hükümleri, bütçe harcamaları gibi devlet bütçesine bir yük oluşturmaktadır. Fransa Vergi Konseyi, 1979 yılında vergi harcamaları ile ilgili ilk raporunu yayınlamıştır⁴¹².

Fransa'da vergi harcamaları raporu, bütçe yasasına eklenmiş Yollar ve Araçlar Raporu'nun bir parçası olarak 1980'den itibaren her yıl yayınlanmaktadır. Rapor, tüm merkezi hükümet vergilerini kapsamaktadır. Vergi harcamaları üç şekilde sınıflanmaktadır. Bunlar⁴¹³; 1- Vergilerin ekonomik yapısı, 2- Vergi harcamalarının temel amacı (örneğin; kalkınma, tasarruf, bölgesel veya sektörel teşvik, konut ve sosyal politika gibi) ve 3- Yararlanıcı

⁴¹² İnternet: Ministère de L'Economie et des Finances. (2020). "Évaluations Des Voies Et Moyens Tome II Les Dépenses Fiscales". s. 7. Web: https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/farandole/ressources/2020/pap/pdf/VM_2_2020-W.pdf adresinden 21.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴¹³ İnternet: Ministère de L'Economie et des Finances. (2020). *a.g.m.* s. 7.

kategorisidir (örneğin; hanehalkı veya firma). Vergi harcamalarında, öncelikle yararlanıcı tanımlanmaktadır. Devlet için gelir kaybına neden olan ve vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesini öngören bir mevzuat veya düzenleme Fransa’da vergi harcaması olarak tanımlanmaktadır⁴¹⁴.

Vergi harcamaları, gelir ve kurumlar, servet, katma değer, damga ve diğer dolaylı vergiler dâhil olmak üzere her vergi için belirlenmektedir. Bazı kamu dokümanları sosyal sigorta vergileri veya katkıları için de vergi harcamalarını listelemektedir. 2007 yılına kadar vergi harcamaları sadece merkezi hükümet düzeyinde tanımlanmışken, 2007 bütçe yasasından itibaren, yerel vergiler için de vergi harcamaları hesaplanmaktadır⁴¹⁵. Fransa’da vergi harcamaları, vergi mükelleflerinin istatistiksel örneklerini içeren simülasyonlar ve diğer yöntemlerle ölçülmektedir. Vergi harcaması raporunda tahminler, “çok iyi”, “iyi” veya “yaklaşık” olarak sınıflanmakta ve tahminin güvenilirliği belirtilmektedir⁴¹⁶.

Fransa’da vergi harcamaları, devlet için gelir kaybına yol açan Fransız vergi hukukunun genel yapısından ayrılan hükümler ve vergi mükelleflerinin vergi yükünde azalma olarak tanımlanmaktadır. Ancak, devlet bütçesi için gelir kaybını içeren her uygulama vergi harcaması olarak tanımlanmamaktadır⁴¹⁷. Bir uygulamanın vergi harcaması olarak nitelendirilebilmesi için standart vergi yapısından bir ayrıcalığı içermesi gerekmektedir. Fransa’da bu standart yapı tanımlanmamıştır. Standart yapının belirlenmesi ve vergi harcamalarının tanımlanmasında; uygulamaların değerlendirilmesi, yasalar, AB mevzuatı ve yasa koyucunun amacının yorumları esas alınmaktadır⁴¹⁸. Vergi harcamaları kavramı, geri ödemeler ve indirimler ile vergi gelirini azaltan harcamalardan ayırt edilmelidir. Birincisi vergi normundan sapmayı ifade ederken, ikincisi vergi tahsilât yöntemleri ile ilgilidir. Örneğin, evde işçi çalıştırılması için vergi kredisi, gelir vergisinden elde edilen gelirden bir azalmaya neden olmaktadır. Vergi gelirindeki bu azalma bütçe hesapları tarafından izlenmemektedir. Vergi kredisi ayrıca, vergiyi aşan kısım için, vergi

⁴¹⁴ İnternet: Ministère de L’Economie et des Finances. (2020). *a.g.m.* s. 7.

⁴¹⁵ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 84.

⁴¹⁶ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 84.

⁴¹⁷ İnternet: Ministère de L’Economie et des Finances. (2020). *a.g.m.* s. 7.

⁴¹⁸ İnternet: Ministère de L’Economie et des Finances. (2020). *a.g.m.* s. 7.

mükelleflerine nakit iadesine neden olmaktadır. Bu geri ödeme, devlet vergileriyle ilgili tüm geri ödemeler ve indirimler gibi, devletin brüt vergi gelirini azaltmaktadır. Vergi harcamasının maliyeti bu iki bileşenin toplamıdır⁴¹⁹.

2019 yılı itibarıyla Fransa’da gelir vergisi dilimleri %14, %30, %41 ve %45 olarak uygulanmaktadır⁴²⁰. Bununla birlikte, gelir olarak sayılabilecek birçok hüküm vergi harcaması olarak kabul edildiğinden, norm tanımının bu yönü vergi harcamalarının sayısını artırmaktadır. Örneğin, gelir vergisinin artan oranları, evli çiftler ve bekârlar için farklı uygulanmaktadır, engelli veya bekâr kişiler için vergi ayrıcalıkları normlara dâhil edilmemiştir⁴²¹.

Fransa’daki bazı vergi harcamaları şunlardır⁴²²;

- emekli sayısını dikkate alan ailesel bölüm nedeniyle vergi borcunun azaltılması,
- emekliler için gelir vergisi muafiyeti,
- belirli tasarruf programları,
- sosyal yardımlar,
- yaşlı ve engelliler için ödenekler,
- belirli işletme giderleri için indirimler,
- bazı büyük konut onarımları ve bakımları için harcamaların matrahtan indirilmesi,

⁴¹⁹ İnternet: Ministère de L’Economie et des Finances. (2020). *a.g.m.* s. 7.

⁴²⁰ Özüzeybek, A. (2019). “Futbolcu Ücretlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti ve Vergi Harcaması Yönünden Değerlendirilmesi ve Bazı Avrupa Ülkeleriyle Karşılaştırılması”. *Vergi Sorunları*, Sayı: 371, s. 85.

⁴²¹ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 84.

⁴²² OECD. (2001). *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*. Allen, R. Tommasi, D. (Eds.). Paris: OECD Publications, s. 61-62.

- belirli temettüleri ve faiz gelirleri için indirimler,
- çiftçiler için ortak sabit oranlı vergi,
- kurumlar vergisi için çeşitli muafiyetler ve özel ödenekler,
- KDV için özel düzenlemeler ile
- gemiler, jet yakıtı, ev ısıtması vb. için petrol ürünlerinin tüketimi ile ilgili vergiden muafiyetler veya indirimli oranlardır.

Fransa’da vergi muafiyet hükümlerinin bütçe harcamalarının aksine kotaya tabi olmaması eleştiri konularından biridir. Bununla birlikte, bazı vergi harcamaları, belirli koşullar altında, vergi makamları tarafından onaylanmaktadır. Bunlara örnek olarak sanat eserleri veya ulusal hazineler için geçerli olan vergi düzenlemeleri, denizaşırı bölgeler ve Korsika lehine bazı önlemler, film, görsel ve işitsel ürünler üreten endüstrileri finanse eden firmalar (SOFICA) ve şirket devralmalarında oluşan kârlardan istisna sayılabilecektir⁴²³.

⁴²³ İnternet: Ministère de L’Economie et des Finances. (2020). *a.g.e.* s. 7.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Tarım, gıda, orman ve köy işleri	3,3	3,2	3,2	3,4	2,1
Resmi gelişim yardımı	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Gaziler	0,8	0,9	0,8	0,9	0,8
Kamu görsel-işitsel sektörü	0,8	0,8	0,9	1,5	1,4
Bölgelerin uyumu	0,0	0,0	0,0	17,2	16,7
Bölgesel eşitlik ve konut	13,9	13,3	14,4	0,0	0,0
Kültür	0,5	0,3	0,3	0,4	0,3
Savunma	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Sürdürülebilir ekoloji	2,3	3,3	4,5	5,1	4,8
Ekonomi	18,7	22,7	27,0	34,1	31,5
Devletin finansal taahhütleri	6,1	5,7	6,2	6,7	5,7
Okul eğitimi	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2
Kamu mali yönetimi ve insan kaynakları yönetimi	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Adalet	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Medya, kitaplar ve kültürel endüstriler	0,2	0,4	0,5	0,6	0,5
Deniz aşırı	4,3	4,3	4,6	5,1	5,2
Bölgesel politika	0,9	1,0	1,0	0,0	0,0
Araştırma ve yüksek öğrenim	7,1	7,0	7,3	8,5	8,2
Yerel makamlarla ilişkiler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Sağlık	3,6	3,7	3,7	4,0	3,7
Güvenlik	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Dayanışma, katılım ve fırsat eşitliği	14,9	14,8	15,7	16,4	15,8
Spor, gençlik ve toplum hayatı	2,9	2,8	3,0	3,6	3,3
İş ve istihdam	10,0	7,6	7,9	9,9	9,5
Toplam	90,9	92,2	101,5	117,9	109,9

Tablo 3.10. Fransa’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Ministère de L’Economie et des Finances⁴²⁴.

Fransa’da yapılan vergi harcamaları yıllar itibariyle Tablo 3.10’da yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 102,5 milyar ABD doları olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 23,8 milyar ABD doları ile ekonomi, ondan sonra 15,8 milyar ABD doları ile dayanışma, katılım ve fırsat eşitliği, daha sonra 9 milyar ABD doları ile iş ve istihdam alanlarında olmuştur. Dördüncü sırada bölgesel eşitlik ve konut alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 8,3 milyar ABD

⁴²⁴ İnternet: Ministère de L’Economie et des Finances. (2020). “Évaluations Des Voies Et Moyens Tome II Les Dépenses Fiscales” isimli 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılında yayınlanan raporlardan Web: <https://www.budget.gouv.fr> adresinden 11.04.2019 ve 21.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %53,3'tür. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %46,4'tür. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %0,3'tür. Bu sonuçlara göre Fransa'nın sosyal politikalara vergi sistemi aracılığıyla kuvvetli bir destek verdiği görülmektedir. Sosyal alanda yapılan %46,4'lük vergi harcama oranı diğer ülkelere göre çok yüksek bir orandır ve Fransa'nın sosyal devlet olarak tanımlanmasına imkân vermektedir.

3.3.3. İngiltere'de Vergi Harcamaları

İngiltere'de birçok vergi indirimi vergi yapısının ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmekte ve yapısal indirimler olarak sınıflanmaktadır. Bu indirimlerin çeşitli amaçları vardır. Bunlar; verginin kapsamını tanımlamak, geliri veya kârı doğru bir şekilde hesaplamak ve vergiyi aşamalı hale getirmek veya basitleştirmektir. İndirimlerin bir kısmı vergi sistemini aşamalı hale getirmek için eşik olarak işlev görürken, diğerleri vergi yükünü azaltmayı hedeflemektedir⁴²⁵. İngiltere'de vergi indirimleri, ekonomik veya sosyal hedeflere ulaşmak için bazı bireylere yardımcı olmak, bazı faaliyet ve ürünleri teşvik etmek için uygulanmaktadır. Bunlara ise yapısal olmayan vergi indirimleri denilmektedir. İngiltere'de yapısal vergi indirimleri ile yapısal olmayanlar arasındaki ayrım kolay değildir ve bu kategoriler sürekli gözden geçirilmektedir. Birçok indiriminin hem yapısal hem de yapısal olmayan unsurları vardır⁴²⁶. Örneğin sermaye için, amortismanın yanı sıra hızlandırılmış amortisman da bir kolaylık unsurudur. Birincisi vergi sisteminin yapısal bir parçası olarak görülebilirken, ikincisi firmaya ek fayda sağladığı için yapısal bir uygulama olarak görülmemektedir⁴²⁷.

İngiltere vergi harcaması raporlarında bir vergi indirimi, hem yapısal hem de yapısal olmayan unsurları içerdiğinde, bu indirimler en baskın oldukları kategoriye tahsis

⁴²⁵ İnternet: Her Majesty's Revenue and Customs. (2020). "Bulletin: Estimated Cost of Tax Reliefs (October 2019)". s. 5. Web: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs> adresinden 22.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴²⁶ İnternet: Her Majesty's Revenue and Customs. (2020). *a.g.m.* s. 5.

⁴²⁷ İnternet: Her Majesty's Revenue and Customs. (2020). *a.g.m.* s. 5.

edilmektedir⁴²⁸. Diğer ülke uygulamaları incelendiğinde, vergi sistemi yapısı içerisinde değerlendirilen ayrıcalıklar vergi harcaması olarak değerlendirilmediğinden, çalışmamızda İngiltere'nin vergi harcamaları olarak yapısal olmayan vergi indirimleri esas alınmıştır. İngiliz Sayıştay'ının 14 Şubat 2020 tarihinde yayınladığı Vergi Harcamalarının Yönetimi isimli raporun⁴²⁹ Ana unsurlar başlığı altında 2019 yılı için öngörülen vergi harcamaları tutarının 155 milyar pound (198 milyar ABD doları) olduğunu belirtilmektedir ki, çalışmada 2019 yılı için esas aldığımız yapısal olmayan vergi indirimleri tutarıyla uyumludur.

İngiltere'de vergi harcamaları sadece merkezi hükümet için ölçülmektedir. Vergi harcamaları analizi; gelir, kurumlar, katma değer, sermaye kazancı, miras, petrol geliri, damga, arazi, motorlu taşıt vergilerini ve sigorta katkılarını içermektedir⁴³⁰. İngiltere'de gelir vergisinde yer alan vergi harcamaları, sermaye gelirleri ve kurumlar vergisi üzerindeki vergi yükünü azaltan uygulamalar olarak değerlendirilmekte ve bu harcamaların tespitinde referans gelir vergisi sistemi kullanılmaktadır⁴³¹. İngiltere vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır⁴³². Tahminler, vergi harcamasının varlığı nedeniyle vergi mükellefi davranışında veya ekonomik faaliyette herhangi bir değişiklik olmadığını varsaymaktadır. Her vergi harcaması bağımsız olarak değerlendirilmekte ve bu nedenle herhangi bir vergi harcaması arasında etkileşim olmadığı varsayılmaktadır⁴³³.

Vergi harcamaları, hükümet harcama programları üzerindeki etkilerinden ve vergi harcamaları nedeniyle yapılan diğer vergi veya harcama politikalarındaki olası

⁴²⁸ İnternet: Her Majesty's Revenue and Customs. (2020). *a.g.m.* s. 5.

⁴²⁹ İnternet: National Audit Office. (2020). "The Management of Tax Expenditures". s. 4. Web: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/02/The-management-of-tax-expenditure.pdf> adresinden 23.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴³⁰ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 126.

⁴³¹ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 126.

⁴³² Hashimzade, N. Heady, C. Myles, G. Oats, L. Scharf, K. Yousefi, H. (2014). "The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs". *Technical Paper*, Tax Administration Research Center, National Audit Office, s. 61.

⁴³³ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 126.

değişikliklerden bağımsız olarak tahmin edilmektedir. Bu nedenle tahminler, bir vergi harcaması tutarının yürürlükten kaldırılmasının bütçe etkisini göstermemektedir. İngiltere, bütçe ve vergi harcamalarının maliyetini tahmin etmek için tahakkuk esaslı muhasebeyi kullanmaktadır⁴³⁴. Vergi harcamalarının hesaplanmasında kullanılan veriler hükümetin Mali Tablo ve Bütçe Raporu içindeki Bölüm A: Bütçe Politikası Kararlarında yer almaktadır⁴³⁵. Vergi harcamaları hakkında bir rapor hazırlamak için mevzuatta zorunluluk olmamasına rağmen, hükümet tüm büyük vergi harcamalarını tahmin etmekte ve raporlamaktadır. Yıllık Bütçenin A Bölümünde, Mali Tablo ve Bütçe Raporu'nun Bütçe ve Politika Kararları, önerilen vergi harcamalarının bir listesini içermektedir. Gelir ve Gümrük İdaresi vergi harcamalarını, yapısal ve yapısal olmayan vergi indirimleri adı altında bültenler içerisinde çevirim içi olarak yayınlamaktadır. Mali Tablo ve Bütçe Raporu ilk olarak 1993 yılında Parlamento'nun onayını takiben yayınlanmıştır. Mali Tablo ve Bütçe Raporu 1997 yılından itibaren çevrim içi olarak da yayınlanmaktadır⁴³⁶.

Vergi harcamaları, bütçe ve bütçe öncesi rapor süreci kapsamında hazine tarafından yılda iki kez gözden geçirilmektedir. Ancak bu hukuki bir gereklilik değildir. İngiltere bütçesi, doğası gereği zorunlu harcamaları içermektedir. Bütçenin %40 ila %60'ının zorunlu harcamalardan oluştuğu tahmin edilmektedir. Bu zorunlu harcama programlarının bazıları için belirli gün batımı diğer bir ifadeyle sona erme tarihleri vardır ve harcamalar yenilenmediklerinde sona ermektedir⁴³⁷. İngiltere, gerçek gelirlerin öngörülen tahminlerden farklarını rapor etmektedir. Tahminler, üç yıllık bir dönem boyunca denetlenen ihtiyatlı varsayımlara (hükümetin görüşünden %0,25 daha düşük bir trend büyüme oranı) dayanmaktadır. Trend büyüme oranının merkezi durumdan %1 daha düşük olduğu alternatif bir senaryo, riskleri göstermek için yayınlanmaktadır. Mali kurallar, hem merkezi hem de ihtiyatlı varsayımlar dikkate alınarak değerlendirilmektedir⁴³⁸.

⁴³⁴ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 126.

⁴³⁵ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 127.

⁴³⁶ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 127.

⁴³⁷ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 128.

⁴³⁸ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 129.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Ar-ge	5,5	6,2	7,0	8,1	7,7
Bilişim	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Çevre	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3
Emeklilik	48,5	49,5	44,3	47,4	48,3
Enerji	20,5	14,7	12,2	12,1	11,2
Gıda	25,4	22,6	21,9	24,0	23,4
İstihdam	4,6	5,0	5,3	5,6	5,6
Kamu	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Konut	51,0	50,6	50,3	55,3	54,1
Kültür	2,8	2,8	2,9	3,1	3,1
Madencilik	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2
Sağlık	4,9	4,6	4,2	4,6	4,0
Sosyal	14,3	13,8	12,4	12,6	11,8
Su ve kanalizasyon	3,4	2,9	2,9	3,1	3,1
Tarım ve ormancılık	0,7	0,5	0,4	0,5	0,4
Tasarruf ve yatırım	20,3	19,7	15,3	16,7	17,0
Ulaşım	7,4	7,0	7,0	7,7	7,7
Toplam	210,0	200,4	187,0	201,4	198,2

Tablo 3.11. İngiltere’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Her Majesty’s Revenue and Customs⁴³⁹.

İngiltere’de yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.11’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 199,4 milyar ABD doları ve İngiltere GSYH’sinin ortalama %9,6’sı olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 52,3 milyar ABD doları ile konut, ondan sonra 47,6 milyar ABD doları ile emeklilik, daha sonra 23,4 milyar ABD doları ile gıda alanlarında gerçekleşmiştir. Dördüncü sırada tasarruf ve yatırım alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 17,8 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %89,8’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %10,2’dir. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %0,04’tür. İngiltere vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır.

⁴³⁹ İnternet: Her Majesty’s Revenue and Customs. (2020). “Estimated Cost of Non-Structural Tax Reliefs (October 2019)” isimli rapordan Web: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs> adresinden 22.07.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

3.3.4. Hollanda’da Vergi Harcamaları

Hollanda’da vergi harcamaları, vergi yasasının öngördüğü temel yükümlülük sistemiyle uyumlu olmayan ve yasal bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi olarak tanımlanmaktadır⁴⁴⁰. Hollanda’da vergi harcamaları raporu, yasal zorunluluk olmadan her yıl bütçenin eki olarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktadır. Vergi harcamalarını içeren rapor (ulusal mali durum hakkında not-nota over de toestand van ‘s rijks financiën) bütçe ile bağlantılı olmadan Parlamento’ya ek bir bilgi olarak verilmektedir. Ulusal mali durum hakkında not isimli bu raporun Fiscale regelingen-Vergi düzenlemeleri bölümünde vergi harcamaları yer almaktadır⁴⁴¹. Vergi harcaması raporunun hazırlanmasıyla bu harcamaların bütçe üzerindeki maliyeti hakkında parlamentonun bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır. Vergi harcamalarının ölçülmesinde, mükellefin davranışlarında veya ekonomik faaliyetlerde değişiklik olmadığı varsayımına dayanan vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Her bir vergi harcaması bağımsız olarak, farklı bir ifadeyle, diğer harcama kalemlerinden ve diğer vergilerde olabilecek değişikliklerden ayrı ele alınıp tahmin edilmektedir⁴⁴². Beş milyon avrodan düşük maliyetli vergi harcamaları raporda yer almamaktadır⁴⁴³.

Hollanda vergi harcamalarını, vergi gelirini azaltan standart vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlamaktadır. Hollanda, vergi harcamalarını ulusal düzeyde işverenlere ve çalışanlara yönelik sosyal güvenlik primi dışındaki tüm vergiler kapsamında hesaplamaktadır⁴⁴⁴. Hollanda, vergi harcamalarını hesaplarken; mevcut vergi sisteminin oran yapısını, ayrı bir gelir ve kurumlar vergisini, diğer bir ifadeyle ücret ve sermaye gelirini gelir vergisi altında ele almakta; katma değer ve motorlu taşıtlar gibi diğer vergi

⁴⁴⁰ Kayalıdere, G. Özcan Mastar, P. (2012). “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1, s. 356.

⁴⁴¹ Kayalıdere, G. Özcan Mastar, P. (2012). *a.g.m.* s. 356.

⁴⁴² Kayalıdere, G. Özcan Mastar, P. (2012). *a.g.m.* s. 356.

⁴⁴³ İnternet: Tweede Kamer der Staten-Generaal. (2020). “Nota Over de Toestand Van ‘s Rijks Financiën”. s. 100. Web: <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/detail?id=2019Z15653&did=2019D32439> adresinden 23.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁴⁴ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 105.

geliri türlerini farklı kıyaslama ölçütleriyle değerlendirmektedir⁴⁴⁵. Bu uygulama Hollanda'da daha az sayıda vergi harcamasına yol açmaktadır. Karşılaştırma ölçütü, ödeme gücü kapsamında değerlendirilen vergi hükümlerini yapısal olarak kabul etmekte ve bu nedenle bu hükümler vergi harcaması olarak sayılmadığı için, diğer ülkelerde vergi harcaması olarak kabul edilebilecek bazı hükümler Hollanda'da dikkate alınmamaktadır. Bu ölçütler, karşılaştırmalı değerlendirmenin bir parçası olarak emeklilik primleri için vergi avantajlarını (diğer bir ifadeyle işveren ve çalışan tarafından emeklilik fonlarına ödenen katkılar) ve ipotek faizini dikkate almaktadır⁴⁴⁶. Hollanda vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır; tahminler, vergi harcamasının varlığı nedeniyle vergi mükellefi davranışında veya ekonomik faaliyette herhangi bir değişiklik olmadığını varsaymaktadır. Tahminler, uzun vadeli veya istikrarlı durum etkilerinin bugünkü değerlerinden çok nakit esasına dayanmaktadır⁴⁴⁷.

Hollanda'da bütçenin yasalaşması, yeni bir hükümetin başlangıcında kurulan ve dört yılı kapsayan bir koalisyon anlaşmasına dayanmaktadır. Koalisyon anlaşması harcamaları ve gelirleri para birimi cinsinden belirlemekte ve böylece bağlayıcı olmayan bir harcama sınırı ve gelir tabanı olarak hizmet vermektedir⁴⁴⁸. Böylece, gayri resmi bir kullandıkça öde sistemi oluşturulmaktadır. Gelir tabanı, makroekonomik dalgalanmalardan kaynaklanan gelir değişimlerinden ziyade politika değişiklikleriyle ilgilidir; bu nedenle vergi sistemindeki otomatik dengeleyicilerin çalışmasına izin verilmekte, ancak hem yapısal vergi indirimleri hem de yeni vergi harcamalarının yaratılması kısıtlanmaktadır⁴⁴⁹. Koalisyon anlaşmasının yasa gücü olmamasına rağmen, yüksek bir etik bağlayıcılığı bulunmaktadır. Koalisyon anlaşması özellikle vergi harcamalarını hedeflemese de, anlaşmanın gelir bileşeni, yeni yapısal vergi indirimlerini veya vergi harcamalarını finanse etmek için mevcut vergi harcamalarının yürürlükten kaldırılmasını veya azaltılmasını

⁴⁴⁵ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 105.

⁴⁴⁶ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 106.

⁴⁴⁷ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 106.

⁴⁴⁸ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 107.

⁴⁴⁹ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 107.

teşvik etmektedir⁴⁵⁰. İlk en büyük beş vergi harcamasının yıllık tavanı bulunmaktadır. Bu vergi harcamaları, çevre ve enerji tasarruf yatırımları için kredileri de içermektedir. Bu krediler için başvurular yıllık sınıra ulaştığında, kredilerin kullanımı bir sonraki mali yılın başlangıcına kadar kapatılmaktadır⁴⁵¹.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Ar-ge	2,3	2,9	3,1	3,0	3,2
Çalışanlar	47,3	49,1	51,8	55,7	53,8
Çevre	1,1	1,1	0,9	0,9	0,6
Diğer	0,6	0,4	0,4	0,5	0,5
Eğitim	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3
Emeklilik	13,9	13,7	14,7	15,9	16,7
Enerji	3,0	3,1	3,2	3,4	2,8
Firmalar	2,3	2,5	2,7	3,1	3,0
Gıda	8,1	8,3	9,0	9,9	7,8
Konut	14,0	13,7	13,6	13,3	11,6
Kültür	1,1	1,1	1,3	1,4	1,1
Sağlık	2,0	2,0	2,2	2,3	1,8
Sosyal	4,9	5,2	5,6	6,2	6,3
Tarım ve orman	2,0	1,7	1,8	1,9	1,8
Tasarruf ve yatırım	3,5	3,6	3,3	3,1	3,0
Ulaşım	1,4	1,5	1,6	1,8	1,7
Toplam	107,7	110,1	115,7	122,6	116,2

Tablo 3.12. Hollanda’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Tweede Kamer der Staten-Generaal⁴⁵².

Hollanda’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.12’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 114,5 milyar ABD doları olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 51,5 milyar ABD doları ile çalışanlar için, ondan sonra 15 milyar ABD doları ile emeklilik, daha sonra 13,3 milyar ABD doları ile konut alanlarında olmuştur. Dördüncü sırada sosyal alanda yapılan vergi

⁴⁵⁰ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 108.

⁴⁵¹ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 108.

⁴⁵² İnternet: Tweede Kamer der Staten-Generaal. (2020). “Nota Over de Toestand Van 's Rijks Financiën”. isimli 2017-2018 ve 2019-2020 yıllarını kapsayan raporlardan Web: https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering adresinden 20.02.2019 ve 23.07.2020 tarihlerinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

harcamaları ortalama 5,6 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %78,5'tir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %21,1'dir. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %0,4'tür. Hollanda vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır, ancak sosyal amaçlı yıllık ortalama 24,2 milyar ABD doları tutarında yapılan harcama bu alana ciddi bir katkı sunulduğunu göstermektedir.

3.3.5. İspanya'da Vergi Harcamaları

İspanya'da vergi harcamaları yasa veya yönetmeliklerle tanımlanmamış, ancak İspanya Anayasası tarafından vergi harcamaları bütçesinin hazırlanması zorunlu tutulmuştur. İspanya Anayasasının 134'üncü bölümünün 2'nci maddesinde bu durum şöyle ifade edilmiştir⁴⁵³;

“... 2. Devlet Bütçesi yıllık olarak hazırlanacak ve kamu sektörünün tüm harcama ve gelirlerini içerecek ve Devlet vergilerini etkileyen mali yardımların miktarından özel olarak bahsedilecektir...”

İspanya'da vergi harcamaları, hükümetin vergi gelirlerini azaltan vergi sistemi hükümleri olarak kabul edilmektedir. Vergi harcamalarının üç önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlar⁴⁵⁴;

- 1- Temel vergi yapısından veya karşılaştırmalı değerlendirme ölçütlerinden ayrılma,
- 2- Bazı ekonomik ve sosyal politika hedefleri olması ve
- 3- Vergi mükelleflerinin bir kesimine veya belirli ekonomik sektörlerle destek sağlanmasıdır.

⁴⁵³ İnternet: Congreso de Los Diputados. (2020). “Constitution”. s. 60. Web: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/const_espa_texto_ingles_0.pdf adresinden 24.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁵⁴ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 111.

Diğer OECD üyesi ülkelerde olduğu gibi, İspanya’da da vergi harcamaları ile vergi sisteminin diğer temel unsurları arasındaki sınırın belirlenmesi sorunlu bir konudur. Bu nedenle, vergi harcamalarının belirlenmesi öznel bir yaklaşımdır. Bunun temel nedeni İspanya vergi mevzuatında, bir vergi hükmünün ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmak için mi yoksa vergi sisteminin idaresini iyileştirmeyi mi amaçladığının açıkça belirtilmemesidir. İspanya’da vergi harcamaları; teşvikler, indirimler, ödenekler, indirimli vergi oranları ve muafiyetler gibi birçok farklı vergi uygulamasını içermektedir⁴⁵⁵.

İspanya’da, yıllık vergi harcamaları bütçesi yalnızca merkezi hükümet vergilerini içermektedir. Vergi harcamaları, özerk topluluklar (comunidades autónomas) veya yerel yönetimler tarafından uygulanan vergiler için ölçülmektedir. Vergi harcaması tahminlerinin yapıldığı vergiler şunlardır⁴⁵⁶;

1- Gelir vergisi: hem yerleşik hem de yerleşik olmayan vergi mükellefleri için gelir ve kurumlar vergisi,

2- KDV,

3- Diğer tüketim vergileri,

4- Sigorta primleri ve

5- Merkezi hükümet gelirleridir (merkezi hükümet bütçesine dâhil olan gelirler).

Bununla birlikte, uygulamada, temel vergi yapısı (standart, norm, benchmark) vergilerin en kalıcı hali olarak kabul edilmektedir. Standart vergi yapısı; vergi mükelleflerinin büyük bir çoğunluğuna ulaşılması, vergilerin yönetimini, toplanmasını kolaylaştıran ve İspanyol

⁴⁵⁵ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 111.

⁴⁵⁶ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 112.

vergi sisteminin farklı vergileri arasında çifte vergilendirmeyi önleyen vergi hükümlerini içermektedir⁴⁵⁷.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Altyapı	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5
Araştırma, geliştirme ve yenilik	0,7	0,8	0,4	0,3	0,6
Dış politika	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Eğitim	1,2	1,4	1,5	1,6	1,8
Emeklilik	1,7	1,6	1,4	1,3	1,5
Endüstri ve enerji	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1
Genel hizmetler	0,3	0,4	0,0	0,0	0,0
İstihdamın teşvik edilmesi	8,4	1,2	0,7	0,9	1,5
İşsizlik	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Kamu borçları	1,8	1,8	1,6	1,5	1,4
Konut ve bina	3,7	3,2	2,5	2,4	2,7
Kültür	0,9	0,8	0,5	0,7	0,8
Ulaşım teşvikleri	1,1	1,1	1,3	1,5	1,7
Sağlık	3,1	3,6	3,8	4,0	3,8
Sosyal hizmetler	3,8	5,3	4,9	5,2	5,6
Tarım, balıkçılık ve gıda	4,9	5,0	5,3	5,5	5,9
Ticaret, turizm ve KOBİ'ler	6,1	5,7	5,2	5,9	6,4
Vatandaş güvenliği	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Diğer ekonomik faaliyetler	0,0	0,0	0,0	1,1	1,2
Diğer finansal faydalar	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1
Diğer kamu idarelerine transferler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Sınıflanamayan ⁴⁵⁸	7,2	8,2	6,4	5,8	5,8
Toplam	45,6	40,7	36,0	38,5	41,3

Tablo 3.13. İspanya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Ministerio De Hacienda⁴⁵⁹.

⁴⁵⁷ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 113.

⁴⁵⁸ Sınıflanamayan kategorisi aşağıdaki vergi uygulamalarını içermektedir; ulaştırma için KDV sistemi kapsamında bazı finansal hizmetlerden ve mal ithalatından muafiyetler; firmalar için özel rejimden kaynaklı kısmen muaf tutulan gelirler, önceki yıllara ait ödenmemiş yatırım teşvik bakiyeleri, değişken sermayeli yatırım şirketlerinin uyguladığı %1’lik azaltılmış oran, kapitalizasyon rezervinden kaynaklanan indirim ve kurumlar vergisinde Kanarya Adaları’nda yatırım indirimi. Bu teşvikler toplamı bu kategorideki vergi avantajlarının yaklaşık %90’ını oluşturmaktadır.

⁴⁵⁹ İnternet: Ministerio De Hacienda. (2020). “Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado” adlı 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yıllarında yayınlanan bütçe raporlarından Web: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/PresupuestosEjerciciosAnteriores/Paginas/presupuestosejerciciosanteriores.aspx> adresinden 05.06.2019 ve 24.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

İspanya’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.13’te yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 40,4 milyar ABD doları ve GSYH’nin %3,1’i olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 5,9 milyar ABD doları ile ticaret, turizm ve KOBİ’ler, ondan sonra 5,3 milyar ABD doları ile tarım, balıkçılık ve gıda, daha sonra 5 milyar ABD doları ile sosyal hizmetler alanlarında olmuştur. Dördüncü sırada sağlık alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 3,7 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %52,2’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %30,8’dir. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %16,6 ve kamu alanında ise %0,04 olarak gerçekleşmiştir. İspanya vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır, ancak sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının ortalama %30,8’lik oranı, bu alana verilen önemi göstermektedir.

3.3.6. İtalya’da Vergi Harcamaları

İtalya’da vergi harcaması konusunda 2015 yılında yayınlanan 160 sayılı kanun hükmünde kararname iki rapordan bahsetmektedir. Bunlardan birincisi; siyasi nitelikte bir hükümet belgesi olan ön rapordur⁴⁶⁰. İkincisi, yürürlükteki tüm vergi harcamalarını listeleyen, bütçede gelir tahminleri tablosuna eklenen ve onbeş uzmandan oluşan bir komite tarafından hazırlanan vergi harcamaları yıllık raporudur (rapporto annuale sulle spese fiscali)⁴⁶¹.

Ayrıca, 11 Mart 2014 tarihli Vergi Reformu yasasının 4’üncü ve 31 Aralık 2009 tarihli Muhasebe ve Kamu Maliyesi yasasının 25’inci maddesi tüm gelir ve giderlerin sınıflanmasını dolayısıyla vergi harcamalarının izlenmesini ve raporlanmasını

⁴⁶⁰ Senate of The Italian Republic. (2017). “Fiscal Expenditures. Incentives, Deductions and Exemptions: How Many Exist? Who Benefits from Them?”. *Focus*, Research Paper, Ufficio Valutazione Impatto, s. 1.

⁴⁶¹ Senate of The Italian Republic. (2017). *a.g.m.* s. 2.

düzenlemektedir⁴⁶². İtalya’da, vergi harcamaları ile ilgili ilk teknik rapor 2016 yılında yayınlanmıştır⁴⁶³.

İtalya’da vergi harcamaları; gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim ve diğer vergiler kapsamında incelenmektedir. İtalya’da gelir vergisinde yer alan vergi harcamaları ile ilgili ölçüt oluşturmak kolay olmamaktadır; çünkü vergi, gelirin yeniden dağılımı için temel araçtır. İtalya’da vergi harcamaları, hem kapsamlı gelir (tüketim artı servetteki net değişim, Haig-Simons gelir tanımı) ölçüsüne, hem de çalışanların gelirini artan oranlarda ancak sermaye gelirini düşük tek oranla vergilendiren ikili gelir vergisi sistemine göre ölçülmektedir⁴⁶⁴. En büyük vergi harcaması, yıllık geliri 26 000 avroyu aşmayan çalışanlara 80 avro tutarında verilen bir vergi kredisidir. En büyük ikinci vergi harcaması, binalara yapılan bakım ve onarımlar için 2017 yılında başlatılan indirimdir. Üçüncü en büyük kalem, ikametgâh için kullanılan konutlar için emsal kira uygulamasıdır. En büyük kişisel gelir vergisi vergi harcamalarından biri de, sağlık harcamaları ve hizmetleri için vergi indirimidir⁴⁶⁵. Kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarını ölçmek için net işletme kârı kavramı kullanılmaktadır. Kurumlar vergisinde yer alan en büyük vergi harcamaları; enerji verimliliği ile ilgili firmaların yaptıkları harcamalar için vergi indirimi, otomobiller hariç hızlandırılmış amortisman uygulaması ve çeşitli sosyal harcamalar için vergi indirimidir. Katma değer vergisinde yer alan en büyük vergi harcamaları; düşük gelirli için indirimli vergi oranı, kuruluşlar tarafından sunulan eğitim ve sağlık hizmetleri için katma değer vergisi oranının %5 olarak uygulanması ve iflas halindeki firmalara vergi iadesidir⁴⁶⁶. Ekonomi ve Maliye Bakanlığı, özel tüketim vergisinde yer alan vergi harcamalarını hesaplarken, vergi mevzuatını kriter olarak kullanmaktadır⁴⁶⁷. Özel tüketim vergisinde yer alan en büyük vergi harcamaları; karayolu taşımacılığında

⁴⁶² Ministero dell’Economia e delle Finanze. (2017). “Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali 2017”. *Commissione per le Spese Fiscali*, s. 1.

⁴⁶³ Senate of The Italian Republic. (2017). *a.g.m.* s. 2.

⁴⁶⁴ Tyson, J. (2014). “Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?”. *IMF Working Paper*, No. 7, s. 6.

⁴⁶⁵ Tyson, J. (2014). *a.g.m.* s. 7.

⁴⁶⁶ Tyson, J. (2014). *a.g.m.* s. 8.

⁴⁶⁷ Tyson, J. (2014). *a.g.m.* s. 10.

kullanılan dizel benzin ve tarımsal üretimde kullanılan dizel ve normal benzin için indirimli vergi oranı ve konutlarda 3 Kwh'den 150 Kwh'ye kadar kullanılan elektrik tüketiminde uygulanan istisnadır. Diğer vergilerde en büyük vergi harcamaları; damga vergisi ile tapu kayıt ve harçlarında gerçekleşmektedir.

Konu	2017	2018	2019
Tarım	1,8	1,9	1,9
Enerji	1,0	1,0	1,0
Rekabet	1,0	2,2	3,1
Ulaşım	0,9	1,5	1,5
Araştırma ve yenilik	0,9	1,0	1,0
Konut	11,1	21,6	21,0
Sağlık	4,6	5,2	4,9
Kültür	0,0	0,3	0,2
Eğitim	1,9	1,7	1,6
Sosyal	3,2	4,2	3,8
Sosyal güvenlik	0,2	0,2	0,2
Çalışma yaşamı	20,7	16,8	15,9
Bölgesel kalkınma	1,0	0,9	0,9
Ekonomi ve finans	4,5	4,8	4,0
Gençlik ve spor	0,1	0,2	0,2
Toplam	53,0	63,4	61,2

Tablo 3.14. İtalya'da konularına göre vergi harcamaları, 2017-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Ministro dell'Economia e delle Finanze⁴⁶⁸.

İtalya'da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.14'te yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2017-2019 döneminde ortalama 59,2 milyar ABD doları ve GSYH'nin %2,9'u olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 17,9 milyar ABD doları ile konut, ondan sonra 17,8 milyar ABD doları ile çalışma yaşamı, daha sonra 4,9 milyar ABD doları ile sağlık alanlarında olmuştur. Dördüncü sırada ekonomi ve finans alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 4,4 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %81,6'dır. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %18,4'tür. İtalya vergi

⁴⁶⁸ İnternet: Ministro dell'Economia e delle Finanze. (2020). "Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali" isimli 2016 ve 2017 yılında yayınlanan raporlardan Web: https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/red_spe_fis/index.html adresinden 28.02.2019 ve 24.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır. Ancak, yıllık ortalama 4,9 milyar ABD doları tutarında sağlık alanında yapılan vergi harcamaları dikkat çekmektedir.

3.3.7. İsveç'te Vergi Harcamaları

İsveç'te vergi ayrıcalıklarının geçmişi 1938 yılına kadar dayanmaktadır. İsveç'te 1930'ların sonlarından başlayıp onlarca yıl boyunca siyasete genellikle sosyal demokrat partiler hâkim olmuştur. O yıllarda hükümette olan parti yeni bir vergi reformu yapmış, İsveç sanayisinin gelişmesi için bugün vergi harcaması diyebileceğimiz birçok vergisel ayrıcalıklar tanımlamıştır⁴⁶⁹.

İsveç'te firmalara ve hanehalklarına verilen destek merkezi hükümet harcamaları altında rapor edilmektedir. Ancak, vergi sisteminde yer alan destek veya harcamalar da söz konusudur. 2011 yılında kabul edilen bütçe yasasının 10'uncu bölümünün 4'üncü maddesine göre, hükümetin her yıl bütçe eki olarak vergi harcaması raporu sunması gerekmektedir⁴⁷⁰. Vergi harcamalarının raporlanması esasen iki amacı yerine getirmektedir. Birincisi, bütçenin gelir tarafında yer alan ve bütçenin harcama kalemleriyle aynı işleve sahip olan, firmalar ve haneler için desteği görünür kılmaktır. Bu şekilde, farklı destekler arasında önceliklendirme yapmak mümkün olmaktadır. İkincisi, vergi mevzuatında tekdüzelik sağlanmasıdır⁴⁷¹. Bunun için bir standardın tanımlanması gerekmektedir ki buna norm denilmektedir. Belirli mükellef grupları için vergi tahsilâtının norm ile uyumlu olandan daha düşük olması durumunda vergi harcaması oluşmaktadır. Buna örnek olarak, gıda üzerindeki %12 olan KDV oranı verilebilecektir. Standart oran

⁴⁶⁹ Steinmo, S. (1986). "So What's Wrong with Tax Expenditures? A Reevaluation Based on Swedish Experience". *Public Budgeting & Finance*, Vol: 6, Issue: 2, s. 29.

⁴⁷⁰ İnternet: Finansdepartementet. (2020a). "Redovisning av Skatteutgifter 2020". s. 5. Web: <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/skrivelse/2020/04/skr.-20192098/> adresinden 25.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

⁴⁷¹ İnternet: Finansdepartementet. (2020a). *a.g.m.* s. 5.

%25'tir ve vergi harcaması, %25 ile %12 arasındaki farkın matrah ile çarpılmasıyla elde edilmektedir⁴⁷².

İsveç'te vergi harcamalarının yanı sıra, vergi tahsilâtının normdan daha yüksek olduğu durumlar, farklı bir ifadeyle negatif vergi harcamaları da rapor edilmektedir. Negatif vergi harcamalarına örnek olarak, sanayi ve elektrik üretim tesisleri için uygulanan emlak vergileri verilebilecektir⁴⁷³.

İsveç'te tüm vergi harcamalarının raporlanması esastır, ancak bu durumun bazı istisnaları bulunmaktadır. Örneğin tüketim vergisinde, vazgeçilen vergi gelirinin toplam vergi gelirinin %1'ini aştığı vergi harcamaları raporlanmaktadır. Bir vergi harcaması uygulamasının kaldırılması, daha yüksek vergi gelirin ve dolayısıyla merkezi yönetim bütçesinin harcama tarafındaki bir kalem kaldırılmış gibi bütçede bir gelir artışına yol açacaktır. Ancak vergi harcaması hesaplamaları, bu uygulamalar kaldırıldığında olası gelir artışına ilişkin kesin bir tutar belirlemek için kullanılamayacaktır. Bunun çeşitli nedenleri vardır. Bunlar; hesaplamaların statik olması, davranışsal veya dolaylı etkileri dikkate almamasıdır⁴⁷⁴.

İsveç'in ölçüt veya norma ilişkin kılavuzu, 2000'li yıllara ait bir belgedir. İsveç, hepsi tekdüzen vergilemeye dayanan farklı vergi türleri için farklı normlara izin vermektedir. Gelir vergisine (hem sermaye hem de emek gelirleri için) uygulanan norm, Haig-Simons kapsamlı gelir tanımını kullanmaktadır. Ancak, bu gelir vergisi normu içinde, İsveç farklı vergi matrahları (diğer bir ifadeyle gelir kaynakları) için farklı vergi oranları uygulamaktadır. Dolayısıyla İsveç'te, sermaye ve işgücü gelirleri için farklı vergi oranları norm ile uyumlu kabul edilmekte ve bu oranlar vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir⁴⁷⁵.

⁴⁷² İnternet: Finansdepartementet. (2020a). *a.g.m.* s. 5.

⁴⁷³ İnternet: Finansdepartementet. (2020a). *a.g.m.* s. 5.

⁴⁷⁴ İnternet: Finansdepartementet. (2020a). *a.g.m.* s. 5.

⁴⁷⁵ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 121.

Vergi harcamaları, maliye politikası tasarısı eklerinde, yıllık bütçe raporunda ve bağımsız bir rapor (mektup) şeklinde yayınlanmaktadır. Bütçe, önceki maliye politikası tasarısından gelen tahminleri tekrarlamakta ve kamu harcama programlarını her bir politika hedefi içinde rapor etmektedir. Vergi harcamalarını raporlamanın temel amacı, dolaylı teşvikleri vergi gelirleri biçiminde bütçenin gelir tarafında daha görünür kılmaktır. Ancak, vergi harcamaları bütçe sürecine entegre edilmemiştir ve vergi harcamaları için bütçe sürecinde resmi bir değerlendirme yapılmamaktadır⁴⁷⁶.

İsveç hükümeti 1996 yılından itibaren vergi harcamalarını rapor etmektedir. Vergi harcaması raporu tekdüzen vergilendirme ilkesine dayanmakta ve amaç, karşılaştırmada yer alan tüm ayrıcalıkları dâhil etmektir. Ayrıca, verimlilik veya optimal vergilendirme hususları nedeniyle vergi tekniği kapsamındaki vergi harcamaları da rapora dâhil edilmektedir. Hükümet, vergi harcamalarını bahar maliye politikası tasarısı ile birlikte her bahar yayınlanan resmi bir mektupla Parlamento'ya sunmaktadır⁴⁷⁷.

Vergi harcamaları ayrıca, bütçe yasasının politika alanı eklerinde yeniden raporlanmaktadır. Rapor, Maliye Bakanlığı Vergi Politikası Analiz Bölümü tarafından üretilmekte ve vergi harcamaları dört yıl için hesaplanmaktadır. Bunlar; önceki yıl (t-1), cari yıl (t) ve gelecek iki yıldır (t+1 ve t+2). Raporlarda, vergi harcamaları iki ayrı şekilde sınıflanmaktadır. Bunlar, bütçe dengesini etkileyen ya da etkilemeyen vergi harcamalarıdır. Bütçe dengesini etkilemeyen vergi harcamalarına örnek olarak vergisiz transferler verilebilecektir⁴⁷⁸.

⁴⁷⁶ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 122.

⁴⁷⁷ Kjellqvist, M. (2014). "Measuring and Evaluating Tax Expenditures: The Experience of Sweden". Bauger, L. (Ed.), In "The Use of Tax Expenditures in Times of Fiscal Consolidation". *Economic Papers*, No. 523, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, s. 32.

⁴⁷⁸ Kjellqvist, M. (2014). *a.g.m.* s. 32.

Bazı vergi harcamaları verimliliğin artmasına katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle, İsveç'te 2010 yılından itibaren raporlar vergi harcamaları ve ekonomik verimlilik konusunu tartışan bir bölüm içermektedir⁴⁷⁹.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Sağlık hizmetleri	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3
Hastalık ve engellilik durumunda sosyal güvenlik	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Yaşlılıkta sosyal güvenlik	0,9	0,2	0,3	0,3	0,3
Aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik	3,2	3,3	3,4	3,5	3,4
İşgücü piyasası ve çalışma yaşamı	5,9	2,8	2,7	2,8	2,7
Kültür, medya ve boş zaman	0,9	1,0	0,9	1,0	1,0
Konut	3,5	4,4	5,0	4,1	4,0
Bölgesel gelişme	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1
Çevre ve doğanın korunması	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1
Enerji	-0,4	-0,4	-0,1	0,3	0,3
İletişim	2,7	2,8	3,0	2,9	2,6
Tarım ve gıda	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Firmalar	3,7	3,7	4,7	5,0	4,7
Vergi tekniği	-0,7	-0,8	-0,7	-1,4	0,2
Toplam	20,3	17,7	19,9	19,3	19,8

Tablo 3.15. İsveç'te konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Finansdepartementet⁴⁸⁰.

İsveç'te yıllar itibarıyla yapılan vergi harcamaları Tablo 3.15'te yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 19,4 milyar ABD doları ve GSYH'nin %3,7'si olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 4,3 milyar ABD doları ile firmalar, ondan sonra 4,2 milyar ABD doları ile konut, daha sonra 3,4 milyar ABD doları ile işgücü piyasası ve çalışma yaşamı alanlarında olmuştur. Dördüncü sırada aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik kapsamında vergi harcamaları ortalama 3,3 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomik alanda yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %77,8'dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %25,6'dır. Diğer alanlarda (vergi tekniği kapsamında) yapılan vergi

⁴⁷⁹ Kjellqvist, M. (2014). *a.g.m.* s. 32.

⁴⁸⁰ İnternet: Finansdepartementet. (2020b). "Redovisning av Skatteutgifter" isimli 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarında yayınlanan raporlardan Web: <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/skrivelse> adresinden 28.02.2019 ve 25.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

harcamalarının oranı ise -%3,4'tür. İsveç vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır.

3.3.8. Avusturya'da Vergi Harcamaları

Avusturya vergi harcamasını, bir kısım gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerine ayrıcalık tanınması için genel vergileme normuna istisna getirerek vergi geliri kayıpları olarak tanımlamıştır⁴⁸¹. Avusturya'da vergi harcamaları teşvikleri de içeren geniş ve kapsamlı bir raporun parçasıdır. Bu rapor Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp Parlamento'ya sunulmaktadır. İlgili raporda harcamalar doğrudan ve dolaylı harcamalar olmak üzere iki ana başlıkta değerlendirilmektedir. Avusturya Vergi İdaresi'nin vergi harcaması tanımının sınırlı olması tüm vergi harcamalarının kapsanması sorununu ortaya çıkarmaktadır⁴⁸². Avusturya'da dolaylı teşviklerin, diğer bir ifadeyle vergi harcamalarının tanımı; gerçek veya tüzel kişilere, genel vergi hukuku hükümlerinden muafiyetler yoluyla, federal hükümet tarafından kamu yararına bir hizmet olacak şekilde özel hak olarak verilen, federal gelirlerden feragatlerdir⁴⁸³. Vergi harcamaları, sadece ilgili uygulamanın kaldırılacağı varsayımıyla tahmin edilmektedir. Ancak, mevcut bir düzenlemenin anayasal nedenlerle başka bir tür fayda ile değiştirilmesi hususu dikkate alınmamaktadır. Birkaç istisnanın kümülâtif etkisinin bireysel etkilerin toplamından daha yüksek olmasından dolayı, gelir vergisi yasası hükümlerinde yer alan vergi harcamalarında önemli düzeyde fazla tahmin yapılmaktadır⁴⁸⁴. Sağlık ve sosyal yardım yasası kapsamındaki geri ödemeler ve primler hariç olmak üzere tutarlar, bu planın tahakkuk edeceği yıl için (tahakkuk esası) hesaplanmaktadır. Bu durum, vergi harcaması hesaplanacak vergiler için önemlidir, çünkü değerlendirme yılı ve nakit esasına göre hesaplamalar, tahakkuk esasına göre hesaplanan tutarların toplamından farklılık göstermektedir⁴⁸⁵.

⁴⁸¹ Kulu, B. (2000). *a.g.m.* s. 25.

⁴⁸² Ferhatoğlu, E. (2001). *a.g.e.* s. 55.

⁴⁸³ İnternet: Bundesministerium für Finanzen. (2020). "Förderungsbericht 2020". s. 33. Web: <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/das-budget/foerederungsberichte.html> adresinden 27.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁸⁴ İnternet: Bundesministerium für Finanzen. (2020). *a.g.m.* s. 34.

⁴⁸⁵ İnternet: Bundesministerium für Finanzen. (2020). *a.g.m.* s. 34.

Konu	2015	2016	2017	2018
Çalışanlar	1,85	1,76	1,84	1,96
Eğitim	0,04	0,04	0,04	0,04
Emeklilik	0,00	0,00	0,00	0,01
Enerji	0,62	0,63	0,64	0,67
Firmalar	5,89	5,68	6,09	6,64
Konut ve arazi	0,11	0,19	0,19	0,18
Sağlık hizmetleri	2,39	2,50	2,56	2,87
Sosyal	4,04	4,27	4,33	4,50
Tarım ve orman	0,41	0,37	0,34	0,38
Tasarruf ve yatırım	0,38	0,40	0,43	0,48
Ulaşım	0,46	0,49	0,50	0,56
Diğer	0,02	0,02	0,02	0,02
Toplam	16,23	16,35	16,99	18,30

Tablo 3.16. Avusturya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2018 (milyar ABD doları)

Kaynak: Bundesministerium für Finanzen⁴⁸⁶.

Avusturya’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.16’da yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2018 döneminde ortalama 17 milyar ABD doları ve GSYH’nin %4,1’i olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 6,1 milyar ABD doları ile firmalar, ondan sonra 4,3 milyar ABD doları ile sosyal, daha sonra 2,6 milyar ABD doları ile sağlık hizmetleri için olmuştur. Dördüncü sırada çalışanlar için yapılan vergi harcamaları ortalama 1,9 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %59,2’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %40,7’dir. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %0,1’dir. Avusturya vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır ancak, ortalama %40,7’lik sosyal alanda yapılan vergi harcaması oranı bu alanın Avusturya tarafından güçlü şekilde desteklendiğini göstermektedir.

⁴⁸⁶ İnternet: Bundesministerium für Finanzen. (2020). “Förderungsbericht” isimli 2015, 2016, 2017 ve 2018 yılları için yayınlanan raporlardan Web: <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/das-budget/foerederungsberichte.html> adresinden 20.02.2019, 14.03.2019, 17.03.2019, 06.07.2020 ve 27.07.2020 tarihlerinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

3.3.9. Belçika’da Vergi Harcamaları

Belçika’da vergi harcamaları hakkında çalışmalar 1970’li yıllarda başlamıştır. Vergi harcamalarının kamu harcamaları gibi aynı şeffaflığı sağlaması gerektiği konusu akademi kesimlerinde ele alınmıştır. 1980’li yılların başında, Maliye Yüksek Konseyi (Conseil Supérieur des Finances: vergi uzmanlarının üst düzey danışma organı), vergi harcamalarının tanımını ve yıllık raporlamanın yapılmasını öneren bir rapor hazırlamıştır. 1984 yılından bu yana, daha düşük vergi gelirine neden olan vergi hükümlerinin listesi Maliye Bakanlığı tarafından birleştirilmiştir⁴⁸⁷.

Belçika’da vergi harcamaları raporu (envanter), devlet gelirlerini etkileyen tüm muafiyet, istisna ve indirimlerin eksiksiz bir envanteri ve Maliye Yüksek Konseyi’nin görüşüne sunulan listenin güncellenmiş halidir. Bu rapor, 25 Temmuz 1985 tarihinde yayınlanan bildiriyle, o tarihten bugüne iptal edilmiş veya yeni eklenen vergi harcamaları dikkate alınarak yıllık olarak düzenlenmektedir. Raporda ayrıca, devlet muhasebe yasalarını değiştiren 28 Haziran 1989 tarihli yasanın 2’nci maddesinde belirtilen hükümler de dikkate alınmaktadır⁴⁸⁸. Bu düzenlemeden önce böyle bir liste oluşturma zorunluluğu bulunmamakta ancak Maliye Bakanlığı bir liste hazırlamaktaydı. 1989 yılında, Devlet Bütçeleme ve Muhasebe Yasası, yıllık vergi indirimleri ve vergi kredileri listesinin hazırlanmasını zorunlu hale getirmiştir⁴⁸⁹. 22 Mayıs 2003 tarihli bütçenin düzenlenmesi ve

⁴⁸⁷ Tekin, A. Akdağ, Y. (2013). “Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda’nın Vergi Harcamaları Gelişimi”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. II, s. 279-280.

⁴⁸⁸ İnternet: Chambre des Représentants de Belgique. (2020). “Budget des Voies Et Moyens de L’année Budgétaire 2019 Annexe Inventaire 2017 Des Exonérations, Abattements Et Réductions Qui Influent Les Recettes De L’état”. s. 3. Web: <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/3293/54K3293004.pdf> adresinden 28.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁴⁸⁹ Valenduc, C. (2004a). “From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium” in *Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Through The Tax System Lessons from Developed and Transition Economies Directions In Development*. Washington D. C.: The World Bank. Bixi, H. P. Valenduc, C. M. A. Swift, Z. L. (Eds.). s. 69.

federal devlet muhasebesi ile ilgili yasanın 47'nci maddesi, vergi harcamaları raporunun Yollar ve Araçlar Bütçesine eklenmesini düzenlemiştir⁴⁹⁰.

Vergi harcamaları raporu, mümkün olduğunca, ayrıcalıklı vergi hükümlerinin gelir maliyetinin bir tahminini ve bunların vergi harcamaları mı, yoksa standart vergi sisteminin bir karşılığı mı olarak değerlendirildiğini göstermektedir. Bu raporda, bütün vergi indirimi veya vergi kredisi hükümleri listelenmekte ve liste bu hükmün bir vergi harcaması olarak kabul edilip edilmediğini belirtmektedir⁴⁹¹. Vergi harcamaları raporu ana vergi kategorilerini kapsamaktadır. Bunlar; gelir ve kurumlar vergisi, yerleşik olmayanların vergilendirilmesi, katma değer, tüketim, miras, emlak, kayıt ve araç vergileridir. Belçika'da şeffaflık ilkesi gereğince, vergi harcamaları hükümet ana harcama programlarına göre sınıflanmaktadır⁴⁹².

Vergi harcamaları raporu, standart vergi sisteminin bir tanımını içermemektedir. Dolayısıyla, vergi harcamasının tanımlanmasında kullanılan standart vergi sistemi kavramı için uygulama geçmişinde geriye doğru bakılması gerekmektedir⁴⁹³. Sonuçta standart vergi sistemi, vergi sisteminin bir parçası olan indirim, muafiyet ve krediler açısından ödeme kabiliyetini gerçekleştirmeyi amaçlayan ve bu standarttan sapan hükümler şeklinde tanımlanabilecektir⁴⁹⁴.

⁴⁹⁰ İnternet: Chambre des Représentants de Belgique. (2020). *a.g.m.* s. 3.

⁴⁹¹ Valenduc, C. (2004a). *a.g.m.* s. 69.

⁴⁹² Valenduc, C. (2004a). *a.g.m.* s. 69.

⁴⁹³ Valenduc, C. (2004b). "Les Dépenses Fiscales". *Reflets et Perspectives*, Tome XLIII, 2004/1, s. 89.

⁴⁹⁴ Valenduc, C. (2004a). *a.g.m.* s. 69.

Konu	2015	2016
Aile	0,2	0,2
Ar-ge	2,2	2,5
Çevre	0,1	0,1
Gayrimenkul	4,5	4,7
İstihdam	4,1	4,0
Kamu yönetimi	0,3	0,2
Özel sektör	1,8	1,9
Sosyal karakterli uygulamalar	13,7	14,0
Tasarruf ve kredi	1,4	1,2
Yatırım ve girişimcilik	0,3	0,7
Diğer	0,7	0,2
Toplam	29,2	29,5

Tablo 3.17. Belçika’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2016 (milyar ABD doları)

Kaynak: Service Public Fédéral Finances⁴⁹⁵.

Belçika’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.17’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2016 döneminde ortalama 29,4 milyar ABD doları ve GSYH’nin %6,3’ü olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 13,9 milyar ABD doları ile sosyal karakterli uygulamalar, ondan sonra 4,6 milyar ABD doları ile gayrimenkul, daha sonra 4 milyar ABD doları ile istihdam alanında olmuştur. Dördüncü sırada ar-ge alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 2,3 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %49,9’dur. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %47,8’dir. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %2,2’dir. Belçika vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır. Ancak, sosyal alanda %47,8’lik vergi harcaması oranı bu alanın güçlü şekilde desteklendiğinin ve Belçika’nın sosyal devlet yaklaşımının önemli bir kanıtıdır.

⁴⁹⁵ İnternet: Service Public Fédéral Finances. (2020). “Inventaire des Dépenses Fiscales Fédérales” isimli 2018 yılı için yayınlanan rapordan Web: https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/chiffres/inventaire_depenses_fiscales_federales adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır.

3.3.10. Portekiz’de Vergi Harcamaları

Portekiz’in modern bir vergi sistemine geçişi, 1974 yılında demokrasiye geçişin ardından Avrupa ülkelerine göre nispeten geç gerçekleşmiştir. Portekiz, II. Dünya Savaşı’ndan bu yana, özellikle 1974 yılından 1989 yılına kadar, batı demokrasilerinin yaşadığı vergi reformu aşamalarından geçmiştir. Portekiz, 1974 Karanfil Devrimi’nden sonra, vergi politikasında bazı değişiklikler yapmıştır⁴⁹⁶. Devlet, vergileri gelirin yeniden dağıtımı ve karışık haldeki ekonomiyi yönetmek için bir araç olarak, özel yatırım ve diğer ekonomik kararları etkilemek için vergi teşviklerini kullanmıştır. Bu reformlar Portekiz’de, 1974 yılından 1980 yılına kadar vergi gelirlerinde büyük bir artış sağlamıştır⁴⁹⁷.

1970’li yılların ortalarından itibaren, durgunluk, işsizlik ve enflasyonun birleşmesi maliye politikası ve vergi reformunda yeni yönelimleri tetiklemiştir. Devrimci dönemden (1974-1976), büyük ekonomik ve finansal sıkıntılardan sosyal demokrat bir politik ekonomi ile çıkan ve 1977 yılında IMF yardımı alan Portekiz’de, 1980’li yılların ilk yarısında ciddi bir ekonomik kriz ortaya çıkmıştır⁴⁹⁸. 1983-1985 yıllarında ikinci bir IMF müdahalesi ve ekonomik program uygulanmıştır. Ocak 1989’da yeniden düzenlenmesiyle, gelir vergisi bir dizi kafa karıştırıcı ve haksız verginin yerini almış, hem sınıftan kitlesel vergilendirmeye geçişi hem de 1980’li yılların piyasa ekonomisine uygun bir vergi reformunu içermiştir⁴⁹⁹.

Portekiz’de vergiyle ilgili düzenlemeler sonraki yıllarda da devam etmiştir. Kurumlar vergisi için vergi harcaması tahminleri 1986 yılında yapılmıştır. Portekiz Anayasası ve ilgili yasalar 1991 yılı sonrası için vergi teşviklerinin ve idarenin gelir kayıp tahminlerinin bütçeye eklenmesini zorunlu kılmıştır. 1991 yılındaki hesaplamalar çok sınırlı kalmıştır⁵⁰⁰. Portekiz’de 2007 yılında, mali harcamalar çerçevesinde daha fazla basitlik ve şeffaflık

⁴⁹⁶ Branco, R. Costa, E. (2019). “The Golden Age of Tax Expenditures: Fiscal Welfare and Inequality in Portugal (1989–2011)”. *New Political Economy*, Vol. 24, No. 6, s. 788.

⁴⁹⁷ Branco, R. Costa, E. (2019). *a.g.m.* s. 788.

⁴⁹⁸ Branco, R. Costa, E. (2019). *a.g.m.* s. 788.

⁴⁹⁹ Branco, R. Costa, E. (2019). *a.g.m.* s. 788.

⁵⁰⁰ Ferhatoğlu, E. (2001). *a.g.e.* s. 38.

sağlamak amacıyla getirilen değişiklikler çerçevesinde vergi faydaları sınıflandırıcısı oluşturulmuş ve onaylanmıştır. Bu araç, bireylere ve firmalara verilen tüm vergi avantajlarının tanımlanmasını ve sınıflanmasını sağlamakta ve vergi harcamalarının kontrolünü kolaylaştırmaktadır. Bu sınıflandırıcı aynı zamanda vergi harcamalarının AB ve uluslararası düzeyde uyumlu hale getirilmesine olanak vererek karşılaştırılabilirlik sağlamaktadır⁵⁰¹.

Portekiz’de vergi harcamaları; vergi sistemi çerçevesinde belirli mükellefler tarafından ödenecek verginin azaltılmasını veya ertelenmesini oluşturan vergi yasası, yönetmelikleri veya uygulamaları olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla vergi harcaması, kamu işlevlerini yerine getirmek amacıyla, vergi gelirinin bir kısmını azaltmaktadır⁵⁰².

Vergiye tabi kişilerin davranışlarının değişmediği varsayıldığı için, vazgeçilen gelir ve harcama denkliği yöntemleri statik yöntemlerdir. Kazanılan gelir yöntemi, mükelleflerin davranışlarındaki değişikliği dikkate aldığı için dinamikdir. Portekiz’de vergi harcamalarını ölçme ve tahmin etme yöntemi, OECD üye ülkeleri arasında da yaygın olarak kullanılan, vazgeçilen gelir yöntemidir. Bu yöntemle, ilgili vergi ayrıcalığının olmadığı bir durumda ortaya çıkan vergi gelirlerindeki değişim ölçülmektedir⁵⁰³.

Ayrıca, uluslararası iyi uygulamaları takiben, harcamalar bir mali yıl için hesaplanmaktadır. Ancak, bazı vergiler için vergi harcamaları tahakkuk ettiği, bazı vergiler için ise tahsil edilen yıl tutarları içerisinde değerlendirilmektedir⁵⁰⁴.

⁵⁰¹ İnternet: Ministério das Finanças. (2020). “Relatório Despesa Fiscal 2018”. s. 6. Web: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=93af5132-bea5-4423-84a4-dd7a711228b2> adresinden 25.06.2020 tarihinde alınmıştır.

⁵⁰² İnternet: Ministério das Finanças. (2020). *a.g.m.* s. 6.

⁵⁰³ İnternet: Ministério das Finanças. (2020). *a.g.m.* s. 9.

⁵⁰⁴ İnternet: Ministério das Finanças. (2020). *a.g.m.* s. 10.

Konu	2015	2016	2017	2018
Genel kamu yönetimi	44,6	2,0	1,5	1,7
Savunma	38,9	66,0	54,7	57,4
Güvenlik ve kamu düzeni	6,5	7,9	8,1	13,8
Ekonomi	9 270,8	9 677,3	11 653,8	12 195,5
- Yatırım	309,1	279,4	298,3	332,7
- Tasarruf	50,9	51,7	62,4	69,8
- Kurumsal yeniden yapılandırma	8,7	9,7	19,0	7,9
- İş yaratma	44,3	51,7	56,3	62,7
- Ar-ge	182,1	150,8	128,9	134,7
- Turizm	0,9	0,9	1,5	2,5
- Bölgesel tanıtım	7,1	6,7	15,7	18,3
- Sanayi	597,7	733,0	948,8	941,3
- Diğer	8 070,1	8 393,4	10 123,0	10 625,5
Çevre koruma	10,2	13,9	41,6	40,0
Sağlık	38,0	35,0	39,4	42,0
Eğlence, kültür ve dini hizmetler	49,0	41,5	41,8	39,1
Eğitim	1,9	2,4	3,1	3,3
Sosyal güvenlik	688,7	646,5	975,7	1 029,9
Uluslararası ilişkiler	43,6	51,3	70,7	84,2
Sanat	5,4	5,8	5,9	6,3
Toplam	10 197,8	10 549,6	12 896,2	13 513,2

Tablo 3.18. Portekiz’de konularına göre vergi harcamaları, 2015-2018 (milyon ABD doları)

Kaynak: Ministério das Finanças⁵⁰⁵.

Portekiz’de yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.18’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2018 döneminde ortalama 11,8 milyar ABD doları ve GSYH’nin %5,4’ü olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 10,7 milyar ABD doları ile ekonomi (yatırım, tasarruf, kurumsal yeniden yapılandırma, iş yaratma, ar-ge, turizm, bölgesel tanıtım, sanayi ve diğer), ondan sonra 835 milyon ABD doları ile sosyal güvenlik, daha sonra 62,5 milyon ABD doları ile uluslararası ilişkiler alanında olmuştur. Dördüncü sırada savunma alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 54,3 milyon ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %91’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise

⁵⁰⁵ İnternet: Ministério das Finanças. (2020). “Relatório Despesa Fiscal 2018” isimli rapordan Web: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=93af5132-bea5-4423-84a4-dd7a711228b2> adresinden 25.06.2020 tarihinde alınmıştır.

%7,8'dir. Kamu alanında yapılan vergi harcamalarının oranı ise %1,2'dir. Portekiz vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır.

3.3.11. Danimarka'da Vergi Harcamaları

Danimarka'da, vergi sistemindeki vergi harcamalarına ilişkin ilk kapsamlı anket çalışması 1996 yılında yapılmıştır. 1997 yılından sonra vergi harcamaları bütçe teklifinin (finansloven) ekine dâhil edilmiştir. Vergi harcamaları, doğrudan transferler veya teşviklerle bağlantılı olarak rapor edilmemiştir. Vergi harcamaları, 2006 yılına kadar bütçe teklifinde yayınlanmış ve 2009 yılına kadar olan dönemi kapsamıştır⁵⁰⁶. Vergi harcamaları güncellenmemiş, ancak yıllık mekanik bir projeksiyon olarak kalmıştır. Hükümet, 2006 yılında bütçe teklifi ekinde vergi harcamalarını yayınlamayı durdurmaya karar vermiştir. Bunun yerine, bir vergi ayrıcalığı vergi harcamalarını içerdiğinde, bunun açık bir şekilde muhasebeleştirilmesini getirmiştir. Bu şekilde vergi harcamalarının gelir etkileri, dağılımı ve amacı vergi sistemindeki diğer değişikliklerde olduğu gibi şeffaf olacaktır⁵⁰⁷.

Danimarka'da vergi harcamaları; genel vergi yapısından daha az gelir sağlayan, yasada açıkça belirtilmiş hükümler olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, standart vergi yapısından sapmalar vergi harcaması sayılmaktadır. Danimarka'da vergi harcamaları; muafiyetler, krediler, özel vergi oranları ve vergi ertelemeleridir. Danimarka'da nelerin vergi harcaması olarak değerlendirileceği ve nelerin vergi harcaması olarak kabul edilmeyeceği konusunda çok fazla çalışma yapılmamıştır. Danimarka Ulusal Denetim Ofisi (Sayıştay) vergi harcamalarını OECD'den daha geniş bir şekilde tanımlamış ve vergi

⁵⁰⁶ Jacobsen, M. R. Gebauer, A. Mellbye, K. Pukander, F. Kari, S. Olsen, S. Lindvall, L. (2010). "Tax Expenditures in The Nordic Countries". *A Report From A Nordic Working Group Presented at The Nordic Tax Economist Meeting in Oslo*, s. 26.

⁵⁰⁷ Jacobsen, M. R. Gebauer, A. Mellbye, K. Pukander, F. Kari, S. Olsen, S. Lindvall, L. (2010). *a.g.m.* s. 26.

harcamalarının vergi normundan sapmalar olduğunu ifade etmiştir. Bu, Danimarka’da vergi harcamalarının oldukça geniş olduğunu göstermektedir⁵⁰⁸.

Danimarka’da vergi harcamaları Ulusal Denetim Ofisi tarafından incelenmekte ve değerlendirilmektedir. Ulusal Denetim Ofisi’nin raporları, vergi harcamalarına iki aşamada ışık tutmaktadır. Bunlar; bütçeleme ve yasa hazırlama ile raporlama ve değerlendirmedir⁵⁰⁹. Ulusal Denetim Ofisi, yasanın hazırlanmasıyla ilgili olarak, programın amacının ne olduğu, hangi hedef grup ve/veya faaliyetlerle ilgili olduğu ve hangi finansal sonuçlara yol açması beklendiğinin açık olması gibi, bir vergi harcamasının yasalarca düzenlenmesi gerektiğini ve vergi harcamalarının bütçe sürecine dâhil edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır⁵¹⁰. Ayrıca, Ulusal Denetim Ofisi vergi harcaması raporlarının, Parlamento’ya bir programın etkilerini değerlendirmek için yeterli bilgi sağlaması gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle raporlar, hem vergi harcamalarıyla ilgili maliyetleri hem de etkilerini içermelidir⁵¹¹.

Danimarka’da, vergi harcamaları için standart vergi sistemi pragmatik yaklaşıma dayanmaktadır. Standart vergi sistemine ait olan özel bir vergi kuralının kaldırılması ve doğrudan vergi geliri olarak hesaplanmasında bu kural geçerlidir⁵¹². Ayrıca, vergi harcamaları hesaplanırken bütün vergiler dikkate alınmaktadır. Ancak, standart vergi yapısının belirlenmesinin zor olduğu alanlarda vergi harcamaları hesaplanmamaktadır. Standart vergi yapısı, gelirin kazanılması ve sürdürülmesi için yapılan harcamaların matrahtan indirimini kapsamaktadır. Ancak, gelirin elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılmış harcamalar ile özel kişisel harcamaların ayrılması gerçekte bu şekilde basit olmamaktadır. Çözüm yolu olarak, sadece belirli bir mükellef grubuna yapılmış indirim söz konusu ise vergi harcaması olarak sayılmaktadır⁵¹³. Danimarka’da, vergi harcamalarını

⁵⁰⁸ Bayhanay, A. (2014). *Vergi Harcamaları: Nordik Ülkeleri ve Türkiye*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 33.

⁵⁰⁹ Rigsrevisionen. (2007). “Beretning til Statsrevisorerne om Gennemsigthed Vedrørende Skatteudgifter (Frdrag mv.)”. *Rapport om Statsrevisorer*, 1/2007, s. 8.

⁵¹⁰ Rigsrevisionen. (2007). *a.g.m.* s. 8.

⁵¹¹ Rigsrevisionen. (2007). *a.g.m.* s. 8.

⁵¹² Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 33.

⁵¹³ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 34.

azaltarak vergi tabanının genişletilmesi, düşük vergi matrahlarındaki vergi oranlarının artırılmasından daha cazip bulunmuştur⁵¹⁴. Buna göre vergi harcamalarının hacmini daraltma yönünde çalışmalar yapılmıştır. Bunun yanında, diğer alanlarda düşük vergi oranları ile devlet harcamalarının finansmanının sağlanması yoluna gidilmiştir⁵¹⁵.

Uluslararası bir perspektiften bakıldığında, Danimarka'daki toplam vergi harcamalarının düşük seviyede olduğu görülmektedir. Vergi harcamaları, vergi idaresi tarafından vazgeçilen gelir yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır. Ayrıca, vergi harcaması hesaplamaları, münferit vergi harcamalarının gelir etkisinin bağımsız değerlendirmeleridir. Diğer bir ifadeyle, bir vergi harcamasının iptal edilmesiyle mükelleflerin diğer vergi ayrıcalıklarını kullanmayacakları varsayılmaktadır⁵¹⁶.

⁵¹⁴ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 34.

⁵¹⁵ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 35.

⁵¹⁶ İnternet: Skatteministeriet. (2020). "Skatteudgifter-Samlet Skønnet Niveau 2017-2020". Web: <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/skatteudgifter-samlet-skoennet-niveau-2017-2020/> adresinden 29.07.2020 tarihinde alınmıştır.

Konu	2017	2018	2019
Ar-ge	385,4	426,8	417,6
Çalışanlar	561,1	490,1	488,0
Çevre	27,3	14,3	3,7
Eğitim	0,2	0,2	0,1
Emeklilik	565,7	620,8	527,0
Enerji	1 801,5	1 924,9	1 881,7
Firmalar	340,8	361,9	346,4
Gayrimenkul ve inşaat	760,3	954,1	912,4
Gıda	13,2	14,7	14,8
Kültür, medya ve sanat	79,1	90,6	91,0
Sosyal	2 209,8	2 328,9	2 191,6
Spor	0,8	0,8	0,7
Tarım, hayvancılık ve balıkçılık	244,6	261,3	257,7
Tasarruf ve yatırım	50,7	54,5	74,4
Ulaşım ve nakliye	562,2	611,9	611,0
Diğer	102,5	107,2	106,9
Toplam	7 705,0	8 262,9	7 925,2

Tablo 3.19. Danimarka’da konularına göre vergi harcamaları, 2017-209 (milyon ABD doları)

Kaynak: Skatteministeriet⁵¹⁷.

Danimarka’da 2017-2019 yılları itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.19’da yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2017-2019 döneminde ortalama 8 milyar ABD doları ve GSYH’nin %2,3’ü olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 2,2 milyar ABD doları ile sosyal, ondan sonra 1,9 milyar ABD doları ile enerji, daha sonra 876 milyon ABD doları ile gayrimenkul ve inşaat alanında olmuştur. Dördüncü sırada ulaşım ve nakliye alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 595 milyon ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %62,2’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %36,4’tür. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %1,3’tür. Danimarka vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı bu alana verilen güçlü desteğin bir göstergesidir.

⁵¹⁷ İnternet: Skatteministeriet. (2020). “Tabel: Samlet Niveau for Skatteudgifter 2017-2020” isimli tablodan Web: <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/skatteudgifter-samlet-skoennet-niveau-2017-2020/> adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

3.3.12. Finlandiya’da Vergi Harcamaları

Finlandiya’da vergi harcamaları ilk defa, 1988 yılında, 1984 yılından 1987 yılına kadar olan dönemi kapsayacak şekilde rapor edilmiştir. Sonraki yıllarda vergi harcamalarının raporlanması ile bütçe süreci arasındaki bağlantı gevşetilmiştir. Aynı dönemlerde, kamu mali desteğinin dağıtımı için vergi harcamalarının kullanılmasına olan ilgi artmıştır. Bu durum sorunlu görülmüş ve bu nedenle Maliye Bakanlığı vergi harcamasının etkilerini değerlendirme ve iyileştirme yetkisine sahip bir çalışma grubu tayin etmiştir. Finlandiya’da vergi harcamaları, yürürlükteki vergi sistemine dayanan standart vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlanmaktadır⁵¹⁸. Gelirin tanımlanmasında, tüm gelirin vergiye tabi ve vergi tabanının mümkün olduğunca geniş olduğu kapsamlı gelir kavramı kullanılmaktadır. Standart vergi sistemi; gelir, kurumlar ve diğer işletme gelirleri ile katma değer ve tüketim vergileri olarak tanımlanmaktadır. Vergi harcamaları hesaplanırken, vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır⁵¹⁹.

Finlandiya’da uygulanan vergi harcaması türleri; muafiyet, indirim, indirimli vergi oranları, krediler ve vergi ertelemeleridir⁵²⁰. Doğrudan teşviklerden farklı olarak, vergi teşvikleri esas olarak bütçe harcama kalemlerine yansıtılmamakta, vergi gelirinin kaybedilen kısmı olarak değerlendirilmektedir. Finlandiya’da bu genel kurala bir istisna, vergi yardımı olarak kabul edilen bazı enerji vergisi indirim uygulamaları örnek olarak verilebilecektir. Vergi harcaması raporu, vergi teşviklerini içerdiği gibi, negatif vergi harcamalarını da içermektedir. Vergi teşviklerinin kesin miktarı çoğu durumda tam olarak hesaplanamamakta, bu nedenle bunların izlenmesi teşvik miktarının tahminlerine dayanmaktadır⁵²¹. Vergi teşviklerinin hesaplanması temel olarak Vergi İdaresi’nden alınan ve Finlandiya İstatistik Ofisi tarafından üretilen ulusal ekonomik verilere dayanmaktadır.

⁵¹⁸ Jacobsen, M. R. Gebauer, A. Mellbye, K. Pukander, F. Kari, S. Olsen, S. Lindvall, L. (2010). *a.g.m.* s. 35.

⁵¹⁹ Jacobsen, M. R. Gebauer, A. Mellbye, K. Pukander, F. Kari, S. Olsen, S. Lindvall, L. (2010). *a.g.m.* s. 35.

⁵²⁰ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 44.

⁵²¹ İnternet: Valtiovarainministeriö. (2020). “Verotuet 2018-2020”. s. 1. Web: https://vm.fi/documents/10623/15806635/Verotuet+2018+-+2020e_17022020_p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6sper%C3%A4iset_muutokset.pdf adresinden 29.07.2020 tarihinde alınmıştır.

Gerçek verilerin tamamlanmasındaki gecikmeler nedeniyle, vergi teşvik tahminleri referans yıl bittikten sonra çeşitli vergi türleri için güncellenmektedir⁵²².

Finlandiya’da vergilemenin ana görevi kamu sektörü faaliyetlerini finanse etmek için fon toplamaktır. Ayrıca, vergi sistemi birçok toplumsal faaliyeti desteklemek için kullanılmaktadır. Bu hedeflere ulaşmanın ana yolu, çeşitli vergi teşvikleridir. Bunlar; indirimler, muafiyetler, indirimli vergi oranları ve erteleme uygulamalarıdır. Bunlar Finlandiya’da vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır⁵²³. Vergi teşviklerinin vergi mevzuatından belirlenmesi zor olabilmektedir. Örneğin, gelir vergisi yasasındaki indirimler, hem destek unsurlarını hem de sistemin altyapısının bir parçası olan indirimleri içermektedir. Vergi teşviklerinin tanımlanması için bazı sistematik uygulamalar üzerinde mutabakata varılarak tanımlama sorunları hafifletilebilmektedir⁵²⁴.

Finlandiya’da yerleşik yaklaşıma göre, vergi sisteminin temel yapısını normlar tanımlayarak vergi teşviklerini tespit etmektir. Bu normdan sapmalar vergi harcamaları olarak tanımlanmaktadır. Ancak, standart vergi sisteminin tanımı açık değildir. Kriterler genellikle bazı teorik modellerde aranmaktadır. Örneğin, gelir vergisi normu tanımlanırken, kapsamlı gelir tanımı kullanılmaktadır. Bununla birlikte pratik nedenlerle, standart sistem, mevcut vergi sisteminin temel yapısını dikkate almaktadır. Örneğin, artan oranlı vergi yapısı, kurumlar ve sermaye vergisi oranları ve standart KDV oranı norm ile uyumludur⁵²⁵.

Finlandiya’da, bütçe teklifinde gelecek yıllara ilişkin vergi harcaması raporu hazırlanmaktadır. Bu raporda vergi harcamalarının ihtiva ettiği yasal temeller, vergi türleri itibariyle dağılımı ile işlevsel olarak kullanılmak üzere vergi harcamaları toplam tutarı ve eklenecek yeni vergi harcamaları listesine yer verilmektedir. Aynı zamanda vergi harcamalarının temel hedefleri ve özellikleri ile büyük oranda değişiklik gösteren kısımları

⁵²² İnternet: Valtiovarainministeriö. (2020). *a.g.m.* s. 1.

⁵²³ Valtion Taloudellinen Tutkimuskeskus. (2010). “Verotuet Suomessa 2009”, Outi Kröger, Timo Rauhanen (Eds.), *VATT Valmisteluraportti*, No. 5/2010, s. 4.

⁵²⁴ Valtion Taloudellinen Tutkimuskeskus. (2010). *a.g.m.* s. 4.

⁵²⁵ Valtion Taloudellinen Tutkimuskeskus. (2010). *a.g.m.* s. 4.

detaylı bir şekilde gösterilmektedir⁵²⁶. Raporda, her yıl sona eren mali yıl ile cari dönem ve gelecek bütçe yılı için vergi harcamalarının miktarını tahmin eden bir vergi harcamaları listesi bulunmaktadır⁵²⁷.

Devlet Ekonomik Araştırmalar Merkezi vergi harcaması hesaplamalarını yıllık olarak düzenlemektedir. Gerçek kişilerin gelir vergisinde, vergi teşviklerinin çoğu TUJA mikrosimülasyon modeli kullanılarak hesaplanmaktadır. Bu hesaplamaların veri kaynağı, Finlandiya nüfusunu istatistiksel olarak temsil eden gelir dağılımı istatistiklerinden elde edilen örneklerdir⁵²⁸. Veriler içerisinde, vergi sicilindeki bilgiler bulunmakta, bu bilgiler güvenilir ve çok çeşitlidir. Bununla birlikte, eksik veriler nedeniyle, tüm vergi teşvikleri bu yöntem kullanılarak hesaplanamamaktadır. Bu tür vergi teşvikleri, tamamen güvenilir olmayan çeşitli istatistiklerden toplanan verileri kullanılarak hesaplanmaktadır. Bu açılardan vergi teşviklerinin tutarı, büyüklük sırasına ilişkin tahminler olmaktadır⁵²⁹.

Finlandiya’da vergi harcamaları tahminleri vazgeçilen gelir yöntemine göre hesaplanmaktadır⁵³⁰. Bu yöntemin kullanılmasındaki en önemli neden, bu yöntem ile mümkün olduğunca çok vergi harcaması tespit edilebilmektedir⁵³¹. Vergi harcamaları hesaplamalarında birkaç farklı kaynaktan veri kullanılmaktadır. Örneğin; gelir vergisinde yer alan vergi harcamaları TUJA mikrosimülasyon yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır. Kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarının hesaplanmasında Vergi İdaresi, KDV’de ise Finlandiya İstatistik Ofisi verileri kullanılmaktadır⁵³². Tüketim vergisinde yer alan vergi harcamalarının hesaplanmasında Finlandiya Gümrük Servisi ve motorlu taşıtlar vergisinde ise Finlandiya Taşıma Güvenlik Ajansı verilerinden faydalanılmaktadır⁵³³.

⁵²⁶ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 46.

⁵²⁷ Internet: Valtiovarainministeriö. (2020). *a.g.m.* s. 1.

⁵²⁸ Valtion Taloudellinen Tutkimuskeskus. (2010). *a.g.m.* s. 58.

⁵²⁹ Valtion Taloudellinen Tutkimuskeskus. (2010). *a.g.m.* s. 58.

⁵³⁰ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 47.

⁵³¹ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 47.

⁵³² Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 47.

⁵³³ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 48.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Eğitim, bilim ve kültür	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Kamu yönetimi	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Konut ve çevre	1,6	1,6	1,7	1,7	1,7
Sağlık	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4
Sanayi ve ekonomi	6,4	6,4	7,4	8,0	7,7
Sosyal güvenlik	2,3	2,5	3,0	3,1	2,8
Tarım ve ormancılık	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Ulaştırma ve taşımacılık	1,2	1,1	1,1	1,3	1,3
Diğer	1,6	1,6	1,7	2,5	2,1
Toplam	13,9	14,0	15,6	17,4	16,2

Tablo 3.20. Finlandiya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Valtiovarainministeriö⁵³⁴.

Finlandiya’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.20’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 15,4 milyar ABD doları ve GSYH’nin %6’sı olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 7,2 milyar ABD doları ile sanayi ve ekonomi, ondan sonra 2,7 milyar ABD doları ile sosyal güvenlik, daha sonra 1,9 milyar ABD doları ile diğer alanlarda olmuştur. Dördüncü sırada konut ve çevre alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 1,6 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %66,3’tür. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %21,3’tür. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %12,4’tür. Finlandiya vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır.

3.3.13. Norveç’te Vergi Harcamaları

Norveç vergi harcamalarını, 1999 yılından itibaren her yıl bütçede (nasjonalbudsjettet) raporlamaktadır. Vergi harcamalarını raporlamanın temel amacı, farklı mükelleflere veya

⁵³⁴ İnternet: Valtiovarainministeriö. (2020). “Verotuet” isimli 2015-2017, 2016-2018, 2017-2019 ve 2018-2020 yılları için hazırlanan raporlardan Web: <https://vm.fi/verotuet> adresinden 20.02.2019, 10.04.2019, 06.07.2020 ve 29.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

faaliyetlere verilen finansal destek konusunda daha fazla şeffaflık sağlamaktır. Norveç'te vergi harcamaları, vergi sistemindeki genel kurallardan, belirli mükelleflerin veya faaliyetlerin daha az vergilendirilmesi nedeniyle daha düşük vergi geliri elde edilmesi anlamına gelen muafiyet ve istisnalardır⁵³⁵. Tersî durum da negatif vergi harcaması olarak tanımlanmaktadır. Norveç, daha idealist veya teorik bir norm yerine, vergi sistemindeki genel kuralları referans sistem olarak kullanarak pragmatik bir yaklaşım seçmiştir⁵³⁶.

Norveç vergi sistemi, tüm gelir ve varlıkların vergilendirilmesi ve vergi tabanının hedeflenen gelirlere denk olması ilkesine dayanmaktadır. Ancak, bazı durumlarda böyle olmamakta, politik öncelikler sonucu farklı uygulamalar ortaya çıkabilmektedir. Bu uygulamalara vergi harcamaları denilmektedir. Ayrıca, vergi ve harç sisteminde yaptırımlar olabilmekte, başka bir ifadeyle normalden daha yüksek bir vergi veya harç uygulanabilmektedir⁵³⁷.

Bütçenin harcama tarafının aksine, Norveç'te Parlamento'nun yıllık bütçelerde raporlanan vergi harcamaları ve yaptırımların seviyesini onaylama gibi bir uygulaması bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu bölüm vergi kurallarına nelerin dâhil olduğu hakkında ek bilgi sağlamayı amaçlamaktadır. Bütçe ekinde yer alan raporda, vergi harcamaları ve yaptırımlarına ilişkin Maliye Bakanlığı hesaplamaları ile vergi harcamalarının daha ayrıntılı bir analizi sunulmaktadır. Vergi harcamalarının ve yaptırımlarının büyüklüğü, referans sisteminin tanımlanma şekline bağlıdır. Prensip olarak, genel vergi sistemi ve vergi mevzuatı esas alınmaktadır⁵³⁸.

Vergi sistemine ilişkin temel ilkeler; 1992, 2006 ve 2016 yıllarında yapılan vergi reformları kapsamında belirlenmiştir. Diğer birçok ülkede olduğu gibi, Maliye Bakanlığı vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Hesaplamalarda mükelleflerin davranış

⁵³⁵ Jacobsen, M. R. Gebauer, A. Mellbye, K. Pukander, F. Kari, S. Olsen, S. Lindvall, L. (2010). *a.g.m.* s. 40.

⁵³⁶ Jacobsen, M. R. Gebauer, A. Mellbye, K. Pukander, F. Kari, S. Olsen, S. Lindvall, L. (2010). *a.g.m.* s. 40.

⁵³⁷ İnternet: Det Kongelige Finansdepartementet. (2020a). "Skatter, Avgifter og Toll 2020". s. 62. Web: <https://www.regjeringen.no/no/dokument/prop/id1753/> adresinden 30.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁵³⁸ İnternet: Det Kongelige Finansdepartementet. (2020a). *a.g.m.* s. 62.

değişiklikleri göz ardı edilmektedir. Bu nedenle, hesaplamalar çoğu durumda vergi harcaması nedeniyle oluşan gelir kaybının gerçekçi bir tahminine karşılık gelmemektedir⁵³⁹. Maliye Bakanlığı vergi uygulaması değişiklikleri sonucu oluşan gelir etkilerini bir dizi farklı yöntem kullanarak tahmin etmektedir. Bu yöntemler, istatistiklere dayalı olarak gelişmiş modellerden basit tahminlere kadar çeşitlilik göstermektedir. Hangi yöntemin kullanılacağı; modellerin geliştirilmesine, veritabanının mevcut olmasına ve hesaplamaların yapıldığı tarihe bağlıdır. Vergi mevzuatındaki değişikliklerin bütçe yılındaki gelir etkileri, bir referans sisteme göre hesaplanmaktadır⁵⁴⁰. Norveç pragmatik yaklaşımı benimsemekte ve vergi sisteminde yer alan genel kuralları standart vergi yapısının bir parçası olarak kabul etmektedir. Norveç'te vergilemeye hâkim olan temel yaklaşım; vergilerin kişi, faaliyet, mal ve hizmetlere eşit bir şekilde uygulanmasıdır. Bu belirtilen kuraldan sapmalar, vergi harcaması olarak tanımlanmaktadır⁵⁴¹. Norveç de diğer birçok ülkede olduğu gibi vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Bu yöntemde davranışsal değişikliklerin etkileri dikkate alınmamakta ve farklı vergilerde yer alan vergi harcamalarının birbirleriyle olan ilişkileri de göz ardı edilmektedir. Doğrudan vergilemede vergi harcamaları Lotte-Skatt mikrosimülasyon modeli kullanılarak hesaplanmaktadır. Bu model, seçilmiş hanehalklarının vergi beyannamelerine dayanarak hazırlanmaktadır. Dolaylı vergilerdeki vergi harcamaları ise, sektörel istatistikî veriler kullanılarak ad-hoc (amaca özel) yönteminin uygulanması veya vergi yönetimi sisteminden elde edilen verilere dayalı olarak hesaplanmaktadır⁵⁴².

⁵³⁹ İnternet: Det Kongelige Finansdepartementet. (2020a). *a.g.m.* s. 62.

⁵⁴⁰ İnternet: Det Kongelige Finansdepartementet. (2020a). *a.g.m.* s. 63.

⁵⁴¹ Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 51.

⁵⁴² Bayhanay, A. (2014). *a.g.e.* s. 53.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Ar-ge	0,3	0,5	0,5	0,5	0,5
Çalışanlar	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1
Çevre	0,3	0,1	0,7	0,8	1,1
Eğitim	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Emeklilik	1,0	1,0	1,2	1,2	1,1
Enerji	1,0	1,1	1,1	1,2	1,1
Firmalar	1,7	1,7	1,7	1,9	1,8
Gayrimenkul	5,5	4,9	6,0	6,3	5,4
Gıda	2,0	1,9	2,0	2,1	1,9
Kültür ve sanat	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Otel ve konaklama	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Sağlık	0,1	0,2	0,3	0,3	0,3
Sanayi	1,0	0,9	1,0	1,1	0,9
Sosyal	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5
Spor	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Tarım, hayvancılık ve balıkçılık	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1
Tasarruf ve yatırım	3,3	2,9	2,1	2,3	2,3
Ulaşım ve nakliye	1,2	0,9	1,1	0,8	0,8
Diğer	-1,3	-1,3	-1,4	-1,4	-1,4
Toplam	18,0	17,0	18,3	18,9	17,7

Tablo 3.21. Norveç’te konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Det Kongelige Finansdepartementet⁵⁴³.

Norveç’te yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.21’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 18 milyar ABD doları ve GSYH’nin %4,5’i olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 5,6 milyar ABD doları ile gayrimenkul, ondan sonra 2,6 milyar ABD doları ile tasarruf ve yatırım, daha sonra 2 milyar ABD doları ile gıda alanında olmuştur. Dördüncü sırada firmalar için yapılan vergi harcamaları ortalama 1,8 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %92,4’tür. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %15,2’dir. Diğer alanlarda yapılan vergi

⁵⁴³ İnternet: Det Kongelige Finansdepartementet. (2020b). “Skatter, Avgifter og Toll” isimli 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları için hazırlanan raporlar Web: <https://www.regjeringen.no/no/dokument/prop/id1753/> adresinden 30.07.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

harcamalarının oranı ise - %7,6'dır. Bu oranın negatif değer almasının nedeni bu alanlarda negatif vergi harcamasının (örneğin, belge ücretleri ve gümrük vergileri) olmasıdır. Daha önceki bölümde değinildiği üzere negatif vergi harcaması; bir gelir, mal, hizmet veya işlem üzerine olması gerekenden daha fazla vergi konulması durumudur. Ulaşım, nakliye ve çevre konularında da negatif vergi harcamaları vardır. Ancak diğer vergi harcamaları daha yüksek olduğu için ilgili konu toplamı pozitif olmaktadır. Norveç vergi harcamalarını daha çok ekonomi alanında kullanmaktadır.

3.3.14. İrlanda'da Vergi Harcamaları

İrlanda'da vergi harcamaları, verimsiz veya eşitsiz sonuçlara yol açan piyasa başarısızlıklarını düzeltmek için kullanılabilecek bir hükümet müdahalesi olarak görülmektedir. Ayrıca bu uygulamalar, sosyal açıdan optimal kaynak tahsisini sağlamak için tasarlanabilmektedir. Genel olarak vergi harcamaları, mevcut vergi yapısından kaynaklanan toplam vergi gelirini azaltan uygulamalardır⁵⁴⁴.

Dışsallıklar, bir ekonomik faaliyetin üreticisi ya da tüketicisi, o faaliyetle ilişkili maliyetleri ya da faydaları tam olarak içselleştirmediğinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin, eğitime yapılan bireysel yatırımlar topluma fayda sağlarken (suçun azaltılması şeklinde olumlu dışsallıklar veya daha eğitimli seçmenler gibi), bu faydalar bireyin karar alma sürecinde yer almayabilecektir⁵⁴⁵. Bu durum, toplumsal açıdan eğitimde yetersiz yatırıma yol açabilecektir. Bu durumda hükümet, toplumsal perspektiften eğitime optimum düzeyde yatırım yapılmasını teşvik etmek için müdahale edecektir (örneğin, düşük ücretler için vergi indirimi şeklinde teşvik ederek)⁵⁴⁶.

Vergi harcamaları politik olarak cazip uygulamalardır. Hükümetler, doğrudan harcamaları artırmadan vergi mükelleflerinin bazılarına ayrıcalıklar sağlamaktadırlar. Özellikle bu

⁵⁴⁴ Parliamentary Budget Office. (2018). "Tax Expenditures in Ireland: Key Issues for Consideration". *Briefing Paper 13 of 2018*, Houses of The Oireachtas, s. 4.

⁵⁴⁵ Parliamentary Budget Office. (2018). *a.g.m.* s. 4.

⁵⁴⁶ Parliamentary Budget Office. (2018). *a.g.m.* s. 4.

uygulamalar, vergi mükelleflerinin vergi yükünü yanlış algıladıkları ve harcama artışı yerine vergi indirimi olarak yorumladığı mali bir yanıltıcı etki ile sonuçlanmaktadır. Ayrıca, vergi harcamaları doğrudan harcama programlarından daha az idari bir yük oluşturmaktadır⁵⁴⁷. Yalnızca vergi ödeyenlerin yararlanabileceği düşünüldüğünde, sahtekârlık riski azalmaktadır. Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin bazılarına sunulan bireysel fayda, vergi tabanının geri kalanına yayılmış maliyetlerle bireysel maliyetten daha fazla olma eğiliminde olduğundan, vergi harcamaları daha yüksek vergi oranlarına neden olmaktadır. Vergi harcamaları, tasarımları itibariyle, eşitlik ilkesinden ayrılmayı temsil etmekte, yatay veya dikey eşitsizlikler oluşturabilmektedir. Vergi harcamaları en çok vergi ödeyenlere fayda sağlamaktadır⁵⁴⁸.

İrlanda’da vergilendirmeye ilişkin 1986 yılından itibaren oluşturulan iki komisyonun, vergi teşvikleri tanımından vergi harcamaları tanımına geçmesi yaklaşık 25 yıl sürmüştür⁵⁴⁹. Vergi harcaması tanımı olarak OECD tarafından önerilen ve İrlanda Vergileme Komisyonu tarafından tavsiye edilen tanım kabul edilmiştir. İrlanda’da vergi harcamaları, ikincil mevzuatta (Statutory Instrument 508/2013) şu şekilde tanımlanmaktadır⁵⁵⁰;

“Aşağıdaki yollarla elde edilen kamu kaynaklarının transferi: (a) doğrudan harcamalardan ziyade standart vergi sistemine ilişkin vergi yükümlülüklerini azaltan veya (b) nispeten dar bir vergi mükellefi grubu için geliri azaltan veya erteleyen vergi mevzuatı hükümleridir.”

Vergi ayrıcalıkları örneğin %10 olan kurumlar vergisi oranı, doğrudan yabancı yatırım çekmede ve İrlanda ekonomisini tarımdan sanayiye dönüştürmede etkinliği artırmaktadır. Günümüz dünyasında vergi harcamalarının rolü piyasa başarısızlıklarını düzeltmek ve erdemli malların üretimini artırmaktır. Vergi harcamaları, başka türlü bulabileceği

⁵⁴⁷ Parliamentary Budget Office. (2018). *a.g.m.* s. 4.

⁵⁴⁸ Parliamentary Budget Office. (2018). *a.g.m.* s. 4.

⁵⁴⁹ Collins, M. L. Walsh, M. (2011). “Tax Expenditures: Revenue and Information Forgone - The Experience of Ireland”. *67th Annual Congress of The International Institute of Public Finance University of Michigan*, s. 3.

⁵⁵⁰ Parliamentary Budget Office. (2018). *a.g.m.* s. 5.

yerlerden mobil yatırımları çekmek için de yaygın olarak kullanılmaktadır. Ar-ge alanındaki vergi kredileri bu duruma örnek olarak gösterilebilecektir⁵⁵¹.

AB içinde, devlet yardımları kuralları, üye ülkelerin yatırımı teşvik etmek için vergi harcamalarını kullanabileceği düzeyi sınırlamaktadır. Bu nedenle, İrlanda'da kıyaslama düzeltmesi uygulaması vardır ve bir vergi harcaması yapmak mümkün değilse, standart vergi sistemini değiştirmek için politikalar benimsenebilmektedir. Buna örnek olarak, İrlanda'da bazı faaliyetlerde %10 olan kurumlar vergisi oranının tüm faaliyetlerde %12,5 oranına artırılması, yerli ve yabancı sermayeli şirketlere sermaye kazancı vergisi için katılım istisnası getirilmesi sayılabilecektir⁵⁵². İrlanda bağlamında, vergi harcamalarının maliyetlerinin ve sosyo-ekonomik etkilerinin değerlendirilmesi, çoğunlukla, az araştırılmış bir alandır. Bunun nedeni, bu tür önlemlerin maliyetlerinin aslında görünmez olması ve bu harcamaların vazgeçilen gelirler olduğu için genellikle maliyetsiz olarak algılanmasıdır. Ayrıca, çoğu olmasa da, çok fazla vergi harcaması durumunda, Gelir Komiserleri'nin bu harcamaların kullanımı ve maliyeti hakkında bilgi toplamasına gerek duyulmamakta ve vergi harcamaları yüksek maliyetli olabilmektedir⁵⁵³.

⁵⁵¹ Collins, M. L. Walsh, M. (2011). *a.g.m.* s. 3.

⁵⁵² Collins, M. L. Walsh, M. (2011). *a.g.m.* s. 3.

⁵⁵³ Collins, M. L. Walsh, M. (2011). *a.g.m.* s. 6.

Konu	2015	2016	2017
Ar-ge	0,8	0,8	0,5
Çalışanlar	4,2	4,7	5,0
Eğitim	0,01	0,02	0,02
Emeklilik	0,9	0,9	0,9
Enerji	0,001	0,001	0,1
Firmalar	8,3	15,0	24,7
Konut	0,4	0,4	0,4
Kültür ve sanat	0,1	0,1	0,04
Ormancılık	0,1	0,04	0,04
Sağlık	0,7	0,7	0,8
Sosyal	6,1	6,6	6,7
Spor	0,001	0,001	0,001
Tarım ve balıkçılık	0,3	0,2	0,2
Tasarruf ve yatırım	7,1	8,8	9,3
Ulaştırma ve nakliye	0,01	0,04	0,5
Diğer	0,7	0,7	0,7
Toplam	29,7	38,9	50,0

Tablo 3.22. İrlanda’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2017 (milyar ABD doları)

Kaynak: Irish Tax and Customs⁵⁵⁴.

İrlanda’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.22’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2017 döneminde ortalama 39,5 milyar ABD doları ve GSYH’nin %12,8’i olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 18,7 milyar ABD doları ile firmalar, ondan sonra 8,4 milyar ABD doları ile tasarruf ve yatırım, daha sonra 6,5 milyar ABD doları ile sosyal alanda gerçekleşmiştir. Dördüncü sırada çalışanlar için yapılan vergi harcamaları ortalama 4,6 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %77,4’tür. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı %20,8’dir. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %1,8’dir. İrlanda’da vergi harcamaları daha çok ekonomi alanında kullanılmaktadır.

⁵⁵⁴ İnternet: Irish Tax and Customs. (2020). “Costs of Tax Expenditures” isimli tablodan Web: <https://www.revenue.ie/en/corporate/information-about-revenue/statistics/tax-expenditures/costs-expenditures.aspx> adresinden 02.08.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

3.3.15. Estonya’da Vergi Harcamaları

Estonya’da vergi harcamaları, sosyal veya ekonomi politikalarını yönlendirmek için mükelleflere vergi teşvikleri sağlayan bir devlet aracıdır. Vergi harcamalarının tutarı, vazgeçilen gelir yöntemi ve nakit esaslı muhasebe verileri kullanılarak hesaplanmakta ve her bir vergi harcaması için, bu harcamanın olmadığı durum arasındaki fark dikkate alınmaktadır. Vazgeçilen gelir yönteminin uygulanması nedeniyle vergi harcamalarının değerlendirilmesinde farklı davranışsal etkiler ve bütçe kısıtlamaları dikkate alınmamaktadır. Her bir vergi harcaması belirlenirken aralarında etkileşim olmadığı varsayımı kullanılmaktadır⁵⁵⁵. Vergi harcaması tutarları, 1 Ocak 2017 tarihi itibarıyla vergi mevzuatında yer alan hükümler için hesaplanmaktadır⁵⁵⁶.

Konu	2016	2017	2018	2019
Çevre	26,3	30,5	34,5	36,4
Eğitim	25,2	23,5	28,0	26,9
Ekonomi	52,3	81,0	60,6	65,7
Konut	12,1	12,8	6,7	6,6
Sağlık	54,0	61,3	71,6	72,9
Sosyal güvenlik	213,9	224,0	42,0	60,7
Toplam	383,8	433,1	243,4	269,1

Tablo 3.23. Estonya’da konularına göre vergi harcamaları, 2016-2019 (milyon ABD doları)

Kaynak: Rahandusministeerium⁵⁵⁷.

⁵⁵⁵ İnternet: Rahandusministeerium. (2020). “State Budget Strategy 2020-2023 and Stability Programme”. s. 146. Web:

https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_files/state_budget_strategy_2020-2023_and_stability_programme_2019.pdf adresinden 06.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁵⁵⁶ İnternet: Rahandusministeerium. (2020). *a.g.m.* s. 147.

⁵⁵⁷ İnternet: Rahandusministeerium. (2020). “State Budget Strategy 2020-2023 and Stability Programme”, “State Budget Strategy 2019-2022 and Stability Programme”, “State Budget Strategy 2018-2021 and Stability Programme”, “State Budget Strategy 2017-2020 and Stability Programme”, isimli raporlardan Web: https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_files/state_budget_strategy_2020-2023_and_stability_programme_2019.pdf, Web:

https://www.rahandusministeerium.ee/system/files_force/document_files/state-budget-strategy-2019-2022-stability-programme-2018.pdf, Web:

https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_files/res_2018-2021_eng.pdf, Web: https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_files/res-2017-2020-eng.pdf adreslerinden 20.02.2019, 09.04.2019 ve 06.07.2020 tarihlerinde alınmıştır.

Estonya’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.23’te yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2016-2019 döneminde ortalama 332,4 milyon ABD doları ve GSYH’nin %1,2’si olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 135,2 milyon ABD doları ile sosyal güvenlik, ondan sonra 64,9 milyon ABD doları ile sağlık, daha sonra 64,9 milyon ABD doları ile ekonomi alanında gerçekleşmiştir. Dördüncü sırada çevre için yapılan vergi harcamaları ortalama 31,9 milyon ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %32’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %68’dir. Estonya’da vergi harcamaları daha çok sosyal alanda (eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik) kullanılmaktadır.

3.4. Diğer Ülkelerde Vergi Harcamaları

Bu bölümde Avustralya, Yeni Zelanda, Güney Kore, Hindistan, Güney Afrika ve İsrail’de vergi harcaması uygulamaları ve kavramın bu ülkelerde tarihsel gelişim süreci incelenecektir.

3.4.1. Avustralya’da Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları başlangıcı 1908 yılına kadar dayanan, Avustralya gelir vergisi sisteminin önemli bir parçası olmuştur. 1973 yılına kadar vergi harcamaları, bir raporun parçası olarak değerlendirilmemiştir⁵⁵⁸. Önceki hükümetin devam eden harcama politikalarının gözden geçirilmesi (Coombs incelemesi), 1973 yılı bütçesine hazırlık kapsamında gerçekleştirilmiş ve her biri gizlenmiş harcama olarak adlandırılan kırksekiz vergi harcama programı belirlenmiştir. İncelemede, her bir gizlenmiş harcama için, harcamanın niteliğini, maliyetini, başlangıç tarihini, taahhüdün niteliğini, amacını ve işleyişini ana hatlarıyla anlatan kapsamlı bilgiler yer almıştır. Rapora daha sonra yorum

⁵⁵⁸ Sadiq, K. (2009). “Tax Expenditures in Australia: The Elevation from ‘Disguised’ Expenditures to Architectural Pillars of The 21st Century”. *Tax Expenditures and Public Policy in Comparative Perspective*, 11-12 September 2009, Osgoode Professional Development Centre, Toronto, s. 3.

kısmı eklenerek, her bir gizlenmiş harcama için olası yasal değişikliklere atıfta bulunulmuştur⁵⁵⁹.

Raporda, Aborjinlere satılan tütün için indirimli vergi oranı gibi artık mevcut olmayan imtiyazlar da yer almaktadır. 1973 Coombs İncelemesi, hem doğrudan harcamaları hem de vergi harcamalarını ilk tanıtıldıkları ekonomik ve sosyal amaçlar bağlamında inceleyerek Avustralya hükümeti harcama programına değerli bilgiler sağlamıştır. Raporda özellikle, her bir programın amacı, örneğin; programın önemli toplum ve üretici hizmetlerinin sağlanması, özel amaçlara ulaşılması veya ulusal mülkün bileşenleri kapsamında kamuya ait işletmelerin geliştirilmesi için tasarlanıp tasarlanmadığı dikkate alınmıştır⁵⁶⁰.

Avustralya hükümeti, ilk defa 1980 yılından itibaren 1980-1981 bütçe teklifine ek olarak yıllık vergi harcamaları tahminlerini, vergi harcamaları ve standartlarla ilgili ayrıntılı tahminleri içeren ilk ayrı vergi harcamaları tablosunu ise Ekim 1986'da yayınlamıştır. 1998 yılında yıllık vergi harcaması tahminlerinin yayınlanması, 1998 Bütçe Dürüstlük Yasası uyarınca hükümet için yasal bir gereklilik haline gelmiştir⁵⁶¹.

Vergi harcamaları raporuyla Avustralya hükümeti, vergi harcamaları hakkında bilgi vererek diğer hükümet yayınlarını tamamlamaktadır⁵⁶². Bütçe raporlarında yayınlanan gelir tahminleri ve Avustralya Vergi İdaresi tarafından sağlanan vergi istatistikleri gelirlere odaklanmaktadır. Vergi harcamaları raporu, bu bilgileri öncelikle hükümetin tahsil etmediği gelire odaklanarak tamamlamaktadır. Rapor, vergi sistemindeki belirli vergi mükelleflerine veya ekonomik faaliyet biçimlerine ayrıcalıklı (veya cezalandırıcı) muamele sağlayan hükümleri ve gelir kaybı (veya kazancı) tahmin etmekte ve vergi harcamalarının Parlamento, Parlamento komiteleri, medya ve halk tarafından

⁵⁵⁹ Sadiq, K. (2009). *a.g.m.* s. 3.

⁵⁶⁰ Sadiq, K. (2009). *a.g.m.* s. 4.

⁵⁶¹ Brown, C. (2004). "Tax Expenditures in Australia" in *Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Through The Tax System Lessons from Developed and Transition Economies Directions In Development*. Washington D. C.: The World Bank. Bixi, H. P. Valenduc, C. M. A. Swift, Z. L. (Eds.), s. 45.

⁵⁶² The Australian Government The Treasury. (2018). "Tax Expenditures Statement-2017". *The Treasury Editorial, Media and Speeches Unit*, s. 1.

incelenmesini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır⁵⁶³. Vergi harcamalarının şeffaf bir şekilde raporlanması, vergi sisteminin etkinliği ve hakkaniyeti konusundaki tartışmalara ve bilgilendirmelere de yardımcı olmaktadır. Vergi harcamaları raporu, Avustralya hükümetinin Yıl Ortası Ekonomik ve Mali Görünümü raporunda yer alan politikasını yansıtmaktadır⁵⁶⁴.

3 Aralık 2015 tarihinde, Temsilciler Meclisi Vergi ve Gelir Komitesi vergi harcamaları raporunu gözden geçiren ve bu raporun kamuoyundaki tartışmaya katkısını artırmaya odaklanmış bir dizi öneri içeren bir rapor düzenlemiştir⁵⁶⁵. Bu öneriler, raporun üretilmesine yönelik kaynakların güvenilirliği, karşılaştırmalı vergi sisteminin tanımı, vergi harcamalarını ölçmek için kullanılan veri, yöntemler ve tahminlerin rapor içinde sunulmasını içeren konuları kapsamaktadır. Hükümet, 29 Kasım 2016 tarihinde, hazinenin raporda belirtilen hususlardan kabul ettiği öneriler konusunda paydaşlara danışma tavsiyesini destekleyen cevabını masaya yatırmıştır. Bu danışmanın amacı vergi harcamaları raporunun gelecekteki versiyonlarının hazırlanmasına yardımcı olmaktır⁵⁶⁶.

Bazı imtiyazlar, vergi sisteminin yapısal özellikleri olarak görülmekte ve bu nedenle standart vergi sistemi içinde yer almaktadır. Örneğin, geliri daha düşük olan bir kişi, geliri daha yüksek olana göre daha düşük bir gelir vergisi ödemektedir. Bu düşük oran ayrıcalıklı bir uygulama olarak yorumlanabilmesine rağmen, aşamalı marjinal vergi oranları Avustralya vergi sisteminin ayrılmaz bir tasarım özelliği olarak kabul edilmektedir⁵⁶⁷. Bu çerçevede, düşük marjinal vergi oranları vergi harcaması olarak tanımlanmamaktadır. Vergi düzenlemelerinin çeşitliliği göz önüne alındığında, vergi sisteminin hangi unsurlarının vergi harcamaları ve hangilerinin yapısal özellikler olduğunu belirlemede öznel bir yargı unsuru bulunmaktadır. Bu durum, vergi harcamalarının uluslararası

⁵⁶³ The Australian Government The Treasury. (2018). *a.g.m.* s. 1.

⁵⁶⁴ The Australian Government The Treasury. (2018). *a.g.m.* s. 1.

⁵⁶⁵ The Australian Government The Treasury. (2017). "Tax Expenditures Statement Consultation Paper". *The Treasury Editorial, Media and Speeches Unit*, s. 2.

⁵⁶⁶ The Australian Government The Treasury. (2017). *a.g.m.* s. 2.

⁵⁶⁷ Brown, C. (2004). *a.g.m.* s. 46.

karşılaştırmasını zorlaştırmaktadır. Avustralya’da vergi harcamaları raporu iki ana amaca hizmet etmektedir. Bunlar⁵⁶⁸; vergi sisteminin karşılaştırmalı bir şekilde değerlendirilmesi, kamuoyunun bilgilendirilmesi ve vergi sistemi tasarımının tartışılmasına katkıda bulunmak amacıyla bu ölçütlerden ne kadar saptığının tanımlanması ile doğrudan harcamaların yanı sıra vergi harcamaları değerlendirmelerinin kolaylaştırılmasıdır.

Avustralya, vergi harcamalarını hesaplamak için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Bu yöntem, vergi sistemi aracılığıyla vergi mükelleflerine sağlanan destek düzeyini hesaplamak için en kolay tahmin yöntemidir⁵⁶⁹. Bu tahminler, belirli bir vergi ayrıcalığından kaynaklanan vergi harcamalarının büyüklüğünü, yalnızca belirli bir emtia veya faaliyetin izole edilmesiyle ve piyasaya atıfta bulunarak ölçmektedir. Diğer bir ifadeyle, ekonomistlerin özel sağlık sigortası ve diğer herhangi bir emtia (net tıbbi giderler gibi) arasında bir malın sıfır çapraz fiyat esnekliği olduğunu kabul eden kısmi denge çerçevesini kullanmaktadır. Ayrıca, ürün ve/veya faktörlerin pazar etkileşimlerini veya makroekonomik sonuçlarını da göz ardı etmektedir⁵⁷⁰.

Avustralya’da vergi harcamaları raporu, iki zaman arasındaki servet artışına ek olarak o dönemdeki tüketimi esas alan Schanz-Haig-Simons (SHS) tanımını kullanmaktadır. Bu gelir tanımında tüketim, gelir elde etmek veya üretmek dışında katlanılanlar hariç tüm harcamaları kapsamaktadır⁵⁷¹. SHS tanımı çok geniştir; geliri, bir kişinin serveti ve belirli bir dönemde tüketim düzeyini kullanarak ölçmektedir. Bu nedenle, genellikle bir vergi harcama beyanında ölçülmesi gereken örtük vergi ayrıcalıklarını (veya vergi cezalarını) içerebilecek yasal tanımlara bağlı kalmama avantajına sahiptir. Uygulamada, SHS tanımı, kapsamlı bir gelir tanımının neleri kapsaması gerektiği konusunda rehberlik sağlamaktadır⁵⁷².

⁵⁶⁸ Brown, C. (2004). *a.g.m.* s. 46.

⁵⁶⁹ Brown, C. (2004). *a.g.m.* s. 47.

⁵⁷⁰ Smith, J. (2000). “Tax Expenditures and Public Health Financing in Australia”. *Discussion Paper*, The Australia Institute, Number 33, s. 4.

⁵⁷¹ Brown, C. (2004). *a.g.m.* s. 51.

⁵⁷² Brown, C. (2004). *a.g.m.* s. 51.

SHS tanımı bir kişiye ödenen her türlü geliri, örneğin; ücretler, faiz, temettüleri, gayri maddi haklar, diğer yatırım gelirleri ve ticari karlar ile mülk değerlerindeki artışlar ve hisselerin değeri ve diğer yatırımları kapsamaktadır. Avustralya’da vergi harcamaları raporu, ölçütleri tanımlamak için pragmatik bir yaklaşım benimsemektedir. Çünkü saf SHS tanımına dayanan ideal bir ölçütün benimsenmesi, çok az sayıda vergi harcamasıyla sonuçlanmaktadır⁵⁷³.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Ar-ge	0,6	0,4	0,3	0,2	0,1
Çalışanlar	3,0	2,5	2,5	2,4	2,2
Eğitim	3,4	3,2	3,4	3,6	3,5
Emeklilik	26,9	27,9	30,0	32,5	34,4
Firmalar	0,2	0,4	2,6	3,2	2,9
Gıda	4,1	3,7	3,8	4,1	3,7
Kamu hizmetleri	2,1	2,0	2,3	2,6	2,7
Konut	45,1	46,4	50,3	57,6	55,9
Kültür ve sanat	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Sağlık	9,0	8,2	8,8	9,5	9,1
Sosyal	13,6	14,3	14,0	16,6	16,4
Tarım	0,3	0,3	0,2	0,5	0,1
Tasarruf ve yatırım	6,8	6,1	6,4	6,9	6,3
Turizm, otel, lokanta ve konaklama	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Ulaşım ve nakliye	1,2	1,1	1,2	1,3	1,2
Diğer	-1,6	-1,0	-0,6	-0,3	-0,3
Toplam	115,2	116,0	125,8	141,2	138,8

Tablo 3.24. Avustralya’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: The Australian Government The Treasury⁵⁷⁴.

Avustralya’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.24’te yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 127,4 milyar ABD doları ve GSYH’nin %9,5’i olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 51 milyar ABD doları ile konut, ondan sonra 30,4 milyar ABD doları ile emeklilik, daha sonra 15

⁵⁷³ Brown, C. (2004). *a.g.m.* s. 52.

⁵⁷⁴ İnternet: The Australian Government The Treasury. (2020). “2017 Tax Expenditures Statement-Estimates” tablosundan Web: <https://treasury.gov.au/publication/2017-tax-expenditures-statement> adresinden 02.08.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

milyar ABD doları ile sosyal alanda olmuştur. Dördüncü sırada sağlık alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 8,9 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %53,5'tir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %45,3'tür. Kamu yönetimi alanında yapılan vergi harcamalarının oranı ise %1,8, diğer alanlarda ise bu oran -%0,6 düzeyindedir. Diğer alanının negatif değer almasının nedeni gümrük vergileridir. Avustralya'da vergi harcamaları daha çok ekonomi alanında kullanılmaktadır, ancak sosyal alanda yapılan vergi harcamaları %45,3 (2015-2019 ortalaması 57,7 milyar ABD doları) gibi çok yüksek bir tutara ulaşmış durumdadır.

3.4.2. Yeni Zelanda'da Vergi Harcamaları

Yeni Zelanda'da vergi harcamaları vergi mevzuatında tanımlanmıştır. Bu konuda, 2010 yılında yapılan düzenleme 1984 yılından bu yana yapılan ilk uygulama olmuştur. Vergi sistemleri ülkeden ülkeye farklılık gösterdiğinden, vergi harcamalarının sınıflanması konusunda uluslararası bir fikir birliği yoktur. Hazine, vergi harcamaları raporlamasının Yeni Zelanda Hazine Politikası Perspektifleri Belgesi 09/01'deki hedeflere ulaşmak için kategorize edilmesi konusunda bir görüş yayınlamıştır⁵⁷⁵.

Bazı ülkeler vergi harcamalarını normatif bir kıyas ölçütüne göre tanımlamaktadır. Bu yaklaşım ülkelerin genel olarak uygulanabilir daha geniş bir dizi yapısal vergi harcamalarını rapor etmelerine olanak tanımaktadır. Örneğin Yeni Zelanda'da, portföy yatırım kuruluşları, tüm vergi mükelleflerine portföy yatırımını teşvik etmek için nispeten imtiyazlı vergi uygulaması seçeneği sunmaktadır⁵⁷⁶. Gelir dışı bir politika hedefi olarak portföy yatırım kuruluşları uygulamalarının vergi harcaması içinde kategorize edilebileceği

⁵⁷⁵ İnternet: The New Zealand Treasury. (2020). "2020 Tax Expenditure Statement". s. 2. Web: <https://treasury.govt.nz/publications/tax-expenditure/2020-tax-expenditure-statement> adresinden 07.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁵⁷⁶ İnternet: The New Zealand Treasury. (2020). *a.g.m.* s. 2.

düşünülse de, portföy yatırım kuruluşları tüm vergi mükelleflerine açık olduğu için vergi harcaması raporunda yer alan vergi harcamalarına dâhil edilmemektedir⁵⁷⁷.

Yeni Zelanda’da standart vergi sistemi; portföy yatırım kuruluşları, tröstler ve artan oranlı gelir vergisi gibi yapısal özellikleri içermektedir. Vergi harcaması raporu, öncelikle, farklı maliyeti olan ve mevcut vergi uygulamasında hükümet politikasına dayalı açık bir muafiyeti temsil eden dar bir vergi harcamaları alt kümesine odaklanmıştır. 2007 yılında değiştirilen gelir vergisi yasasının amaçlarından biri de net geliri tanımlamaktır. Yeni Zelanda’da vergi harcamalarının asıl amacı, mükelleflerin gelirini artırmak değil, gelir dışı politika hedefleriyle ilgilidir⁵⁷⁸.

Vergi harcamaları raporu, 7 Nisan 2020 tarihi itibarıyla, 2007 yılında değiştirilen gelir vergisi yasası ve 1985 tarihli mal ve hizmet vergisi yasasında yer alan vergi harcamalarını içermektedir. Vergi sistemi üzerinden yapılan nakit ödemeler, örneğin çalışan aileler için vergi kredileri (çocuk, aile, çalışma, ebeveyn ve asgari aile vergi kredileri ile en iyi başlangıç vergi kredisi) vergi harcamaları listesinde yer almaktadır. Vergi sistemi üzerinden yapılan nakit ödemeler resmi olarak vergi harcaması tanımını karşılamamakta, ancak şeffaflık amacıyla listeye dâhil edilmektedir⁵⁷⁹.

Yeni Zelanda, vergi harcamalarını; sınırlı veya vergilendirilebilir belirli bir varlık grubu için vergiyi düşürerek geliri azaltan ve yerini doğrudan bir harcama programının alabileceği politik bazı hedefler için vazgeçilen gelir olarak tanımlamaktadır. Yeni Zelanda hükümeti, dünya standartlarında sayılan çok çeşitli hesap verebilirlik belgeleri üretmektedir. Ancak, son yıllarda yurtdışındaki devlet hesaplarındaki iyileşmeler, Yeni Zelanda hesaplarının daha da geliştirilebileceği gerçeğini ortaya çıkarmıştır⁵⁸⁰.

⁵⁷⁷ İnternet: The New Zealand Treasury. (2020). *a.g.m.* s. 2.

⁵⁷⁸ İnternet: The New Zealand Treasury. (2020). *a.g.m.* s. 2.

⁵⁷⁹ İnternet: The New Zealand Treasury. (2020). *a.g.m.* s. 4.

⁵⁸⁰ Fookes, C. (2009). “Spending Through The Tax System: Tax Expenditures”. *New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper*, No. 09/01, s. 15.

Yeni Zelanda'nın bu konuda güçlü duruşuna rağmen, Hazine sürekli olarak şeffaflığa katkıda bulunabilecek ve raporlanan rakamlara olan güveni artırabilecek iyileştirmeler aramaktadır. Vergi harcaması verilerinin üretimi, Hazine'nin hesap verebilirliğinin ve finansal bilgilerin tamlığını artırabilmesinin bir yoludur. Vergi harcamalarını belirlemek, farklı şekillerde ele alınabilecek bir sınıflama uygulamasıdır. Sonuç olarak, farklı ülkeler farklı yaklaşımlar benimsemiştir. Öncelikle standart vergi sistemi daha sonra vergi harcamaları tanımlanmaktadır⁵⁸¹.

Yeni Zelanda'nın standart vergi yapısını tanımlamak için kullandığı üç yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; 1- Uluslararası en iyi uygulamalar, 2- Teorik olarak ideal veya mükemmel vergi yapısı ve 3- Mevcut vergi sistemidir. Vergi harcaması verilerinin üretilmesinde birincil amaç, mevcut finansal rapora ek olarak Yeni Zelanda kamu sektörü harcamalarının tam maliyeti hakkında bilgi sağlamaktır⁵⁸².

Yeni Zelanda'nın nispeten az sayıda vergi harcaması bulunmakta ve birçoğunun boyutu küçük olmakla birlikte, sağlanan şeffaflık, zaman içinde biriken vergi harcamalarının devam eden etkinliğini değerlendirmek için gerekli bilgileri sağlayacaktır⁵⁸³. Vergi harcamalarının raporlanması her zaman geniş çaplı bir vergi reformuna veya harcamaların azaltılmasına yol açmamıştır, ancak bu raporlama, vergiye dayalı harcamanın etkinliği hakkında sürekli bir yeniden incelemeye ve tartışmaya katkıda bulunmaktadır. Yeni Zelanda'da vergi harcaması raporları; internet üzerinden çevrimiçi, bağımsız bir rapor ve bütçe finansal tablolarına bir ek olarak kamuoyuna sunulmaktadır⁵⁸⁴.

⁵⁸¹ Fookes, C. (2009). *a.g.m.* s. 15.

⁵⁸² Fookes, C. (2009). *a.g.m.* s. 15.

⁵⁸³ Fookes, C. (2009). *a.g.m.* s. 16.

⁵⁸⁴ Fookes, C. (2009). *a.g.m.* s. 16.

Konu	2015	2016	2017	2018	2019
Ar-ge	0,0	0,0	0,0	0,0	0,03
Çalışanlar	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Firmalar	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Sosyal	1,6	1,5	1,5	1,4	1,6
Tasarruf ve yatırım	0,6	0,5	0,5	0,6	0,6
Toplam	2,7	2,5	2,5	2,5	2,8

Tablo 3.25. Yeni Zelanda’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: The New Zealand Treasury⁵⁸⁵.

Yeni Zelanda’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.25’te yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2019 döneminde ortalama 2,6 milyar ABD doları ve GSYH’nin %1,3’ü olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 1,5 milyar ABD doları ile sosyal, ondan sonra 0,5 milyar ABD doları ile tasarruf ve yatırım, daha sonra 0,4 milyar ABD doları ile çalışanlar için olmuştur. Dördüncü en yüksek vergi harcaması 0,2 milyar ABD doları ile firmalar için gerçekleşmiştir. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %41,9’dur. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %58,1’dir. Yeni Zelanda’da vergi harcamaları daha çok sosyal alanda kullanılmaktadır, bu birçok ülkede görülmeyen bir durumdur. Sosyal alanlarda (eğitim, sağlık, aile vb.) yapılan vergi harcamaları, toplumun insani gelişmişlik düzeyinin artırılmasında, ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarına göre çok daha fazla katkı sağlamaktadır.

3.4.3. Güney Kore’de Vergi Harcamaları

Güney Kore’de 2010 yılında yürürlüğe giren (2011 yılı bütçesi için) Ulusal Mali Yasa, bütçe belgelerinde bir vergi harcama bütçesini gerektirmektedir. Güney Kore’de vergi harcamalarının yasa veya yönetmeliklerde resmi bir tanımını bulunmamaktadır. Bunun

⁵⁸⁵ İnternet: The New Zealand Treasury. (2020). “2020 Tax Expenditure Statement” isimli rapordan Web: <https://treasury.govt.nz/publications/tax-expenditure/2020-tax-expenditure-statement> adresinden 07.07.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

yerine Maliye ve Ekonomi Bakanlığı'nın vergi harcamaları bütçe belgesi olarak adlandırılan, fonksiyon ve vergiye göre, bir önceki mali yılın gerçek tutarını ve vergi indirimleri ve muafiyetleri, gelir indirimleri, vergi kredileri, faiz indirimleri ve ertelemeler için cari ve takip eden mali yıl tahminleri yayınlanmaktadır⁵⁸⁶. Bu belge, mali harcamalar için vergi teşviki adında genel bir tanım vermektedir. Bu tanıma göre, mali harcamalar için vergi teşviki, normal vergi sistemine istisna olarak belirli amaçlar için bazı vergi mükelleflerine özel hükümlerin uygulanmasından kaynaklanan vergi gelirlerinin azalmasıdır. Sonuç olarak, bu liste vergi harcamalarının pratik tanımı haline gelmiştir. Ulusal Mali Yasanın önceki halinde Güney Kore, vergi harcamalarını tüm vergiler için ölçmekteydi. Vergi harcamalarının hesaplanmasında yalnızca ulusal düzeydeki vergiler dikkate alınmaktadır⁵⁸⁷. Kanada ve Japonya gibi ülkeler vergi harcamalarını belirlemek için standart vergi yapısını oldukça detaylı tanımlanmışken, Güney Kore bir standart vergi yapısı tanımlamamıştır⁵⁸⁸.

Güney Kore temel olarak OECD'nin 1996 yılında yayınlanan Harcama Raporu Taslağını takip etmektedir. Bazı vergi harcamalarını tanımlamak için resmi olarak belirlenmiş bir referans vergi sistemi olmadığından, vergi harcamaları listesine diğer ülkelerde olduğundan daha fazla vergi harcaması dâhil edilmiştir. Dolayısıyla, Kanada ve Japonya gibi Güney Kore de vergi harcaması uygulamasında uzun bir vergi hükümleri listesine sahiptir. Vergi harcaması olarak tanımlanan hükümlerin tamamı tek bir listede yer almaktadır⁵⁸⁹. Güney Kore, vergi harcamalarını tahmin etmek için modellerinin ve prosedürlerinin kapsamlı bir dokümantasyonunu sağlamamaktadır. Güney Kore, vergi harcaması tahminlerini bütçeden ayrı ve sonra yayımlanan vergi harcaması raporu adlı bir belgede sunmaktadır. Vergi harcaması raporu, bütçenin kendisini üreten kurum olan

⁵⁸⁶ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 99.

⁵⁸⁷ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 99.

⁵⁸⁸ Kara, M. C. (2017). "Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Dünyada Vergi Harcamaları". *Vergi Dünyası*, Yıl: 36, Sayı: 431, Temmuz 2017, s. 43.

⁵⁸⁹ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 100.

Planlama ve Bütçe Bakanlığı tarafından değil, Maliye ve Ekonomi Bakanlığı tarafından üretilmektedir⁵⁹⁰.

Vergi harcamaları raporu, Ulusal Mali Yasaya uygun olarak yıllık yayınlanmaktadır. Ulusal Mali Yasa ayrıca tahminlerin bütçe yılından önceki yıl, bütçe yılı ve bir sonraki yıl için yayınlanmasını zorunlu kılmakta; ancak, bu şartın 2010 yılına kadar bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Cari yıl vergi harcamaları tahmini önceki yıl nihai verilerine dayanmaktadır. Vergi harcamaları, harcamaların amaçlarıyla uyumlu olmayan alanlara göre rapor edilmiştir. Vergi harcamalarının sınıflanması ve takip eden yıla ilişkin tahminlerin sağlanması, 2010 raporlama ve süreç reformunun önde gelen görevleri arasındadır⁵⁹¹. Tez çalışması sürecinde Güney Kore vergi harcamaları raporuna bütün çabalara rağmen ulaşamamıştır. OECD'nin bir yayınında 2017 yılı için verilere ulaşılmış, çalışmada bu veriler kullanılmıştır.

Güney Kore'de vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Firmalar veya restoranlar tarafından üretilen gıda ürünleri için KDV indirimi en büyük vergi harcama programı durumundadır⁵⁹². 2017 yılında tarım alanında vergi harcamaları, toplam harcamaların %13,4'ünü oluşturmaktadır. Vergi harcamaları, diğer politika alanlarına göre daha yüksek olan tarım alanında yapılan toplam harcamaların (bütçe ve vergi harcaması olarak) %20'sini oluşturmaktadır⁵⁹³.

⁵⁹⁰ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 100.

⁵⁹¹ OECD. (2010). *a.g.e.* s. 101.

⁵⁹² OECD. (2018). *Innovation, Agricultural Productivity and Sustainability in Korea*. Paris: OECD Publishing. OECD Food and Agricultural Reviews. s. 96.

⁵⁹³ OECD. (2018). *a.g.e.* s. 96.

Konu	2017
Tarım, ormancılık ve balıkçılık	4,3
Eğitim	1,2
Sosyal refah	9,1
Diğer	18,1
Toplam	32,7

Tablo 3.26. Güney Kore’de konularına göre vergi harcamaları, 2017 (milyar ABD doları)

Kaynak: OECD⁵⁹⁴.

Güney Kore’de 2017 itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.26’da yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2017 yılında 32,7 milyar ABD doları ve GSYH’nin %2’si olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; 18,1 milyar ABD doları ile diğer, ondan sonra 9,1 milyar ABD doları ile sosyal refah, daha sonra 4,3 milyar ABD doları ile tarım, ormancılık ve balıkçılık ve son olarak 1,2 milyar ABD doları ile eğitim alanında olmuştur. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %13,2’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %31,4’tür. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %55,4’tür. Tablo incelendiğinde, Güney Kore’de sosyal refah ve eğitim için önemli tutarda vergi harcamasının yapıldığı görülmektedir.

3.4.4. Hindistan’da Vergi Harcamaları

Hindistan’da vergi yasasının temel amacı, hükümet harcamalarını finanse etmek amacıyla gelir elde etmektir. Toplanan gelir miktarı öncelikle vergi tabanına ve efektif vergi oranlarına bağlıdır. Bu iki faktörün belirleyicileri; vergi oranları, muafiyetler, indirimler, ertelemeler ve vergi kredilerini içeren bir dizi uygulamadır. Bu uygulamalara toplu olarak vergi teşvikleri veya tercihli vergi uygulamaları denilmektedir. Bu uygulamalar, hükümet gelirleri üzerinde etkisi bulunduğu gibi aynı zamanda hükümet politikasını da

⁵⁹⁴ OECD. (2018). *a.g.e.* s. 96.

yansıtmaktadır. Vergi harcamaları raporu, vergi sistemi altında mevcut olan vergi teşviklerinin gelir etkisinin bir analizidir⁵⁹⁵.

Hindistan’da vergi teşviklerinin listelenmesi ilk kez 2006-2007 bütçesinde, gelir yasası düzenlemesi yoluyla harcama bütçesi Ek-12 isimli bir belgeyle Parlamento’ya sunulmuştur. Bu uygulama Parlamento’da yer alan tüm kesimler tarafından olumlu karşılanmış ve maliye politikasına ilişkin tüm sorunlar hakkında yapıcı bir tartışma başlatmıştır. Ayrıca, hükümetin vergi politikası ve harcamaları konusunda şeffaflık sağlama niyetini de ortaya koymuştur⁵⁹⁶.

Vergi teşviklerinin listelenmesinin ikinci uygulaması, 2007-2008 bütçesi Ek-12 ile ve ayrıca gelir tablosu başlıklı ayrı bir bütçe belgesi ile Parlamento’ya sunulmuştur. Daha sonra 2008-2009 bütçesinden 2014-2015 bütçesine kadar her yıl Parlamento’ya gönderilmiştir. 2015-2016 bütçesinde, Merkezi Vergi Sistemi Kapsamında Vergi Teşviklerinin Gelir Etkisi Beyanı ismiyle daha uygun bir şekilde ifade edilmiştir. Çünkü, gerçekte analiz edilen gelir etkisidir. Vergi harcamaları listesi, 2015-2016 harcama bütçesinin Ek-15 olarak bir parçası iken, 2017-2018 bütçesinde Ek-13 olarak yer almıştır. 2018-2019 ve 2019-2020 bütçelerinde ise Ek-7 olarak harcama bütçesinin bir parçası olarak yer almıştır⁵⁹⁷.

Hindistan, vergi harcamaları hakkında raporlama da dâhil olmak üzere şeffaf bir bütçe anlayışı benimseyen önemli ve büyüyen bir ekonomiye sahip, gelişmekte olan bir ülkeye iyi bir örnektir. Hindistan’da vergi harcamaları ile ilgili çalışmalar ABD uygulamasına yakın tarihlere, diğer bir ifadeyle 1970’li yıllara denk gelmektedir⁵⁹⁸. 1980’lerde P. A.

⁵⁹⁵ İnternet: Ministry of Finance. (2020). “Annex-7 Statement of Revenue Impact of Tax Incentives under The Central Tax System: Financial Years 2018-19 and 2019-20”. s. 27. Web: <https://www.indiabudget.gov.in/doc/rec/annex7.pdf> adresinden 03.08.2020 tarihlerinde alınmıştır.

⁵⁹⁶ İnternet: Ministry of Finance. (2020). *a.g.m.* s. 27.

⁵⁹⁷ İnternet: Ministry of Finance. (2020). *a.g.m.* s. 27.

⁵⁹⁸ Bagchi, A. (1974). “Efficacy of Tax Incentives: ‘Tax Expenditure Analysis’ and Its Relevance for India”. *Economic and Political Weekly*, Vol. 9, No. 24, s. 953.

Gupta gibi bazı araştırmacılar⁵⁹⁹; politika yapıcılar ve danışmanlarının vergi harcamalarının artmasına inanmaya devam ettikleri sürece Hindistan'ın vergi sisteminde anlamlı bir sadeleştirme yapmanın imkânsız olacağını, vergi harcamalarına eklemeler yaptıkça, vergi sisteminin karmaşıklığına katkıda bulunulduğunu ifade etmişlerdir. Hindistan federal bir hükümet sistemine sahiptir ve hem eyalet hem de federal düzeyde önemli vergi ve harcamalara sahiptir. KDV'yi eyaletler tahsil ederken, gelir ve kurumlar vergisi ulusal hükümet tarafından uygulanmaktadır. Hindistan hükümeti bütçe belgelerinde yıllık olarak merkezi vergi sistemi kapsamında gelir iadesi beyanını yayımlamaktadır⁶⁰⁰.

Vergi harcamalarının raporlanmasına yönelik mevcut yaklaşım, 2003 yılında Mali Sorumluluk ve Bütçe Yönetimi Yasası ve Mali Sorumluluk ve Bütçe Yönetimi Kuralları (2004) yetkisi altında düzenlenmiştir⁶⁰¹. Yasa, o dönemde artan bütçe açığını gidermek için tasarlanmış yaygın bir mali reformun parçası olarak yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeler, her yıl vergi ve harcamaların izlenmesi de dâhil olmak üzere yasama organı önünde mali ve ekonomik strateji ve orta vadeli ekonomik çerçeve beyanlarının düzenlenmesini gerektirmektedir. Maliye Bakanı, çeşitli vergi muafiyetlerini dikkate alarak ilk olarak 2006-2007 Birlik Bütçesinde Gelir Öncesi Beyanı sunmuş, bu beyan Hintçe ve İngilizce olarak yayınlanmıştır. Bu bildirinin içeriği Maliye Bakanlığı ve Daimi Finans Komitesi tarafından düzenli olarak gözden geçirilmektedir⁶⁰².

Hindistan hükümeti ayrıca, gelir tahsilâtlarını iyileştirmeye yönelik reformları raporlamak için bir Görev Gücü kurmuştur. Vazgeçilen gelir tablosu, vergi harcamalarının dağıtım etkilerinin bazı yönlerini ortaya koymaktadır, ancak bunları açıkça analiz etmemektedir. Bu tablo, reel sektöre yönelik vergi harcamalarının, kurumsal olmayan ve bireysel sektördeki vergi harcamalarından önemli ölçüde yüksek olduğunu göstermektedir⁶⁰³.

⁵⁹⁹ Gupta, A. P. (1984). "Management of Tax Expenditures in India". *Economic and Political Weekly*, Nov. 24, Vol. 19, No. 47, s.131.

⁶⁰⁰ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 36.

⁶⁰¹ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 36.

⁶⁰² Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 36.

⁶⁰³ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 36.

Vazgeçilen gelirle ilgili Hindistan raporu, vergi harcamalarını şu şekilde tanımlamaktadır⁶⁰⁴;

“Vergi harcaması, tercih edilen vergi mükelleflerine teşvik ödemeleri olarak görülebilir, bu nedenle örtük ödemeler vergi harcamaları olarak adlandırılır ve genellikle bütçede harcama kalemleri olarak görülmeleri gerektiği iddia edilmektedir.”

Konu	2017	2018	2019
Altyapı	1,1	1,1	0,7
Ar-ge	1,8	1,6	1,1
Çalışanlar	0,05	0,05	0,2
Eğitim	0,1	0,1	0,1
Emeklilik	0,3	0,3	0,6
Enerji	1,9	1,9	2,0
Finans ve bankacılık	0,01	0,01	0,05
Firmalar	15,1	14,2	12,6
Geri dönüşüm	0,01	0,01	0,004
Kamu hizmetleri	0,0	0,0	0,2
Konut	0,0	0,0	0,1
Kültür ve sanat	0,002	0,002	0,002
Otel ve konaklama	0,1	0,1	0,3
Sağlık	0,4	0,5	0,8
Sanayi	0,4	0,4	0,3
Sosyal	2,7	2,0	2,3
Tasarruf ve yatırım	7,1	8,6	10,0
Telekomünikasyon	0,04	0,04	0,0002
Toplam	31,0	31,0	31,4

Tablo 3.27. Hindistan’da konularına göre vergi harcamaları, 2017-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Ministry of Finance⁶⁰⁵.

Hindistan’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.27’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2017-2019 döneminde ortalama 31,1 milyar ABD doları ve GSYH’nin %1,1’i

⁶⁰⁴ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 37.

⁶⁰⁵ İnternet: Ministry of Finance. (2020). “Annex-7” isimli bütçe ekinde Web: <https://www.indiabudget.gov.in/doc/rec/annex7.pdf> adresinden 20.02.2019 ve 03.08.2020 tarihlerinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 14 milyar ABD doları ile firmalar için, ondan sonra 8,6 milyar ABD doları ile tasarruf ve yatırım, daha sonra 2,3 milyar ABD doları ile sosyal alanda olmuştur. Dördüncü sırada enerji alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 1,9 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %89'dur. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %10,8'dir. Kamu hizmetleri alanında yapılan vergi harcamalarının oranı ise %0,3'tür. Hindistan'da vergi harcamaları daha çok ekonomi alanında kullanılmaktadır.

3.4.5. Güney Afrika'da Vergi Harcamaları

Güney Afrika'nın demokrasiye geçişi, bütçe sürecinde mali şeffaflığın artırılması çabalarına neden olmuştur. Bu çabanın bir parçası olarak, Güney Afrika vergi harcamaları raporlamasında ılımlı bir şeffaflık girişimi gerçekleştirmiştir. Bölgede güçlü bir ülke olarak Güney Afrika, son yıllarda diğer ülkelerin mali reform faaliyetlerini de etkilemiştir⁶⁰⁶.

1994 yılının başlarında, Katz Komisyonu vergi harcaması analizinin Güney Afrika'da faydalı olacağını savunmuş, ancak komisyon kullanışlı ve doğru veri eksikliği ile gelir idaresinde ciddi bir insan gücü sıkıntısı nedeniyle vergi teşviklerinin maliyetini belirleyememiştir. Katz Komisyonu, vergi harcamalarının gelir maliyetinin önemli olduğunu ve Güney Afrika'nın rasyonel bir vergi politikası geliştirmesi isteniyorsa vergi harcamalarının değiştirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır⁶⁰⁷.

2002 yılında bir IMF heyeti Güney Afrika'yı ziyaret etmiş ve Standartlara ve Kodlara Uygunluk Raporu (Reports on The Observance of Standards and Codes-ROSCs) yayınlamıştır⁶⁰⁸. Bu ziyaretin ardından Güney Afrika, bütçe tekliflerinin ekinde bir vergi harcama raporu sunmayı taahhüt etmiştir. 2003 yılında, Güney Afrika hükümeti ilk kez yıllık bütçe incelemesinde bazı büyük vergi harcamalarını belirlemiş ve öngörülen gelirler

⁶⁰⁶ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 44.

⁶⁰⁷ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 44.

⁶⁰⁸ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 44.

hakkında daha kapsamlı hesaplamalar yapmıştır. Vergi harcamalarının bir listesi 2006 bütçe teklifine dâhil edilmiştir⁶⁰⁹.

Güney Afrika’da da vergi sisteminin temel amacı, devlet harcamaları için yeterli geliri sağlamaktır. Ayrıca hükümet vergi muafiyetleri, indirimler veya vergi kredileri yoluyla sosyoekonomik hedefleri teşvik etmektedir. Vergi harcamaları, bu tercihli vergi uygulamalarının bir sonucudur. Vergi harcamaları listesi, hükümetin vergi harcamalarının maliyetine ilişkin son tahminleri ve bu tahminleri üretmek için kullanılan metodolojiyi içermektedir⁶¹⁰. Verilerin mevcut olduğu son yıl olan 2018’de vergi harcamalarının 210 milyar rand (15,9 milyar ABD doları) veya GSYH’nin yaklaşık %4,5’i olduğu tahmin edilmektedir. 2015 yılı için otuzdört adet vergi harcaması hesaplanmışken 2018 yılı için otuzbeş adet vergi harcaması hesaplanmış ve en büyük dört kalem toplam vergi harcamalarının yarısından fazlasını oluşturmuştur⁶¹¹.

Bunlar, işverenlerin emeklilik katkı paylarındaki indirimler, araç üreticisi teşvikleri, temel gıda kalemleri için indirimli KDV ve sağlık programlarına yapılan ödemelerde sağlık vergi kredileridir. Vergi teşviklerinin belirtilen amaçlara ulaşmadaki etkinliği, özellikle gelişmekte olan ülkelerde tartışmalı bir konudur. Örneğin, yatırımı teşvik etmek kapsamında yapılan vergi harcamaları yatırım yapma konusundaki kararları etkilemeyebilecektir⁶¹².

Türkiye’de 2012 yılında yapılan ve bu konuya benzeyen bir çalışmada⁶¹³; ÖTV indiriminin üretim üzerinde kısa dönemde olumlu bir etki sağladığının belirlenemediği tespit edilmiştir. Vergi harcamaları, vergi sisteminin ve ekonominin etkinliği için istenmeyen

⁶⁰⁹ Burton, M. Stewart, M. (2011). *a.g.m.* s. 44.

⁶¹⁰ İnternet: National Treasury. (2020). “Tax Expenditure Statement”. s. 119. Web: <http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2020/review/Annexure%20B.pdf> adresinden 04.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁶¹¹ İnternet: National Treasury. (2020). *a.g.m.* s. 119.

⁶¹² İnternet: National Treasury. (2020). *a.g.m.* s. 119.

⁶¹³ Saraçoğlu, F. Eyüpgiller, S. Arslan, C. B. (2012). *Türkiye’de Ekonomik Krizle Mücadelede KDV ve ÖTV İndirimlerinin Etkinliğinin Analizi*. Bursa: Adalet Yayınevi, s. 24.

olumsuz sonuçlar doğurabilecek, eşitlik ve basitlik gibi vergi ilkelerini de zayıflatabilecektir. Güney Afrika'da hükümet vergi harcamalarını izlemeye, değerlendirmeye ve gereksiz, verimsiz veya eşitsizlik oluşturan teşvikleri kaldırmaya devam etmektedir⁶¹⁴.

Güney Afrika Hazinesi kapasite sınırları nedeniyle vergi harcamaları raporunda çok detaylı bilgiler verememektedir. Güney Afrika, vergi harcamalarını tahmin etmek için vazgeçilen gelir yöntemini uygulamakta, ancak gelir kaybının nasıl hesaplandığına ilişkin ayrıntıları belirtmemektedir⁶¹⁵. Vazgeçilen gelir yöntemi, fiili gelir tahsilâtlarının, teşvik olmadan toplanacak olan gelir tahsilâtıyla karşılaştırılmasını gerektirmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi tahminlerinin çoğu, harcama tahminlerinin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesine olanak tanıyan Güney Afrika Gelir Servisi'nin idari verileri kullanılarak hesaplanmaktadır⁶¹⁶.

⁶¹⁴ İnternet: National Treasury. (2020). *a.g.m.* s. 119.

⁶¹⁵ Stewart, M. (2012). "Tax Expenditures: Lessons From History and Country Experience". *Africa Tax Spotlight, Quarterly Newsletter of the Tax Justice Network*, First quarter, Vol. 3, s. 8.

⁶¹⁶ İnternet: National Treasury. (2020). *a.g.m.* s. 119.

Konu	2015	2016	2017	2018
Ar-ge	0,02	0,02	0,02	0,01
Bölgesel kalkınma	0,02	0,02	0,02	0,02
Çalışanlar	1,2	1,3	1,7	1,9
Eğitim	0,2	0,2	0,2	0,2
Emeklilik	0,5	0,5	1,0	0,8
Enerji	0,0	0,1	0,1	0,0
Firmalar	3,3	3,1	3,9	3,9
Gıda	1,7	1,5	1,8	2,0
Konut	0,5	0,4	0,5	0,6
Kültür ve sanat	0,001	0,001	0,001	0,0002
Mobilya	0,01	0,01	0,01	0,01
Otel ve konaklama	0,02	0,02	0,02	0,02
Sağlık	1,7	1,5	1,9	1,8
Sosyal	0,2	0,2	0,2	0,2
Tarım	0,1	0,1	0,1	0,1
Tasarruf ve yatırım	0,2	0,2	0,3	0,3
Tekstil ve giyim	0,0	0,1	0,1	0,1
Ulaşım ve nakliye	3,9	3,7	3,9	3,9
Toplam	13,6	12,9	15,8	15,9

Tablo 3.28. Güney Afrika’da konularına göre vergi harcamaları, 2015-2018 (milyar ABD doları)

Kaynak: National Treasury⁶¹⁷.

Güney Afrika’da yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.28’de yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2015-2018 döneminde ortalama 14,6 milyar ABD doları ve GSYH’nin %4,4’ü olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 3,8 milyar ABD doları ile ulaşım ve nakliye, ondan sonra 3,5 milyar ABD doları ile firmalar, daha sonra 1,8 milyar ABD doları ile gıda alanında gerçekleşmiştir. Dördüncü sırada sağlık alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 1,7 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %80,2’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %19,8’dir. Güney Afrika’da vergi harcamaları daha çok ekonomi alanında kullanılmaktadır.

⁶¹⁷ İnternet: National Treasury. (2020). “Tax Expenditure Statement” isimli bütçe ekinde Web: <http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2020/review/Annexure%20B.pdf> adresinden 04.08.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

3.4.6. İsrail’de Vergi Harcamaları

İsrail’de vergi harcamaları listesi Vergi Faydalarının Mali Yıllar için Tahmini ismiyle bütçe dokümanları arasında yer almaktadır⁶¹⁸. İsrail’de son yıllarda, vergi yasasının ruhuna ve yasa koyucunun niyetine aykırı olarak; kara para aklanması, vergi kaçakçılığı ve vergi avantajlarından yararlanmak için vergi hukukundaki boşluklardan yararlanılması, agresif vergi planlamasının uygunsuz kullanımı gibi durumların çoğalmasından dolayı, kamu gelirlerinin erozyona uğradığı görülmektedir⁶¹⁹. Başka bir deyişle, rapor edilen ekonomik faaliyet değerleri ile gerçek ekonomik faaliyet değerleri arasında önemli bir boşluk (black economy-kara ekonomi) bulunmaktadır. Bu nedenle, muafiyetlerin iptali yoluyla vergi tabanının genişletilmesine ek olarak, yaptırımların güçlendirilmesine ve İsrail’in kara ekonomiyle mücadelesine büyük önem verilmektedir⁶²⁰.

2013 yılında, İç Gelir Servisi (Internal Revenue Service-IRS) yetkililerinin niteliklerinin iyileştirilmesini, ek insan gücünü ve ek bütçeyi içeren bir uygulama planı onaylanmıştır. Ayrıca, 2015-2016 yıllarına ait ekonomik plan çerçevesinde, vergi tahsilâtına ve sonuç olarak orta gelir sınıfındaki vergi mükelleflerine zarar veren uygulamaların en aza indirilmesi amacıyla vergi sistemi içindeki yapısal konular ele alınmıştır⁶²¹. Bu konular; IRS raporlama yönteminde çevrimiçi raporlamaya geçiş, rekabet dışı satışlardan elde edilen vergi gelirleri, kara para aklama yasağı kapsamındaki bilgilerin bakanlıktan IRS’ye aktarılması ve sigorta şirketlerinin bir acentesine ödenen komisyon tutarlarının cari gider olarak talep etme imkânının iptal edilmesidir. Ayrıca 2016 yılında Gelir Vergisi Yönetmeliği’ne (Bölüm 220) göre yolsuzluğun, kara para aklama yasağına göre asıl suç olarak tanımlanacağı kabul edilmiştir. Bu değişiklik, vergi uygulama faaliyetlerinin

⁶¹⁸ İnternet: Ministry of Finance. (2020). “State Budget Proposal for Fiscal Years 2017 and 2018 Major Provisions of The Budget Multi-Year Budget Plan”. s. 2. Web: https://mof.gov.il/en/PolicyAndBudget/Documents/StateBudgetProposal_2017-2018.pdf adresinden 06.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁶¹⁹ İnternet: Ministry of Finance. (2020). *a.g.m.* s. 52.

⁶²⁰ İnternet: Ministry of Finance. (2020). *a.g.m.* s. 52.

⁶²¹ İnternet: Ministry of Finance. (2020). *a.g.m.* s. 52.

iyileştirilmesine ve İsrail’de kara para aklama oranının en aza indirilmesine olanak sağlayacağı düşünülmektedir⁶²².

BEPS (base erosion and profit shifting-matrah erozyonu ve kâr değişimi), kârların ve fikri mülkiyet haklarının geliştirildiği ülkede kalması gerektiğini belirleyen, bunların vergi barınakları olarak tanımlanan ülkelere götürülmesini önlemeyi amaçlayan kurallardır. Dolayısıyla ülkeler kendi yetki alanları içerisinde geliştirilen fikri mülkiyet hakları için vergi avantajları sağlayabilmektedirler. Bu kurallar, İsrail tarafından hem tehdit hem de bir fırsat olarak görülmektedir. Şöyle ki⁶²³; bir yandan çokuluslu şirketlerin ar-ge merkezleri İsrail’de faaliyet göstermekte ancak faaliyetlerini daha uygun vergi yasalarına sahip diğer ülkelere aktarabilme ihtimalleri bulunmaktadır. Öte yandan, birçok çokuluslu şirket, fikri mülkiyetin tescili de dâhil olmak üzere İsrail’i bu faaliyetleri aktarmak için çekici bir yer olarak da bulmaktadırlar. İsrail bu tehditle başa çıkma ve fırsat sunma amacıyla; fikri mülkiyet ile ilgili gelirler üzerinden alınan kurumlar vergisi oranını, fikri mülkiyetten elde edilen temettü vergisini ve İsrail dışındaki mülkleri bir şirkete devrederken ödenen sermaye vergisini indirimli olarak uygulamaktadır. Bütçe planında⁶²⁴; özellikle ar-ge şirketi olmayan çok uluslu büyük şirketlerin yatırımlarını artırmak için çeşitli değişikliklerin yapılacağı, bu adımlarla, ar-ge alanının derinleşeceği ve yenilikçiliğin teşvik edilerek İsrail’deki yüksek teknolojinin gelişmesine yol açacağı ve böylece vergi gelirinin uzun vadede artacağı belirtilmektedir.

⁶²² İnternet: Ministry of Finance. (2020). *a.g.m.* s. 52.

⁶²³ İnternet: Ministry of Finance. (2020). *a.g.m.* s. 82.

⁶²⁴ İnternet: Ministry of Finance. (2020). *a.g.m.* s. 83.

Konu	2017	2018
Çalışanlar	0,03	0,03
Eğitim	0,03	0,1
Firmalar	0,1	0,1
Gıda	0,9	0,9
Güvenlik	0,1	0,1
Kalkınma	0,6	0,6
Kamu hizmetleri	0,2	0,2
Konut	1,6	1,6
Savunma	0,2	0,2
Sosyal	2,1	2,2
Spor	0,003	0,003
Tasarruf ve yatırım	9,2	9,5
Turizm	0,4	0,4
Ulaşım ve nakliye	1,2	1,3
Diğer	0,6	0,7
Toplam	17,2	17,8

Tablo 3.29. İsrail’de konularına göre vergi harcamaları, 2017-2018 (milyar ABD doları)

Kaynak: Ministry of Finance⁶²⁵.

İsrail’de yıllar itibariyle yapılan vergi harcamaları Tablo 3.29’da yer almaktadır. Vergi harcamaları, 2017-2018 döneminde ortalama 17,5 milyar ABD doları ve GSYH’nin %4,8’i olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcamaları; ortalama 9,4 milyar ABD doları ile tasarruf ve yatırım, ondan sonra 2,1 milyar ABD doları ile sosyal, daha sonra 1,6 milyar ABD doları ile konut alanında gerçekleşmiştir. Dördüncü sırada ulaşım ve nakliye alanında yapılan vergi harcamaları ortalama 1,73 milyar ABD doları ile yer almaktadır. Ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %81,7’dir. Sosyal alanda yapılan vergi harcamalarının oranı %12,4’tür. Kamu hizmetleri alanında yapılan vergi harcamalarının oranı %2,2’dir. Diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının oranı ise %3,7’dir. İsrail’de vergi harcamaları daha çok ekonomi alanında kullanılmaktadır.

⁶²⁵ İnternet: Ministry of Finance. (2020). “State Budget Proposal for Fiscal Years 2017 and 2018 Major Provisions of The Budget Multi-Year Budget Plan” isimli rapordan Web: https://mof.gov.il/en/PolicyAndBudget/Documents/StateBudgetProposal_2017-2018.pdf adresinden 06.08.2020 tarihinde alınmıştır. Konu sınıflaması tarafımızca yapılmıştır.

3.5. Türkiye’de Vergi Harcamaları

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73’üncü maddesi vergi ödevi başlığı altında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilecektir”.

Anayasada verginin kamu harcamalarını karşılamak üzere toplandığı ifade edilse de bu verginin tanımı ve amacı için yeterli görünmemektedir. Günümüz devlet yönetiminde vergi en önemli maliye politikası araçlarından biri konumundadır. Cumhurbaşkanı, Anayasanın verdiği hakkı kullanarak, vergi harcaması olarak adlandırılan ve vergi sistemi yoluyla bazı mükelleflere ayrıcalıklar tanıyarak, potansiyel vergi gelirin bir kısmından feragat etmektedir⁶²⁶. Maddede belirtilen muaflık, istisnalar ve indirimler bu kapsamda değerlendirilebilecek vergi harcaması oluşturan uygulamalardır.

Dünya’da 1950’li yılların ortalarında, önce Almanya’da daha sonra ABD’de ortaya atılan vergi teşvikleri veya diğer bir adlandırmayla vergi harcaması kavramı; 1970’lerde maliye literatürü ve mevzuatlarda, ülkemizde ise 2000’li yıllarda önem kazanmıştır. 2000 yılında Türkiye’de VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmalarında vergi harcamaları, bütçe kapsamı dışında kalan dolaylı kamusal harcama alanları arasında

⁶²⁶ Coşkun, K. Bilen, Y. (2002). “Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’inde Vergi Harcamaları”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 246, s. 166.

değerlendirilmiştir⁶²⁷. Ocak 2001’de, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü “Vergi Harcamaları-2001” raporunu yayınlamış, raporda vergi harcamaları ile ilgili genel bilgiler ile OECD tarafından 1996 yılında yayınlanan Tax Expenditures: Recent Experiences adlı yayından bir bölüm çevirisi verilmiş ve yasalar itibariyle muafiyet ve istisnalara ilişkin liste yayınlanmakla yetinilmiştir. Bununla birlikte vergi harcamalarının sayısal değerleri hakkında çalışmaların devam ettiği belirtilmiştir⁶²⁸. 2001 yılında yayınlanan bu çalışmada vergi harcamasına neden olan yasal düzenlemeler, yasa hükümleri şeklinde ve bulundukları yasal düzenlemeye göre listeler halinde yer almıştır⁶²⁹. Bu rapora göre⁶³⁰; GVK’da 23, KVK’da 8, KDVK’da 11, diğer vergi yasalarında 32, vergi yasaları dışındaki yasalarda 148 ve kanun hükmünde kararnamelerde 16 adet olmak üzere toplamda 238 adet vergi harcaması tespit edilmiştir.

Türkiye’de vergi harcamalarına ilişkin ilk yasal düzenleme ise 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer almıştır. Yasanın 15’inci maddesinde vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin merkezi yönetim bütçe yasasında yer alacağı belirtilmiştir⁶³¹. Bununla birlikte 5018 sayılı yasanın 18’inci maddesinde, uygulama şu şekilde düzenlenmiştir;

“...Merkezî yönetim bütçe kanun teklifine, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere Cumhurbaşkanlığı tarafından;

...c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,

... Eklenir”.

⁶²⁷ Pedük, T. (2006a). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Vergi Harcamaları”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 294, s. 114.

⁶²⁸ Gönül, H. H. (2002b). “Vergi Harcamaları-II”. *Yaklaşım*, Sayı: 112, s. 71.

⁶²⁹ Egeli, H. Tepe, B. (2015a). “Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 411, s. 68.

⁶³⁰ Egeli, H. Tepe, B. (2015a). *a.g.m.* s. 68.

⁶³¹ Egeli, H. Tepe, B. (2015a). *a.g.m.* s. 69.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesi bütçe hesaplarında saydamlığın ön plana çıkmasına ve bütçe eki olarak vergi harcama raporlarının kamuoyuna sunulmasına vesile olmuştur⁶³². Vergi harcamaları tahminleri, mali şeffaflığın ve hesap verebilirliğin artırılması, kaynakların verimli ve adil paylaşılması, kamu mali yapısının güçlendirilmesi hedefleri göz önünde tutularak sağlıklı ve tarafsız olarak yapılması gerekmektedir. Bu nedenle, ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 15'inci maddesiyle vergi harcamalarının her yıl bütçe yasasında yer alması hüküm altına alınmıştır⁶³³.

2002 yılında başlatılan, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş için “Saymanlık 2000i” isminde bir pilot çalışma yapılmıştır⁶³⁴. Bu reform çalışmasının gerekçelerinden bazıları; nakit esaslı muhasebe sisteminde devlet borçlarının, vergi harcamalarının ve yarı mali işlemlerin tam ve sağlıklı bir biçimde görülememesidir⁶³⁵. Bu çalışmayla vergi harcamalarının muhasebe kodlarına eklenerek hesaplanabilirliği de incelenmiştir⁶³⁶. 2005 yılında biten bu çalışma kapsamında vergi harcamalarının belirlenmesi ve hesaplanması ile ilgili kurum tarafından şu açıklama yapılmıştır⁶³⁷;

“...Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi pilot uygulamasıyla birlikte vergi harcamalarının giderler hesabının alt hesaplarında kodlandığı ve belirli dönemler itibariyle detaylı bir biçimde raporlanabildiği ancak esnaf ve çiftçi muaflığı gibi uygulamaların hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilemeyen vergi harcamalarının ise muhasebe bilgileri ile raporlanamadığı...”.

⁶³² Emektar, F. (2014). “Vergi Harcamaları Kavramı ve Türkiye’nin 2006-2014 Yılları Vergi Harcamaları”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 393, s. 99.

⁶³³ Emektar, F. (2014). *a.g.m.* s. 101.

⁶³⁴ Çetinkaya, Ö. (2004). “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46. Seri / Yıl 2004, Prof. Dr. Salih Turhan’a Armağan, s. 94.

⁶³⁵ Ural, O. S. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, s. 55.

⁶³⁶ Serçemeli, M. (2010). *Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü’nde Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, s. 41.

⁶³⁷ Egeli, H. Tepe, B. (2015a). *a.g.m.* s. 68.

Aynı yıllarda vergi harcamaları bütçe ekinde genel bir liste olarak yayınlanmaya devam etmiştir. 27.12.2005 tarihli 2006 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli vergi harcamaları listesinde yer alan açıklamada vergi harcaması kavramının bir tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre vergi harcamalarının, en geniş anlamda standart vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlanabileceği belirtilmiştir⁶³⁸.

Vergi harcamaları kapsamında yapılan ikinci çalışma, Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından 2007 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları Raporu 2007 isimli çalışmadır. Bu çalışma, 2001 raporunun bir ölçüde güncelleştirilmiş halidir. Bu raporda, vergi harcamasına dair açıklamalarda bulunulduktan sonra diğer ülkelerdeki uygulamalara değinilmiştir⁶³⁹. Sonraki bölümlerde; GVK, KVK, KDVK, ÖTVK ve diğer bazı yasalarda yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden vergi harcaması olarak değerlendirilenler madde numaralarına göre sıralanmıştır. Her bir yasa maddesi hükmünün altında vergi harcaması kabul edilme nedeni ayrıca açıklanmıştır⁶⁴⁰. Söz konusu yasalarda yer alan hükümlerden veri temin edilebilenlerin 2007 yılı itibarıyla vergi harcaması tahmin tutarları ekli listelerde yer almıştır. Buna ek olarak, diğer vergi yasalarında yer alan vergi harcamasına ilişkin hükümler ile vergi yasaları dışındaki yasalarda yer alan hükümlere de rapor ekinde yer verilmiştir⁶⁴¹. Ayrıca birçok ülkede olduğu gibi savunma ve askeri amaçlı vergi ayrıcalıkları vergi harcaması kapsamı dışında tutulmuştur. Rapor, 10 Ekim 2007 tarihinde yayımlanmıştır⁶⁴².

2001 yılında hazırlanan rapordan farklı olarak bu raporda vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin vazgeçilen gelir yönteminin kullanıldığı belirtilmiş ve bu yöntemin kullanılmasıyla hesaplanan vergi harcama tahminlerinin her yıl bütçeye ekli liste halinde sunulacağı ifade edilmiştir⁶⁴³. Ayrıca söz konusu raporda; gelir, kurumlar, katma değer ve

⁶³⁸ Ermin, İ. (2006). “Vergi Harcamaları”. *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 463, s. 1.

⁶³⁹ Kaplan, E. (2012). “Vergi Harcamalarının Türk Vergi Sistemindeki Yeri”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 369, s. 133.

⁶⁴⁰ Kaplan, E. (2012). *a.g.m.* s. 133.

⁶⁴¹ Kaplan, E. (2012). *a.g.m.* s. 133.

⁶⁴² Kaplan, E. (2012). *a.g.m.* s. 133.

⁶⁴³ Egeli, H. Tepe, B. (2015a). *a.g.m.* s. 69.

özel tüketim vergileri için vergi harcamalarının tahmini tutarları rapora ekli listelerde yer almıştır⁶⁴⁴.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda 2006 yılından itibaren GVK, KVK, KDVK, ÖTVK ve diğer yasalarda bulunan indirim, istisna, muafiyet ve vergi erteleme gibi veri elde edilebilen vergi harcamaları listesi her yıl Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından bütçe eki olarak yayınlanmıştır⁶⁴⁵.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun merkezi yönetim bütçe yasası ve bağlı cetvellerle ilgili 15'inci maddesinde;

“...Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir...”

hükmü yer almaktadır. İlk defa, 2006 yılı bütçesine konulmak üzere, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi yasalarında yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden veri temin edilebilenlerin neden olduğu vergi harcamalarının tahminine yönelik bir çalışma yapılmıştır⁶⁴⁶. Aynı şekilde 2007 yılı bütçesinde bu çalışma veri teminindeki artışla birlikte geliştirilmiştir. Bu açıklamaya paralel olarak, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'nce, yasalarda yer alan vergi istisna, muafiyet ve indirimleri nedeniyle 2007 yılında oluşacak bütün vergi harcamalarının tahmin edilmesine yönelik

⁶⁴⁴ Egeli, H. Tepe, B. (2015a). *a.g.m.* s. 69.

⁶⁴⁵ Çiçek, U. Uğur, K. (2018). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi”. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, Vol. 4, Issue: 8, s. 354.

⁶⁴⁶ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2007). “Vergi Harcamaları Raporu”. *Maliye Bakanlığı*, Sayı: B.07.0.GEP.10.10-2007, s. 4.

olarak kapsamlı bir çalışma başlatılmıştır⁶⁴⁷. Öncelikle, vergi ve diğer yasalarda yer alan vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar vergi harcaması ya da standart vergi sisteminin bir parçası (norm, benchmark) olup olmadığı yönünde detaylı inceleme ve araştırmaya tabi tutulmuştur. Çalışma esnasında Dünya Bankası uzmanlarından da faydalanılmıştır⁶⁴⁸. Her bir yasa itibariyle vergi harcaması, anılan çalışmalardan sonra, öncelikli olarak Türkiye vergi harcamaları rakamlarının ağırlığını oluşturan gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergisi yasalarında yer alan hükümlerin büyük bir bölümünün 2007 yılında neden olabileceği vergi harcamaları tahminleri hesaplanmıştır⁶⁴⁹. Bu hesaplamalar başta Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) olmak üzere ilgili kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilebilen veriler çerçevesinde ve gelir bütçesinin hazırlanmasında kullanılan yöntemlere ve modellere paralel olarak vazgeçilen gelir yöntemi ile yapılmıştır. Vergi harcamalarının küçük bir miktarını oluşturduğu düşünülen diğer yasalarda yer alan hükümlere ilişkin vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik çalışmalar ise veri teminine paralel olarak devam etmiştir⁶⁵⁰.

2008-2015 yılları arasında ise vergi harcamaları tutarlarına sadece merkezî yönetim bütçe yasaları eklerinde yer verilmiştir⁶⁵¹. 2016 yılından itibaren ise vergi harcamaları raporu OECD ve diğer iyi ülke uygulamaları ışığında düzenli olarak her yıl yayımlanmaya başlanmıştır⁶⁵².

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından 2016 yılında hazırlanan çalışmada; birinci bölümde vergi harcaması kavramının tanımı ve sınıflanması ile vergi harcamalarının tahmin edilmesi ve raporlanması hakkında bilgi verilmiş, ikinci bölümde bazı OECD ve

⁶⁴⁷ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2007). *a.g.m.* s. 4.

⁶⁴⁸ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2007). *a.g.m.* s. 4.

⁶⁴⁹ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2007). *a.g.m.* s. 5.

⁶⁵⁰ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2007). *a.g.m.* s. 5.

⁶⁵¹ Eriçok, R. E. (2019). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021”. *İstanbul İktisat Dergisi - Istanbul Journal of Economics*, Sayı: 69, s. 326.

⁶⁵² Coşkun, E. (2019). “Türkiye’de Yükseköğretimin Desteklenmesinde Vergi Harcamalarının Rolü”. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 368, s. 48.

Avrupa ülkelerindeki vergi harcaması uygulamalarına kısaca değinilmiştir⁶⁵³. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Türkiye’de vergi yasalarında ve diğer bazı ilgili yasalarda yer alan vergi harcaması niteliğindeki uygulamalar vergi türleri itibarıyla maddeler halinde açıklanmıştır. Ayrıca birçok ülkede olduğu gibi savunma ve askeri amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları, uluslararası antlaşma ve yükümlülüklerden doğan vergi uygulamaları vergi harcaması kapsamı dışında tutulmuştur⁶⁵⁴. Dördüncü bölümde ise tahmin edilen ve gerçekleşen vergi harcaması tutarlarının GSYH’ye, vergi gelirlerine, vergi tahsilâtına ve bütçe giderlerine oranı değerlendirilmiştir⁶⁵⁵.

2017 yılı vergi harcamaları raporunda, 2016 yılı vergi harcamaları raporunun yayımından sonra uygulamaya konulan yeni vergi harcamalarına ve bunların teknik hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir. Bu raporda da vergi harcamalarını uluslararası kurum ve kuruluşlarla yapılan çalışma ve değerlendirmeler dikkate alınarak, birçok akademisyen ve yazarın kitap ve makaleleri taranarak, vergi harcamalarına ilişkin tahminleri elde edilen yeni veri ve yöntemlerle değerlendirilerek vazgeçilen gelir yöntemi ile hesap yapılmıştır⁶⁵⁶. 2016-2020 yılları vergi harcaması gerçekleşme ve tahmin tutarlarını başta Gelir İdaresi Başkanlığı ve TÜİK verileri olmak üzere, ilgili bakanlık, kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilen veriler çerçevesinde hesaplanmıştır. Hesaplanan tutarlara ilişkin ayrıntılı tablolar raporun ekinde yer almaktadır. Gerek 2017 yılı gerekse önceki yıllara ilişkin vergi harcaması raporlarına internet ortamında, “<https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>” adresinden ulaşılabilmektedir. 2016 ve 2017 yılı raporları ayrıca İngilizce olarak da yayımlanmıştır⁶⁵⁷.

2018 yılı vergi harcamaları raporunda, daha önce yayımlanan raporlardan farklı olarak, sektör sınıflamasına göre ayrıştırılan en büyük vergi harcama tutarları ilk defa yer

⁶⁵³ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). “Vergi Harcamaları Raporu 2016”. *Maliye Bakanlığı*, Ankara, s. 3.

⁶⁵⁴ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). *a.g.m.* s. 3.

⁶⁵⁵ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). *a.g.m.* s. 3.

⁶⁵⁶ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). “Vergi Harcamaları Raporu”. *Maliye Bakanlığı*, Ankara, s. 2.

⁶⁵⁷ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). *a.g.m.* s. 3.

almaktadır. Sektör verileri NACE⁶⁵⁸ kodlarına göre sınıflanmış olup mükelleflerin ana faaliyetlerini göstermektedir. Mükelleflerin bazılarının birden fazla sektörde faaliyet gösterebileceği dolayısıyla rapor incelenirken faaliyet sınıflamasına bu gözle bakılması faydalı olacaktır⁶⁵⁹.

2018 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporuna göre Türk vergi sisteminde yer alan vergi harcamaları şunlardır⁶⁶⁰;

- GVK'da vergi harcamaları

Vergi harcama raporlarında yer alan vergi harcama tahminlerine göre, vergi harcamalarının yaklaşık üçte birlik kısmı (2015-2019 ortalaması %37,2) GVK'daki istisna ve muafiyetlerden kaynaklanmaktadır⁶⁶¹. GVK'da vergi harcamasına neden olan hükümler; 9, 18, Mükerrer-18, 20, Mükerrer-20, 21, 22/1, 22/2, 22/3, 23/1, 23/2, 23/3, 23/5, 23/6, 23/7, 23/8, 23/9, 23/10, 23/12, 23/14, 23/15, 23/16, 25/3, 25/5, 25/9, 25/10, 29/1, 29/2, 29/3, 29/4, 30/1, 30/2, 31, 32, 33, 63/1, 64, 66/5, Mükerrer-80, 86/1-a, 86/1-b, 86/1-c, 86/1-d, 86/2, 89/3, 89/8, 89/9, 89/12, 89/13, 89/14, 89/15, Mükerrer-121, Geçici-67, Geçici-68, Geçici-69, Geçici-72, Geçici-75, Geçici-76, Geçici-80, Geçici-82, Geçici-86 ve Geçici-87'nci maddeler içerisinde yer almaktadır.

Bu maddelerde yer alan vergi harcaması uygulamaları; vergiden muaf esnaf, serbest meslek kazançlarında istisna, PTT acentelerinde kazanç istisnası, kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası, genç girişimcilerde kazanç istisnası, gayrimenkul sermaye iradı istisnası, sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin istisnası, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olması, kâr

⁶⁵⁸ Avrupa Birliği Ekonomik Faaliyet Sınıflaması.

⁶⁵⁹ Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *a.g.m.* s. 3.

⁶⁶⁰ Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *a.g.m.* s. 293-346.

⁶⁶¹ Darıcı, H. (2014). "Vergi Harcamalarındaki Gelişmeler". *Yaklaşım*, Sayı: 256, s. 2.

payı istisnası, köylerde halı ve kilim dokuma faaliyetinde çalışanlar, gelir vergisinden muaf olanlar ile tevkifat yoluyla vergilendirilen çiftçilerin yanında çalışanlar, yeraltı işletmelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin istisna, köy bütçesinden maaş alanlara ilişkin ücret istisnası, hizmetçi ücretlerine ilişkin ücret istisnası, sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanlara ilişkin ücret istisnası, hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri istisnası, aydınlatma ve barınma giderlerine dair istisna, hizmet erbabının taşıma giderlerine dair istisna, çırakların asgari ücreti geçmeyen ücretleri, dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretler, amatör sporcu ücretlerine dair istisna, dar mükellef işverenlerden döviz olarak alınan ücretlere dair istisna, amatör sporcu ücretlerine ilişkin ücret istisnası, kreş yardımı ücret istisnası, emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde yer alan sandıklar tarafından verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlara ilişkin istisna, evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlara ilişkin istisna, yardım sandıkları tarafından, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlara ilişkin istisna, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri ve bunlara toptan ödenen tazminat ve yardımlara ilişkin istisna, ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlara ilişkin istisna, uçuş ve dalış tazminatlarına dair istisna, amatör sporculara verilen ödül ve ikramiyelere ilişkin istisna, hakemlere ödenen ücretlere ilişkin istisna, hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yapılan ticari veya serbest meslek faaliyetlerden elde edilen kazançlara dair istisna, engellilik indirimi, asgari geçim indirimi, yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan yasal kesintilere ilişkin indirim, diğer ücret geliri kapsamında vergilendirilenler, ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlara ilişkin istisna, değer artışı kazançları istisnası, toplama yapılmayan haller-zirai kazanç, toplama yapılmayan haller-menkul sermaye iratları (MSİ), toplama yapılmayan haller-ücretler, toplama yapılmayan haller-ücretler, MSİ, gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ), toplama yapılmayan haller-MSİ, GMSİ, toplama yapılmayan haller-dar mükellefiyet, diğer indirimler, sponsorluk harcaması indirimi, araştırma ve geliştirme

harcamalarının %100'ü oranında hesaplanacak “ar-ge indirimi” (madde yürürlükten kaldırılmıştır), girişim sermayesi fonu, muhtelif yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç indirimi, korumalı işyeri indirimi, basit usulde elde edilen kazanç indirimi, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi, bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının geçici 67'nci madde kapsamında vergilendirilmesi, jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler, yatırım indirimi, sporculara yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi, hizmet erbabına ar-ge desteği, tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri, yatırım teşvik belgeli gelir vergisi stopajı desteği, bireysel katılım yatırımcısı indirimi ve hizmet erbabına ilave asgari geçim indirimi desteğidir (bu uygulama GVK 32'nci madde kapsamında değerlendirilmektedir).

- GVK benzeri diğer yasalarda vergi harcamaları

Diğer yasalarda vergi harcamasına neden olan hükümler; 205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanununda yer alan OYAK üyelerine yardım ve aidat muafiyeti, 2809 sayılı Yüksek Öğretim Kurumları Teşkilatı Kanununda yer alan Bilkent, TOBB ve en az %50 burslu Vakıf Üniversitelerinin personel ücretlerinden kesilecek gelir vergisi tutarlarının aktarıldığı özel hesaba ilişkin istisna, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda yer alan serbest bölgeler için gelir vergisi stopaj desteği ve kazanç istisnası, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununda yer alan ilave istihdama sağlanan gelir vergisi stopaj teşviki ve 2018 yılında sağlanan ilave istihdama sağlanan gelir vergisi stopaj teşviki, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununda yer alan gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası ile gemi yatlarda çalışan personel için stopaj teşviki, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda yer alan bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutar istisnası, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan bölgede çalışan ar-ge personeli için stopaj teşviki, kazanç istisnası ve teknokent sermaye desteği indirimi, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda yer alan cazibe merkezleri programı kapsamında gelir vergisi stopajı desteği, 5225 sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanununda yer alan kültür yatırımlarını teşvik amacıyla gelir vergisi stopaj indirimi, 5746

sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununda yer alan ar-ge personeli için gelir stopaj teşviki (GVK geçici 75'inci madde kapsamında dikkate alınmaktadır), ar-ge indirimi, tasarım indirimi ile teknogirişim sermaye desteği indirimi ve 6745 sayılı Kanunda yer alan proje bazlı yatırımların desteklenmesi kapsamında gelir vergisi stopajı desteğidir.

- KVK'da vergi harcamaları

KVK'da vergi harcamasına neden olan hükümler; 4/1-b, 4/1-ç, 4/1-d, 4/1-g, 4/1-ı, 4/1-i, 4/1-j, 4/1-k, 4/1-l, 4/1-m, 4/1-n, 4/1-ö, 5/1-b, 5/1-c, 5/1-ç, 5/1-d, 5/1-e, 5/1-f, 5/1-g, 5/1-h, 5/1-ı, 5/1-j, 5/1-k, 5/A, 5/B, 10/1-a, 10/1-b, 10/1-g, 10/1-ğ, 10/1-h, 10/1-ı, 32/A, Geçici-2 ve Geçici-9'uncu maddeler içerisinde yer almaktadır.

Bu maddelerde yer alan vergi harcaması uygulamaları; kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen kuruluşlar (vakıf hastaneleri), kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırılar, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler, köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen işletmeler, spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere madde metninde sayılan kooperatifler, kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri, yurtdışı iştirak kazançları, tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisseleri satış karı, halka açılmayı da teşvik etmek amacıyla emisyon primlerinin istisnası, portföy işletmeciliği kazancı, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası, bankaların veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumların satış kazancı, yurtdışı

şube kazançları, yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar, eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, her türlü taşınır ve taşınmaz malların kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar, her türlü varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışı, yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi, sınaî mülkiyet haklarında istisna, ar-ge indirimi (madde yürürlükten kaldırılmıştır), sponsorluk harcamaları, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar, sağlık, eğitim ve diğer hizmetlere ilişkin indirim, korumalı işyeri indirimi, faiz indirimi, indirimli kurumlar vergisi desteği, Sanayi Sicil Belgesine haiz ve fiilen üretimde bulunan KOBİ'lerin birleşmeleri halinde indirimli kurumlar vergisi desteği, iktisadi işletme oluşturmayan madde metninde sayılan özellikli durumlar ve imalat sanayinde yapılan yatırımlara kurumlar vergisi desteğidir.

- KVK benzeri diğer yasalarda vergi harcamaları

KVK benzeri diğer yasalarda vergi harcamasına neden olan hükümler; 132 sayılı Türk Standartları Enstitüsü Kuruluş Kanununda yer alan Türk Standartları Enstitüsü için kurumlar vergisi muafiyeti, 205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanununda yer alan OYAK için kurumlar vergisi muafiyeti, 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede yer alan Türkiye Şehit Yakınları ve Gaziler Dayanışma Vakfının kurumlar vergisi muafiyeti, 2813 sayılı Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun Kurulmasına İlişkin Kanununda yer alan Bilgi Teknolojileri Kurumu kurumlar vergisi muafiyeti, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda yer alan serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunda yer alan Rekabet Kurumu kurumlar vergisi muafiyeti, 4457 sayılı Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunda yer alan Akreditasyon Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda yer alan gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası, 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununda yer alan EPDK için kurumlar vergisi muafiyeti, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve

Yatırım Sistemi Kanunun da yer alan bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutar istisnası, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunun da yer alan kazanç istisnası ve teknokent sermaye desteği indirimi, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda yer alan cazibe merkezleri programı kapsamında indirimli kurumlar vergisi, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun da yer alan ar-ge, tasarım ve sermaye desteği indirimi, 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunda yer alan TFF için kurumlar vergisi muafiyeti, 6305 sayılı Afet Sigortaları Kanununda yer alan Doğal Afet Sigortaları Kurumu için kurumlar vergisi muafiyeti, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunun da yer alan Yatırımcı Tazmin Merkezi için kurumlar vergisi muafiyeti, 6569 sayılı Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda yer alan TUSEB (Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı) için kurumlar vergisi muafiyeti, 6721 sayılı Türkiye Maarif Vakfı Kanunun da yer alan vakfın kurumlar vergisi muafiyeti, 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda yer alan Türkiye Varlık Fonu ile şirket tarafından kurulacak şirketler ve alt fonların gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti, 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair kanunda yer alan proje bazlı yatırımların desteklenmesi kapsamında kurumlar vergisi desteği, 7034 sayılı Türk-Japon Bilim ve Teknoloji Üniversitesinin Kuruluşu Hakkında Kanunda yer alan Üniversitenin ve Vakfın kurumlar vergisi muafiyeti ve 7060 sayılı Helal Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunda yer alan Helal Akreditasyon Kurumunun görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerden elde ettiği gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisi açısından iktisadi işletme oluşmamasıdır.

- KDVK’da vergi harcamaları

KDVK’da vergi harcamasına neden olan hükümler; 13/a, 13/b, 13/c, 13/d, 13/e, 13/g, 13/ğ, 13/i, 13/j, 13/l, 13/m, 17-2/d, 17-3/a, 17-4/a, 17-4/b, 17-4/d, 17-4/g, 17-4/h, 17-4/i,

17-4/k, 17-4/l, 17-4/m, 17-4/n, 17-4/p, 17-4/r, 17-4/s, 17-4/ş, 17-4/t, 17-4/u, 17-4/v, 17-4/y, 17-4/z, Geçici-20, Geçici-28, Geçici-29, Geçici-30, Geçici-33, Geçici-37, Geçici-38 ve Geçici-39'uncu maddeler içerisinde yer almaktadır.

Bu maddelerde yer alan vergi harcaması uygulamaları; deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri ve bu araçların tadil, onarım ve bakımına yönelik istisna, deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler, petrol ve kıymetli maden aramalarına yönelik istisna, teşvik belgeli yatırımlarda istisna, demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatına teslimi, tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik istisna, tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ve desteklenmesi, konut veya işyeri teslimleri, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin inşasına ilişkin teslim ve hizmetler, yabancılara sağlık hizmetleri, kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamındaki teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki ar-ge ve tasarım merkezlerinde, Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamındaki araştırma laboratuvarlarında ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde bulunanlara münhasıran bu faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makine ve teçhizat teslimleri, kültür ve tabiat varlıklarının korunmasına yönelik istisna, askeri amaç taşıyan istisna, vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükelleflere yönelik istisna, vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna, iktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazların kiralınması, külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri, zirai amaçlı teslim ve hizmetler, varlık ve hakların Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devri, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri, banka alacaklarının etkin ve hızlı sağlanmasına yönelik istisna, Fonun tahsilât etkinliğinin artırılmasına yönelik istisna, Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri, Hazinece yapılan taşınmazların teslim ve kiralınması ile TOKİ başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri, taşınmaz ve iştirak satış istisnası, engellilerin eğitim, meslekleri ve günlük

yaşamlarında kullanmaları için üretilmiş araç gereçler, ipotekli konutlara ilişkin teslimler, lisanslı depoculuk faaliyetlerinin geliştirilmesi amacıyla borsada yapılan işlemler, kira sertifikasının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması, Sigorta Tahkim Komisyonu tarafından uyuşmazlık çözümüne ilişkin verilen hizmetler, sat geri kirala işlemleri, ar-ge yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna, teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerindeki mükelleflere yönelik teşvik, 2009 tarihinden önce ruhsat almış konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacağı konut teslimleri, yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleşecek projeler, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak olan yatırımlara yönelik teşvik, Sosyal Güvenlik Kurumunun alacaklarının tahsilinin hızlandırılmasına yönelik KDV istisnası, imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara iade, FATİH projesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler, makine ve teçhizat teslimleri ve ÖTV'den kaynaklı KDV kaybıdır.

- KDVK benzeri diğer yasalarda vergi harcamaları

KDVK benzeri diğer yasalarda vergi harcamasına neden olan hükümler; 6111 sayılı Kanunun geçici 16'ncı maddesinde yer alan İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetlerdir.

- ÖTV'de vergi harcamaları

ÖTV'de vergi harcamasına neden olan hükümler; 7-1/b, 7-2, 7-3/a, 7-3/b, 7-3/c, 7-8, 7/A, 8-1, Geçici-5, Geçici-7, 12-BKK 2002/4482, 12-BKK 2003/5868, 12-BKK 2005/8704, 12-BKK 2006/10798, 12-BKK 2008/14061, 12-BKK 2011/1435, 12-BKK 2013/5595 ve 12-BKK 2014/6881 maddeler içerisinde yer almaktadır.

Bu maddelerde yer alan vergi harcaması uygulamaları; petrol arama ve üretim faaliyetleri istisnası, engellilere yönelik araç alım istisnası, Türk Hava Kurumu'nun hava taşıtı alım istisnası, Başbakanlık merkez teşkilatı araç alım istisnası, petrol arama faaliyetlerinde kullanılacak araçlar için istisna, şehit yakınlarının araç alımlarında istisna, ihraç malı

taşıyan araçların kullandığı akaryakıt, tecil-terkin uygulaması (1/B Cetveli), elektrik üretiminde kullanılacak olan fuel oil ve motorin için getirilen istisna, ticari amaçlı yolcu veya yük taşımacılığında kullanılan taşıtların yenilenmesine ilişkin istisna, havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtların ÖTV tutarlarına ilişkin istisna, denizyolu taşımacılığı istisnası, benzin üretiminde girdi olarak kullanılacak biyoetanol için getirilen istisna, ihraç kaydıyla üretilen elektrikte girdi olarak kullanılan fuel oil için getirilen istisna, etilen üretiminde girdi olarak kullanılan LPG için getirilen istisna, nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası, biodizel harmanlanmasıyla üretilen motorin için getirilen istisna ve aerosol üretiminde kullanılacak olan LPG için getirilen istisnadır.

- BSMV’de vergi harcamaları

BSMV uygulamasında vergi harcamasına neden olan hükümler; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 29/i, 29/j, 29/k, 29/l, 29/m, 29/n, 29/p, 29/r, 29/t, 29/u, 29/v, 29/y ve 29/z maddesi içerisinde yer almaktadır.

Bu maddede yer alan vergi harcaması uygulamaları; emeklilik sözleşmeleri, hayat sigortaları ve sağlık sigortaları ile madde metninde sayılan diğer işlemler, mükerrer sigorta ve retroesyon muameleleri dolayısıyla alınan prim, komisyon ve sair paralar, biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleri ile tarım hayvanları için akdolunan zirai sigortalar dolayısıyla alınan paralar, nükleer rizikolara karşı yapılan sigortalar dolayısıyla alınan paralar, Türkiye Halk Bankasının, ihtisas kredileri kapsamında küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine verdiği krediler ya da bu işletmelerin dış ticaret işlemlerine yaptığı aracılık hizmetleri dolayısıyla aldığı paralar ile Esnaf ve Sanatkârlar Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkârlara verdiği krediler dolayısıyla alınan paralar ve bu kooperatiflerin ortaklarından masraf karşılığı adıyla aldığı paralar, mevduat toplamayan bankaların açmış oldukları yatırım kredileri dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar, arbitraj muameleleri ile Türkiye’de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler sonucu lehe alınan paralar, kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar, emeklilik yatırım fonlarının, menkul kıymet

yatırım fonlarının, menkul kıymet yatırım ortaklıklarının, girişim sermayesi yatırım fonlarının ve girişim sermayesi yatırım fonlarının ortaklıklarının para ve sermaye piyasalarında yaptıkları işlemleri nedeniyle elde ettikleri paralar, bankalar, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşlarının kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibarî değerlerinin üzerinde elden çıkarılması sonucu kendi lehlerine kalan paralar, gayrimenkul ve iştirak hisse satış işlemleri, ipotek finansmanı kuruluşlarının, konut finansmanı kuruluşlarının ve konut finansmanı fonlarının 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar ve makine ve teçhizatın finansmanı kapsamında yapılan işlemlerdir.

- BSMV benzeri uygulamalarda vergi harcamaları

BSMV benzeri diğer mevzuatta vergi harcamasına neden olan hükümler; İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ'de (İhracat: 2008/6) yer alan ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda yer alan gemi siciline kaydedilecek gemilere ve yatılara ilişkin işlemler, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda yer alan devlet iç borçlanma senetleri, 5569 sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Malî Sektöre Olan Borçlarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanunda yer alan çerçeve anlaşmalar ile sözleşmeler ve bunların belirlediği esaslar uyarınca yapılacak işlemler ve düzenlenecek kâğıtların damga vergisinden, harçlardan ve banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnası (istisna uygulaması, sözleşme hükümleri borçlu KOBİ'ler tarafından yerine getirilemediğinde alacağın tahsili aşamasında ödenmesi gereken vergi, resim ve harçlar açısından da geçerlidir) ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemlerdir.

- MTV’de vergi harcamaları

MTV’de vergi harcamasına neden olan hükümler; 4/a, 4/b, 4/c ve 4/d maddesi içerisinde yer almaktadır.

Bu maddede yer alan vergi harcaması uygulamaları; genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri (6360 sayılı Kanunun 32’nci maddesiyle eklenen ibare, yürürlük: 06.12.2012) ile bunların üyesi oldukları mahalli idare birlikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel yasalarında malları devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç), karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye’de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar, engellilik oranı %90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar ve 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar için istisnalardır.

- ÖİV’de vergi harcamaları

ÖİV’de vergi harcamasına neden olan hükümler; 6802 sayılı Kanunun 39’uncu Maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde iş ve hizmetlerin merkezi bir sunucu tarafından uzaktan izlenmesi ve yürütülmesine yönelik makineler arası veri aktarımına mahsus olan ve bunların yürütülmesi için zorunlu olanlar dışında sesli görsel iletişim veya genel amaçlı internet erişimi için kullanılmayan mobil telefon aboneliğinin ilk tesisidir.

Yukarıda yer alan vergi ayrıcalıklarının neden olduğu vergi harcamaları (VH), gerçekleşen vergi gelirleri (VG) potansiyel vergi geliri ve GSYH değerleri milyar TL cinsinden ve bunların birbirlerine oranları yüzdesel gösterimle Tablo 3.30’da yer almaktadır.

Yıllar	VH	VG	Potansiyel VG	GSYH	VH / VG	VH / GSYH	VG / GSYH	Vergi Ödeme Kapasitesi
2015	79,6	448,0	527,6	2 339	%17,8	%3,4	%19,2	%22,6
2016	99,5	505,7	605,3	2 609	%19,7	%3,8	%19,4	%23,2
2017	126,6	598,2	724,8	3 111	%21,2	%4,1	%19,2	%23,3
2018	151,1	705,7	856,8	3 724	%21,4	%4,1	%18,9	%23,0
2019	178,7	779,5	958,2	4 280	%22,9	%4,2	%18,2	%22,4
Ortalama	127,1	607,4	734,5	3 213	%20,9	%4,0	%18,9	%22,9

Tablo 3.30. Türkiye’de vergi harcamaları, vergi gelirleri ve GSYH, 2015-2019 (milyar TL, %)

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü⁶⁶²⁻⁶⁶³, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü⁶⁶⁴, GİB⁶⁶⁵, TÜİK⁶⁶⁶.

Tablo 3.30 incelendiğinde, Türkiye’de vergi harcamalarının GSYH’ye oranının 2015-2019 yılları için ortalama %4 olduğu görülmektedir. Oxford Üniversitesi’nin yayınladığı bir araştırmaya göre⁶⁶⁷; Türkiye için bu oran 2003 yılında GSYH’nin %5’i düzeyindedir. Tabloda ayrıca, vergi harcamalarının vergi gelirlerine ve vergi harcamalarının GSYH’ye oranı gösterilmektedir. VH’nin VG’ye oranı 2015-2019 yılları için ortalama %20,9 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu oran, hiç vergi harcaması yapılmadığı bir durumda vergi gelirlerinin belirtilen tutarların ortalama 1,21 katı olacağı anlamına gelmektedir. Bir ülkede

⁶⁶² Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). *a.g.m.* s. 286-312.

⁶⁶³ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). *a.g.m.* s. 55-103.

⁶⁶⁴ Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *a.g.m.* s. 293-346.

⁶⁶⁵ İnternet: GİB. (2020). “Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri”. Web: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden 26.06.2020 tarihinde alınmıştır.

⁶⁶⁶ İnternet: TÜİK. (2020). “Gayrisafi Yurtiçi Hasıla, İktisadi Faaliyet Kollarına (A10) Göre Cari Fiyatlarla (Değer, Pay, Değişim Oranı)”. Web: http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=2546 adresinden 02.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁶⁶⁷ Fuest, C. Riedel, N. (2009). “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing countries: A Review of The Literature”. *Report for the UK Department for International Development*, Oxford University Centre for Business Taxation, s. 48.

belirli bir dönemde vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli ifade eden⁶⁶⁸ vergi ödeme kapasitesi ise 2015-2019 yılları için ortalama %22,9 olarak değerlendirilmiştir.

GSYH açısından bakılacak olursa, vergilerin GSYH'yi azalttığı bilinen bir durumdur.

$$Y = C + I + G + (X-M) \quad (3.1)$$

$$G = C_g + S_g - T_x \quad (3.2)$$

$$S_g \equiv I_g \quad (3.3)$$

$$Y = C + I + C_g + I_g - T_x + (X-M)$$

Yukarıdaki denklemler bilindiği üzere bir milli gelir denklemidir. Denklemden; Y GSYH'yi, C tüketimi, I yatırımları, G kamu harcamalarını, X toplam ihracatı, M toplam ithalatı, C_g kamu tüketimini, S_g kamu tasarruflarını, I_g kamu yatırımını, T_x vergileri göstermektedir. Denklemlerden de anlaşılacağı üzere devlet vergi tahsilâtı ($-T_x$) yoluyla ekonomiden kaynak çekmekte, yaptığı harcamalar (C_g+I_g) yoluyla ekonomiye kaynak aktarmaktadır. Vergi harcamaları da vergilemenin tersi olarak düşünülürse, vergi harcamaları yoluyla GSYH ortalama %4 daha fazla gerçekleşmiştir denilebilecektir. Analiz birleştirildiğinde, diğer şartların aynı kaldığı varsayımı altında (ceteris paribus) devlet potansiyel vergi gelirlerinin ($VH+VG$) yaklaşık %17'sinden⁶⁶⁹ vazgeçerek GSYH'de ortalama %4'lük bir artış elde etmiştir.

Benzer bir çalışmada⁶⁷⁰; vergi harcamalarının dikkate alınmadığı bir durumda vergi çarpanı -1,9565, vergi harcamalarının dikkate alındığı durumda ise vergi çarpanı -1,9104 olarak bulunmuştur. Böylece vergi harcamalarının hesaplama dâhil edildiği şartlar altında, vergilerin GSYH'yi daraltma etkisinin azaldığı, GSYH'yi -1,9565 ile -1,9104

⁶⁶⁸ Saraçoğlu, F. Çakar Pürsünlerli, E. Çakır, M. (2017). "Türkiye'de Vergi Kapasitesi Üzerine Düşünceler". *Vergi Sorunları*, Temmuz 2017, Sayı: 346, s. 9.

⁶⁶⁹ Vazgeçilen vergi geliri oranı = $VH/(VH+VG)*100$

⁶⁷⁰ Saraç, Ö. (2010). "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri". *Maliye Dergisi*, Sayı: 159, s. 276.

vergi çarpanı farkı (0,0461) kadar artırıcı bir etki gösterdiği görülmektedir. Benzer bir çalışmada⁶⁷¹; akıllıca kullanıldığında vergi harcamalarının ekonomik büyümeye katkı sağladığı tespit edilmiştir. Başka bir çalışmada⁶⁷²; vergi harcamalarının sınırlandırılmasının, hükümetin harcama açısından gereksiz büyümesini önlediği sonucuna varılmıştır.

Yasa/vergi	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.	Ort.
BSMV	1,7	3,9	2,8	3,4	4,0	3,1	%2,5
BSMV benzeri	6,9	2,0	2,1	2,5	3,0	3,3	%2,6
GVK	29,6	40,3	46,7	55,1	64,8	47,3	%37,2
GVK benzeri	0,8	1,3	2,6	2,9	3,4	2,2	%1,7
KDVK	16,8	24,7	34,7	41,8	49,7	33,5	%26,4
KDVK benzeri	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	%0,1
KVK	10,1	10,7	16,1	19,4	23,0	15,9	%12,5
KVK benzeri	2,2	2,7	3,5	4,2	5,0	3,5	%2,8
MTV	0,5	0,6	0,5	0,6	0,7	0,6	%0,5
ÖİV	0,03	0,04	0,03	0,03	0,04	0,0	%0,0
ÖTV	11,0	13,3	17,6	21,2	24,9	17,6	%13,9
Toplam	79,6	99,5	126,6	151,1	178,7	127,1	%100,0

Tablo 3.31. Türkiye’de yasalara göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar TL, %)

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü⁶⁷³⁻⁶⁷⁴, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü⁶⁷⁵.

Türkiye’de vergi harcamaları, yasalar ve vergiler bazında Tablo 3.31’de gösterilmektedir⁶⁷⁶. En yüksek vergi harcaması 2015-2019 yılları için ortalama %37,2 ile

⁶⁷¹ Schuyler, M. (2013). “The Effects of Terminating Tax Expenditures and Cutting Individual Income Tax Rates”. *Tax Foundation Fiscal Fact*, No. 396, s. 10.

⁶⁷² Shadbegian, R. J. (1996). “Do Tax and Expenditure Limitations Affect The Size and Growth of State Government?”. *Contemporary Economic Policy*, No. 14(1), s. 34.

⁶⁷³ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). *a.g.m.* s. 286-312.

⁶⁷⁴ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). *a.g.m.* s. 55-103.

⁶⁷⁵ Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *a.g.m.* s. 293-346.

⁶⁷⁶ 1- BSMV; Banka ve Sigorta Muamele Vergisini (BSMV, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kapsamında uygulanmaktadır), 2- BSMV benzeri; Banka ve Sigorta Muamele Vergisine vergi harcaması açısından benzer kanunları, bunlar; 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununu, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunu, 5569 sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Malî Sektöre Olan Borçlarının Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Yasasında yapılan vergi harcamalarını göstermektedir. 3- GVK; Gelir Vergisi Kanununu, 4- GVK benzeri; Gelir Vergisi Kanununa vergi harcaması açısından benzer kanunları, bunlar; 205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununu, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununu,

GVK'da yer almaktadır, onu sırasıyla KDVK %26,4, ÖTV %13,9, KVK %12,5, KVK benzeri %2,8, BSMV benzeri %2,6, BSMV %2,5, GVK benzeri %1,7, MTV %0,5, KDVK benzeri %0,1 ve ÖİV %0,03 ile izlemektedir.

Türkiye'de 2015-2019 yılları için öngörülen vergi harcama tutarları incelendiğinde; en yüksek vergi harcaması ortalama %22 ile asgari geçim indiriminde gerçekleşmiştir. Asgari geçim indirimi uygulaması kişinin kendisinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yaşamını asgari düzeyde sağlayacak gelirin vergilenmemesidir⁶⁷⁷. Bunu, %7 ile nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnası ile %5 oranıyla külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri izlemiştir. Yasalar kapsamında yapılan vergi harcamaları incelendiğinde ise; GVK'da yer alan en büyük vergi harcaması, asgari geçim indirimidir. Asgari geçim indirimi uygulamasının 2015-2019 yılları için ortalama büyüklüğü 27,9 milyar TL, GVK kapsamında yapılan vergi harcamalarına oranı ise ortalama %59'dur. KDVK'da ise en büyük vergi harcamaları; ortalama 5,7 milyar TL ve KDVK'da yer alan toplam vergi harcamalarına oranı %17 ile külçe altın külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri ile 5,3 milyar TL ve KDVK'da yer alan toplam vergi harcamalarına oranı %16 ile tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ve desteklenmesidir. ÖTV'de en yüksek vergi harcaması 8,3 milyar TL ve ÖTV'de yer alan

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununu, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununu ve 5225 sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Yasasında yer alan vergi harcamalarını, 5- KDVK; Katma Değer Vergisi Kanununu, 6- KDVK benzeri; Katma Değer Vergisi Kanununa vergi harcaması açısından benzer 6111 sayılı Kanunu, 7- KVK; Kurumlar Vergisi Kanununu, 8- KVK benzeri; Kurumlar Vergisi Kanununa vergi harcaması açısından benzer kanunları, bunlar; 6305 sayılı Afet Sigortaları Kanununu, 132 sayılı Türk Standartları Enstitüsü Kuruluş Kanunu, 2813 sayılı Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun Kurulmasına İlişkin Kanunu, 205 sayılı Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanununu, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanununu, 4628 sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu, 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu, 4457 sayılı Türk Akreditasyon Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunu, 6569 sayılı Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması ile Bazı Yasa ve Yasa Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Yasasında yapılan vergi harcamalarını göstermektedir. 9- MTV; Motorlu Taşıtlar Vergisini, 10- ÖİV; Özel İletişim Vergisini ve 11- ÖTV; Özel Tüketim Vergisini ifade etmektedir.

⁶⁷⁷ Saraçoğlu, F. (2016). *Gelir Vergisi (Ders Notları)*. Ankara: Gazi Kitabevi, s. 86.

toplam vergi harcamalarına oranı %47 ile nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV istisnasıdır. KVK’da yer alan en büyük vergi harcaması, ortalama 4,8 milyar TL büyüklük ve KVK kapsamında yapılan vergi harcamalarına %30 oranı ile indirimli kurumlar vergisi desteği uygulamasıdır.

Fonksiyon (amaç-hedef)	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.	Ort.
Altyapı, enerji ve ulaştırma	15,6	16,1	22,6	27,2	32,1	22,7	%17,9
Ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri	1,6	2,3	3,0	3,6	4,3	3,0	%2,3
Eğitim, kültür, spor ve sanat	0,1	0,4	0,5	0,6	0,7	0,5	%0,4
İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması	15,0	17,2	25,4	30,3	36,1	24,8	%19,5
İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam	19,6	26,3	30,9	36,0	42,1	31,0	%24,4
Sağlık ve sosyal amaçlı	7,3	10,7	10,9	13,1	15,6	11,5	%9,1
Tarım	3,6	9,8	12,0	14,5	17,2	11,4	%9,0
Yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi	15,2	14,0	17,5	21,1	25,1	18,6	%14,6
Diğer	1,6	2,8	3,9	4,7	5,6	3,7	%2,9
Toplam	79,6	99,5	126,6	151,1	178,7	127,1	%100,0

Tablo 3.32. Türkiye’de amaçlarına göre vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar TL, %)

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü⁶⁷⁸⁻⁶⁷⁹, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü⁶⁸⁰.

Gerçekleştirilmesi veya desteklenmesi hedeflenen amaçlar için yapılan vergi harcama tutarları Tablo 3.32’de yer almaktadır. İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam için yapılan vergi harcaması, toplam vergi harcamalarına oranı ortalama %24,4 ile en yüksek vergi harcamasıdır. Bu alanı sırasıyla; iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması %19,5, altyapı, enerji ve ulaştırma %17,9, yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi %14,6, sağlık ve sosyal amaçlı %9,1, tarım %9, diğer %2,9, ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri %2,3 ve eğitim, kültür, spor ve sanat %0,4 olarak izlemektedir. Eğitim, kültür, spor ve sanat için yapılan vergi harcamalarının binde dört düzeyinde olması gerçekten çok düşük bir oran olarak görülmektedir.

⁶⁷⁸ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). *a.g.m.* s. 286-312.

⁶⁷⁹ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). *a.g.m.* s. 55-103.

⁶⁸⁰ Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *a.g.m.* s. 293-346.

Bu bölümde verilen tablolarda özet olarak, Türkiye’de vergi harcamalarının GSYH’ye oranı 2015-2019 yılları için ortalama %4 düzeyindedir. En çok vergi harcaması GVK ve KDVK kapsamında yapılmıştır. En çok vergi harcaması yapılan alanlar; 1- İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam, 2- İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, 3- Altyapı, enerji ve ulaştırma ve 4- Yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi alanlarıdır. Bu dört alanın ortalama toplam oranı vergi harcamalarının %76’sını oluşturmaktadır. Bu toplamlar, Türkiye’de vergi harcamalarının daha çok ekonomik amaçlar (%87,7) için kullanıldığını göstermektedir. Tam anlamıyla sosyal amaçlı vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payı yaklaşık olarak %9,5 düzeyindedir.

4. VERGİ HARCAMALARININ ETKİNLİK ANALİZİ

4.1. Etkinlik Kavramı

İktisat biliminin temel problemlerinden biri de sınırlı kaynaklarla sınırsız insan isteklerinin karşılanmasıdır. Bu sorunun tam da ortasında etkinlik kavramı karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de çevremize baktığımızda insanların, kamunun ve özel sektörün kaynakları etkin kullanmadığı, bunun da israfa neden olduğu açıkça görülmektedir. Etkinlik ve verimlilik sınırlı olan kaynakların kullanımında ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile sonuçlarına göre tedbirler alınması gereken önemli kavramlardır. Neredeyse bütün ülkelerde bu amaçla çalışmalar ve reformlar yapılmakta, ülke bütçeleri bu çerçevede özellikle çıktı yaklaşımıyla düzenlenmektedir⁶⁸¹. Örneğin İngiltere’de hazine ve diğer kurumlar performans kuralları çerçevesinde etkinlik yaklaşımıyla çalışmalar sonucu 2005 yılından 2008 yılına kadar yıllık yaklaşık 20 milyar pound tasarruf etmiştir. Danimarka 2004 yılından itibaren etkinlik stratejisini yayınlamakta ve bakanlıkların farklı etkinlik araçları arasında eşgüdüm sağlamaktadır⁶⁸².

Etkinlik ve verimlilik kavramları genellikle birbirlerinin yerine kullanılan ve karıştırılan iki kavramdır. Bu bakımdan öncelikle verimliliği tanımlamak daha sonra etkinlik kavramına geçmek daha uygun olacaktır.

4.1.1. Verimlilik

Verimlilik, kısaca çıktı/girdi olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, mal veya hizmet üretiminde oluşan çıktının girdiye oranı verimliliği göstermektedir⁶⁸³. Verimlilik göstergesi

⁶⁸¹ Joumard, I. Kongsrud, P. M. Nam, Y. Price, R. W. R. (2004). “Enhancing the Effectiveness of Public Spending: Experience in OECD Countries”. *Economics Department Working Papers*, No. 380, s. 23.

⁶⁸² Curristine, T. Lonti, Z. Joumard, I. (2007). “Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities”. *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 1, s. 22.

⁶⁸³ Mandl, U. Dierx, A. Ilzkovitz, F. (2008). “The Effectiveness and Efficiency of Public Spending”. *Economic Papers*, European Commission, No. 301, s. 3.

firma veya üretici düzeyinde bilgi vermektedir. Firmaların veya üreticilerin verimliliklerinin birbirleriyle kıyaslanması ise bir etkinlik ölçümüdür⁶⁸⁴.

Genel anlamda verimlilik, ekonomik bir birimin mal veya hizmet üretirken girdilerle çıktılar arasındaki bütünleşme neticesinde en ideal üretim düzeyini ve en ideal girdi miktarını belirleyen kavramdır⁶⁸⁵. Bir firma ya da işletmeye giren hammadde ile üretilen nihai ürün arasında organik bir bağ vardır, bu organik bağın ne derece iyi kullanıldığını ise çıktı/girdi oranı belirlemektedir. Bu anlamda verimlilik, bir mal veya hizmet üretmek amacını taşıyan çıktılar ile bu çıktıyı sağlamak için kullanılan girdilerin ilişkisi olarak belirtilebilecektir. Farklı bir ifadeyle, verimlilik amaçlara ulaşılırken en az girdiyle en üst seviyede çıktı elde edilmesidir⁶⁸⁶.

4.1.2. Etkinlik

Etkinlik kavramı, bir üretim sürecinde kullanılan girdiler ve oluşan çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle etkinlik, oluşan faydaların maliyete oranıdır⁶⁸⁷. Etkinliği, dar ve geniş anlamda olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Dar anlamda etkinlik, parasal değer olarak maliyetler ve faydalardır. Geniş anlamda etkinlik ise, üretim sonucu oluşan ve parasal olarak ifade edilebilen faydalar ile üretim nedeniyle oluşan dışsallıkların toplumsal faydasının toplamının, parasal olarak ifade edilebilen üretim maliyeti, dışsal zararlar ile vergi ve borçlanma ile oluşan fırsat maliyetinin toplamına oranıdır⁶⁸⁸.

Bir toplumda bir kişinin faydasının diğer bir kişinin faydası azaltılmadan artırılmadığı durum ekonomistler tarafından etkinlik olarak değerlendirilmekte, bu etkinliğe Pareto

⁶⁸⁴ İşbilen Yücel, L. (2017). *Veri Zarflama Analizi*. İstanbul: Der Yayınları. s. 10.

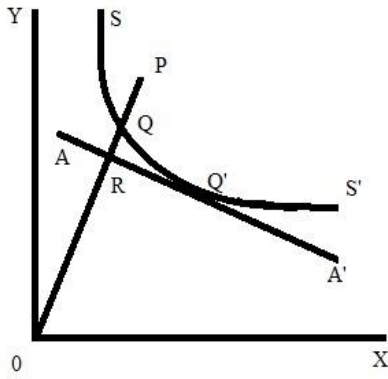
⁶⁸⁵ Akın, E. B. (2019). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, s. 112.

⁶⁸⁶ Akın, E. B. (2019). *a.g.e.* s. 112.

⁶⁸⁷ Ortaç, F. R. (2001). “Kamu Harcamalarının Etkinlik ve Verimliliğinin Ölçümlemesinde Karşılaşılan Sorunlar”. *İktisat-İşletme ve Finans Dergisi*, Mayıs 2001, s. 61.

⁶⁸⁸ Ortaç, F. R. (2001). *a.g.m.* s. 62.

Etkinlik de denilmektedir⁶⁸⁹. Üreticiler açısından ise mevcut çıktının daha az girdi veya mevcut girdi ile daha fazla çıktının üretilmesi etkinlik olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca girdideki azalma oranının çıktıdaki azalma oranından daha fazla olması veya çıktıdaki artış oranının girdideki artış oranından fazla olması, girdi sabitken veya azalırken çıktının artması gibi durumlar da etkinliği artırmaktadır. Pareto etkinliğin temel koşulu rekabetin olmasıdır. Tam rekabet koşullarının sağlandığı bir durumda üretim, tüketim ve kaynakların dağılımında etkinlik sağlanabilecektir⁶⁹⁰.



Şekil 4.1. Basit gösterimde etkinlik

Kaynak: Farrell, J⁶⁹¹.

Etkinlikten bahsedildiği zaman öncelikle üreticinin mevcut girdiyle en çok çıktıyı veya mevcut çıktıyı en az girdiyle üretmesi akla gelmektedir. Etkinliği, ölçeğe göre sabit etkinlik (getiri) ve ölçeğe göre değişken etkinlik şartları altında ayrı değerlendirmek gerekmektedir. Konunun anlaşılması bakımından ve iktisadın temel yaklaşımlarından biri olan diğer şartlar sabitken ve Şekil 4.1.'de yer aldığı üzere etkinlik en basit şekilde ölçeğe göre sabit getiri varsayımı altında gösterilmektedir. Bir üreticinin iki girdi (x ve y) kullanarak üretim yaptığı durumda, etkin üretim fonksiyonunun bilindiği varsayımı altında

⁶⁸⁹ Kutlar, A. Bakırcı, F. (2018). *Veri Zarflama Analizi (Data Envelopment Analysis DEA) Teori ve Uygulama*. Ankara: Orion Yayınevi. s. 86.

⁶⁹⁰ Kutlar, A. Bakırcı, F. (2018). *a.g.e.* s. 87.

⁶⁹¹ Farrell, J. (1957). "The Measurement of Productive Efficiency". *Journal of the Royal Statistical Society, Series A (General)*, Vol. 120, No. 3, s. 254.

üreticinin teknik etkinliği $0Q/0P$ 'dir ve sayısal değeri 1, yüzdesel gösterimi ise %100'dür. Çünkü P noktasındaki çıktıyla aynı düzeyde çıktıyı üretmek için Q noktasında en etkin oranda girdi kullanılmaktadır⁶⁹². Teknik etkinlik, belirli bir girdi kümesinden mümkün olan maksimum çıktıyı üretme kabiliyetidir ve gözlenen çıktılar ve gözlenen girdiler için ulaşılabilir maksimum çıktı arasındaki ilişkidir, örneğin gerçek çıktının maksimum olası çıktıya oranıdır⁶⁹³. P ve R noktaları ise Q noktasına göre etkinsiz ürün bileşimlerini göstermektedir⁶⁹⁴.

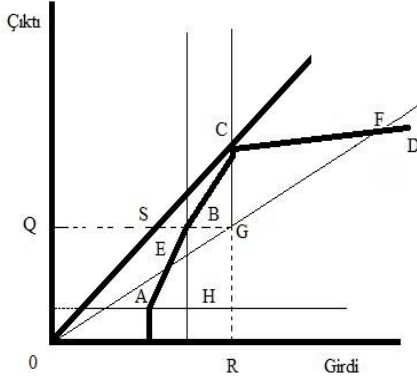
SS' eş ürün eğrisi üzerindeki bütün noktalarda etkinlik en üst seviyededir. SS' eşürün eğrisine teğet çizilen doğrunun eğiminin negatif olması azalan teknik etkinliği dolayısıyla girdilerdeki artış oranının çıktıdaki artıştan fazla olduğunu göstermektedir. $0R/0Q$ oranı fiyat etkinliğini belirlemektedir. Q' noktası en uygun üretim noktasıdır. Çünkü Q' noktasında hem teknik etkinlik 1'e eşittir, hem de fiyat etkinliği sağlanmıştır. $0R/0Q$ oranı teknik, fiyat ve maliyet etkinliğinin tamamını gösteren tüm (ekonomik) etkinlik oranıdır⁶⁹⁵.

⁶⁹² Farrell, J. (1957). *a.g.m.* s. 254.

⁶⁹³ Evans, D. Ajay, T. Murray, C. Lauer, J. (2000). "The Comparative Efficiency of National Health Systems in Producing Health: An Analysis of 191 Countries". *GPE Discussion Paper Series*, Geneva, World Health Organisation, No. 29, s. 3.

⁶⁹⁴ Demirci, A. (2018). *Teori ve Uygulamalarla Veri Zarflama Analizi*. Ankara: Gazi Kitabevi. s. 20.

⁶⁹⁵ Farrell, J. (1957). *a.g.m.* s. 255.



Şekil 4.2. Ölçeğe göre sabit ve ölçeğe göre değişken etkinlik

Kaynak: İşbilen Yücel, L.⁶⁹⁶.

Ölçeğe göre sabit etkinlik ve ölçeğe göre artan etkinlik durumlarına aynı anda bakılacak olursa, bu durum Şekil 4.2’de yer almaktadır. Orijinden çıkan doğru ölçeğe göre sabit etkinliği, A, B, C ve D noktalarından geçen eğri ise ölçeğe göre değişken etkinlik sınırlarını göstermektedir⁶⁹⁷. C noktası, hem ölçeğe göre sabit hem de değişken etkinlik yaklaşımına göre etkin noktadadır. H noktasında üretim yapan bir üretici girdi seviyesini koruyup, çıktı düzeyini yükseltip B noktasına ulaşabilirse teknik etkinliğe ulaşacaktır. Girdi seviyesini azaltıp A noktasına ulaşırsa teknik etkinliğe ulaşmış olacaktır. A noktasından B noktasına ulaşırsa etkinlik anlamında bir değişim olmayıp, verimliliği artacaktır⁶⁹⁸. G noktasında üretim yapan üretici en uygun ölçekte üretim yapmakta olup ancak kaynaklarını israf etmektedir. E ve F noktalarında üretim yapan üreticiler ise ölçek etkin değillerdir. E noktasındaki üretici ölçeğini büyütürse, F noktasındaki üretici de ölçeğini küçültürse etkin noktaya gelecektir. Ölçeğe göre sabit getiri yaklaşımı altında girdi veya çıktı yönelimli ölçümler aynı sonucu verecektir. Örneğin G noktası için girdi yönelimli etkinlik QS/QG

⁶⁹⁶ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 10.

⁶⁹⁷ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 10.

⁶⁹⁸ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 11.

iken, çıktı yönelimli etkinlik RG/RC'dir ve aynı sonucu vermektedir. Ancak değişen getiri altında girdi yönelimli ve çıktı yönelimli etkinlik ölçümleri farklı sonuçlar verecektir⁶⁹⁹.

4.2. Etkinliğin Ölçülmesi ve Analizi

Etkinliğin ve etkinsizliğin ölçülmesi, rasyonel seçim ilke ve uygulamalarının kamu sektörü yönetimine uygulanması, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin dikkate alınması çok önemlidir. Böylece etkinsiz harcamalara son verilecek kaynaklar daha etkin olan alanlara aktarılabilecektir⁷⁰⁰. Verginin finansmanını sınırlamak, kamunun devlete olan güvenini artırmak ve genel üretkenliğe katkıda bulunmak amacıyla kamu sektörü performansındaki iyileşme baskısı zamanla artmıştır. Birçok ülkede, hükümetlerin kamu mal ve hizmetlerine yaptığı harcamaları sınırlamak, daha fazla müşteri odaklı tutum benimsemek için diğer kamu sektörü kuruluşlarına yeni yönetim modelleri getirmek, yönetimi merkeziyetçilikten uzaklaştırmak ve gereksiz hükümet müdahalelerini engellemek amaçlı çalışmalar yapılmaktadır. Kamu yönetimindeki reformlar, hükümet performansını artırmak için en önemli alandır⁷⁰¹. Temel reform hedefleri olarak yönetim uygulamaları, bütçe süreci ve kamu hizmetlerinin sunumunda piyasa mekanizmalarının kullanılması olacaktır. İngiltere ve diğer bazı ülkelerde 1970 ve 1980'lerde izlenen kapsamlı yaklaşımlar, kıta Avrupası ve ABD'de de hedeflenmiş olsa da daha sınırlı reformlar yapılmıştır. Çoğu reform açıkça ülkeye özgü durumlar tarafından belirlenmiştir. Reformların önemli yönleri, memurlara yönelik teşvikleri iyileştirmek ve hizmet sağlayıcılara dış kaynak sağlamak için insan kaynakları yönetimi olmuştur. Zaman içinde mali istikrarı güvence altına almak ve örtülü kamu borcuyla başa çıkmak, kamu harcamalarının maliyet etkinliğini artırırken, yerleşik harcamaları kısıtlamak için reformlar yapılmasını gerektirmektedir⁷⁰².

⁶⁹⁹ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 11.

⁷⁰⁰ Afonso, A. Gaspar, V. (2007). "Dupuit, Pigou and The Cost of Inefficiency in Public Services Provision". *Public Choice*, No. 132, s. 499.

⁷⁰¹ Handler, H. Koebel, B. Reiss, P. Schratzenstaller, M. (2006). "The Size and Performance of Public Sector Activities in Europe: An Overview". *Acta Oeconomica*, Vol. 56, No. 4, s. 416.

⁷⁰² Handler, H. Koebel, B. Reiss, P. Schratzenstaller, M. (2006). *a.g.m.* s. 416.

Etkinliğin ölçülmesinde farklı birçok yöntem kullanılmaktadır. Bunlar parametrik ve parametrik olmayanlar şeklinde iki ana başlıkta değerlendirilebilecektir. Parametrik etkinlik analizine örnek olarak regresyon analizi verilebilecektir. Serbest Atılabilir Zarf Modeli (Free Disposable Hull-FDH), Stokastik Sınır Analizi (Stochastic Frontier Analysis-SFA) ve Veri Zarflama Analizi (Data Envelopment Analysis-DEA) ise parametrik olmayan analizlerdendir⁷⁰³.

Vergi harcamaları özelinde etkinlik ve verimliliğinin ölçülmesinde de bazı yöntemler uygulanmaktadır. Bunlar; etkin vergi oranları analizi, ekonometrik analizler, şirket anketleri ve maliyet verimliliği endeksidir⁷⁰⁴. Çalışmamızda, vergi harcamalarının etkinlik analizinde ekonometrik yaklaşımlardan biri olan veri zarflama analizi kullanılmıştır.

4.2.1. Oran Analizi

Rasyo analizi olarak da adlandırılan oran analizi en basit şekilde y/x olarak, farklı bir ifadeyle çıktı/girdi olarak tanımlanabilecektir. Bu yaklaşım daha çok verimlilik analizinde kullanılmakta ve girdi başına çıktı miktarını vermektedir. Çıktı ve/veya çıktılar elde etmek için birden çok girdi kullanıldığı durumlarda oran analizi yeterli gelmemektedir. Çünkü girdilerin ve çıktıların ağırlıklarına ihtiyaç duyulmaktadır⁷⁰⁵. Oran analizi statik bir yaklaşımdır ve belirli bir zaman dilimi için bilgi vermektedir. Oran analizinde potansiyel çıktı ve girdi kullanılmamakta, var olan değerlerle hesap yapılmaktadır. Bu nedenle etkinlik ölçümünde sınırlı ve yetersiz kalmaktadır⁷⁰⁶.

⁷⁰³ Parmeter, C. F. Kumbhakar, S. C. (2014). "Efficiency Analysis: A Primer on Recent Advances". *Foundations and Trends R in Econometrics*, Vol. 7, Nos. 3-4, s. 194.

⁷⁰⁴ Roca, J. (2010). "Evaluation of The Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits". *Discussion Paper*, Inter-American Development Bank, Institutional Capacity and Finance Sector, No. IDB-DP-136, s. 14, 15, 17.

⁷⁰⁵ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 15.

⁷⁰⁶ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 15.

4.2.2. Regresyon Analizi

Regresyon analizinin temel varsayımı her şeyin ortalamaya evrileceğidir (regress). Regresyonda, bir bağımlı değişkeni etkileyen bağımsız değişkenler belirlenerek ve bu değişkenler ağırlıklandırılarak eşitlik sağlanmaya çalışılmaktadır⁷⁰⁷. Bağımsız değişkenlerin anlamlı olup olmadıkları denetlenmekte ve anlamsız olanlar modelden çıkarılmaktadır. Regresyon analizi iki bağımsız değişkeni analize katabildiği için oran analizine göre çok daha iyi sonuçlar vermektedir. Ayrıca modelde oluşan artıklar teknik etkinlik için ipucu vermektedir. Pozitif artıklar etkinliği, negatif artıklar ise etkinsizliği göstermektedir⁷⁰⁸. Regresyon analizinin üç önemli sakıncası bulunmaktadır. Bunlar⁷⁰⁹;

- 1- Sadece bir bağımlı değişkene (çıktı) ait modelleme yapılabilmektedir. Çoklu çıktı durumları analiz edilememektedir⁷¹⁰.
- 2- Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişki iyi analiz edilmeli, sahte ilişkiler iyi irdelenmelidir. Yoksa, yüksek R^2 (bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama oranı) değerleri oluşan sahte regresyonlar bulunabilmektedir.
- 3- Sonuç en iyiye göre değil, ortalamaya göre hesap edildiğinden birimlerin performansı en iyiye göre değil ortalamaya göre değerlendirilmekte, dolayısıyla bazen yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir⁷¹¹.

4.2.3. Serbest Atılabilir Zarf Modeli

Serbest Atılabilir Zarf Modeli (SAZM)-Free Disposable Hull (FDH) yöntemi, yalnızca kaynakların serbest olarak kullanılabilirliğini varsaydığı için veriler üzerinde en az miktarda kısıtlama getirmektedir.

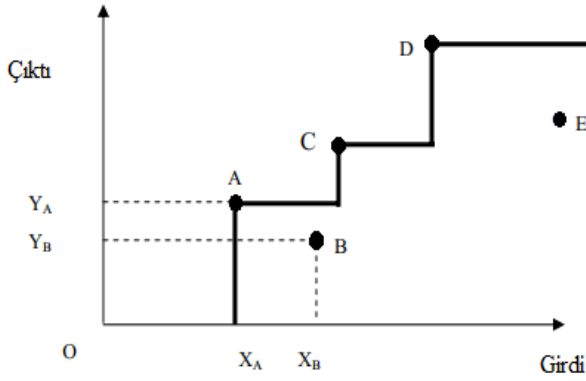
⁷⁰⁷ Demirci, A. (2018). *a.g.e.* s. 10.

⁷⁰⁸ Demirci, A. (2018). *a.g.e.* s. 10.

⁷⁰⁹ Demirci, A. (2018). *a.g.e.* s. 10.

⁷¹⁰ Demirci, A. (2018). *a.g.e.* s. 10.

⁷¹¹ Caiumi, A. (2011). "The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures - A Novel Approach". *OECD Taxation Working Papers*, No. 5, s. 12.



Şekil 4.3. SAZM üretim olasılığı sınırı

Kaynak: Herrera, S. Pang, G.⁷¹².

Şekil 4.3 SAZM üretim imkânı sınırının tek girdili ve tek çıktılı durumunu göstermektedir. A ve B birimleri, sırasıyla Y_A ve Y_B çıktıları üretmek için X_A ve X_B girdilerini kullanmaktadır. B birimi için girdi verimliliği puanı, X_A/X_B bölümü olarak tanımlanmaktadır⁷¹³. Çıktı verimlilik skoru Y_B/Y_A bölümü tarafından verilir. Bir puan, birimin sınırda olduğunu işaret etmektedir. 0,75'lik bir girdi verimliliği puanı, bu birimin aynı çıktı seviyesine ulaşmak için en verimli üreticiyi aşan girdileri kullandığını göstermektedir. 0,75'lik bir çıktı verimliliği skoru, verimsiz üreticinin, aynı girdi alımına sahip en verimli üretici tarafından elde edilen üretimin %75'ine ulaştığını göstermektedir. Çoklu girdi ve çıktı verimlilik testleri benzer bir şekilde tanımlanabilmektedir⁷¹⁴.

Veri Zarflama Analizinin (VZA) sabit (CCR) ve değişen verim (BCC) varsayımlı modellerinde, üretim fonksiyonunun şekli dışbükeydir ve üretim olasılığı çizgisi tüm karar

⁷¹² Herrera, S. Pang, G. (2005). "Efficiency of Public Spending in Developing Countries: An Efficiency Frontier Approach". *World Bank Policy Research Working Paper*, No. 3645, s. 4.

⁷¹³ Herrera, S. Pang, G. (2005). *a.g.m.* s. 3.

⁷¹⁴ Herrera, S. Pang, G. (2005). *a.g.m.* s. 3.

birimlerini kapsamaktadır. FDH yönteminde ise dışbükeylik varsayımı bulunmamakta ve üretim olasılığı çizgisi merdiven basamakları şekline benzemektedir⁷¹⁵.

4.2.4. Veri Zarflama Analizi

VZA parametrik olmayan etkinlik ölçüm yöntemlerinden biridir ve temelini Farrell'in 1957 yılında Royal Statistical Society dergisinde yazmış olduğu The Measurement of Productive Efficiency-Üretken Etkinliğin Ölçülmesi adlı makale oluşturmaktadır. Farrell'in makalesinde, daha fazla kaynak kullanılmadan etkinliği artırarak çıktının artırılmasının öneminden, etkinlik çeşitlerinden ve ölçme yöntemlerinden bahsedilmektedir⁷¹⁶. Farrell'in etkinlik analizi fiziki çıktı ve en iyi uygulamalar üzerine kurulmuştur⁷¹⁷. Daha sonraları, bu çalışmada da kullanacağı üzere, VZA'da parasal değerlerin (value) kullanılarak özellikle kamusal mal ve hizmet üretiminde etkinlik analizi çalışmalarının alanı genişletilmiştir⁷¹⁸.

Charnes, Cooper ve Rhodes Farrell'in etkinlik analizi temelinde, daha sonra soyadlarının baş harfleriyle belirtilecek olan (CCR) yöntemiyle etkinliği modelleme ve ölçme çalışması yapmışlardır. Bu ölçüm ölçeğe göre sabit etkinlik varsayımı altında yapılmıştır. Daha sonra Banker, Charnes ve Cooper ölçeğe göre değişen etkinlik varsayımı altında etkinlik ölçümü yapmış, bu yaklaşım da yine soyadlarının baş harfleri kullanılarak (BCC) yöntemi olarak ifade edilmiştir⁷¹⁹.

VZA yöntemi en etkin karar verici birimleri (KVB)-(decision making unit-DMU) tespit ederek diğerlerini buna göre kıyaslamakta ve etkinsizlik derecelerini belirlemektedir.

⁷¹⁵ Aysu, A. Bakırtaş, D. (2016). "Eğitim, Sağlık ve Sosyal Koruma Harcamalarının Etkinlik Analizi: Türkiye ve Diğer OECD Ülkeleri Değerlendirmesi". *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2016, Sayı: 171, s. 94.

⁷¹⁶ Farrell, J. (1957). *a.g.m.* s. 253.

⁷¹⁷ Dyson, R. G. Shale, E. A. (2010). "Data Envelopment Analysis, Operational Research and Uncertainty". *The Journal of the Operational Research Society*, Vol. 61, No. 1, Part Special Issue for 60th Anniversary of the Journal: Challenges for OR, s. 26.

⁷¹⁸ Fare, R. Grosskopf, S. Whittaker, G. (2004). "On Value Efficiency and Data Envelopment Analysis". *Indian Economic Review*, New Series, Vol. 39, No. 1, Productivity and Efficiency, s. 81.

⁷¹⁹ Charnes, A. Cooper, W. Rhodes, E. (1978). "Measuring The Efficiency of Decision Making Units". *European Journal of Operational Research*, 2(6), s. 429.

VZA'nın temel yaklaşımı ağırlıklı toplam çıktıların ağırlıklı toplam girdilere bölünmesidir. VZA'nın başlıca güçlü yönleri aşağıdaki gibidir⁷²⁰;

- Çoklu girdi ve çoklu çıktı değişkenlerinin kullanılabilmesi mümkündür,
- Değişkenler arasında değişik ölçü birimleri kullanılabilmektedir,
- En iyi veya iyiler ile diğerleri arasında sıralama yapılabilmektedir,
- Modellerde yanlışlık sorunu bulunmamaktadır.

VZA'nın zayıf yönleri ise şöyle sıralanabilecektir⁷²¹;

- Verilerin doğruluğuna çok duyarlıdır,
- Girdilere atfedilen verimlilik puanlarına, dikkate alınmayan diğer faktörler de katkıda bulunabilmektedir,
- Sınır değerler dikkate alınan birimlere bağlıdır.

Ayrıca hem girdi hem de çıktıyı aynı anda dikkate alabilen fakat çok kullanılmayan toplamsal ve çarpımsal model yöntemi de bulunmaktadır⁷²². Analizin girdi ve/veya çıktı

⁷²⁰ Özden, Ü. H. (2008). “Veri Zarflama Analizi (VZA) ile Türkiye’deki Vakıf Üniversitelerinin Etkinliğinin Ölçülmesi”. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt/Vol:37, Sayı/No:2, s. 169.

⁷²¹ Cincera, M. Czarnitzki, D. Thorwarth, S. (2009). “Efficiency of Public Spending in Support of R&D Activities: An International Comparison”. *Economic Papers*, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, No. 376, s. 20.

⁷²² Kişioğlu, Ö. F. (2018). *Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2016 Yıllarının Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, s. 65.

odaklı olması zorunlu veya önemli değilse toplamsal model kullanılabilir. VZA tahmin edicileri doğrusal programlama yoluyla da hesaplanabilmektedir⁷²³.

VZA üç aşamada uygulanmaktadır. Bunlar; uygun KVB'lerin belirlenmesi, KVB'lerin etkinliklerinin ölçülebilmesi için uygun girdilerin ve çıktıların seçilmesi ile etkinlik analizi yapılarak sonuçların değerlendirilmesidir⁷²⁴. Veri zarflama analizi sabit etkinlik (CCR) ve değişen etkinlik (BCC) durumunda, girdi (I) ve çıktı (O) yaklaşımlı olarak uygulanabilmektedir.

1. CCR yaklaşımı

Charnes, Cooper ve Rhodes (1978) tarafından geliştirilen bu yöntemin üç önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlar; ölçeğe göre sabit etkinlik, uygulanabilir girdi-çıkıtı bileşimi kümesinin dışbükeyliği ile girdi ve çıktıların güçlü bir şekilde kullanılabilirliği⁷²⁵. Daha önce de belirtildiği üzere, etkinlik mevcut girdi düzeyinde çıktıların maksimizasyonu veya mevcut çıktı düzeyinde girdilerin minimizasyonu işlemidir. CCR yöntemi ağırlıklı toplam çıktıların ağırlıklı toplam girdilere oranlanmasıdır. CCR yaklaşımının formülasyonu aşağıdaki gibidir⁷²⁶;

$$\max \theta = \frac{\sum_r u_r y_{rj}}{\sum_i v_i x_{ij}} \quad (4.1)$$

$$\frac{\sum_r u_r y_{rj}}{\sum_i v_i x_{ij}} \leq 1$$

$$\frac{u_r}{\sum_i v_i x_{ij}} \geq \varepsilon$$

⁷²³ Simar, L. Wilson, P. W. (2014). "Statistical Approaches for Nonparametric Frontier Models: A Guided Tour". *International Statistical Review*, Volume 83, Issue 1, s. 8.

⁷²⁴ Okursoy, A. Tezsürücü, D. (2014). "Veri Zarflama Analizi ile Görel Etkinliklerin Karşılaştırılması: Türkiye'deki İllerin Kültürel Göstergelerine İlişkin Bir Uygulama". *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 21, Sayı: 2, s. 7.

⁷²⁵ Murillo-Zamorano, L. (2004). "Economic Efficiency and Frontier Techniques". *Journal of Economic Surveys*, Vol. 18, No.1, s. 37.

⁷²⁶ Karacabey, A. A. (2001). "Veri Zarflama Analizi". *A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi GETA Tartışma Metinleri*, No: 33, s. 5.

bu denklemlerde⁷²⁷;

- j VZA'da kıyaslanan karar verme birimlerini,
- r karar verme birimi tarafından üretilen çıktıları,
- i karar verme birimi tarafından kullanılan girdileri,
- θ VZA tarafından değerlendirilen karar verme birimlerinin etkinlik derecesini,
- u_r VZA tarafından r çıktısına atanan katsayı veya ağırlığı,
- y_{rj} j karar verme birimi tarafından üretilen r çıktı miktarını,
- v_i VZA tarafından i girdisine atanan katsayı veya ağırlığı,
- x_{ij} j karar verme birimi tarafından kullanılan i girdi miktarını,
- ε 0'dan büyük bir katsayıdır ve sanal çarpanların pozitif değerli olmaları gerektiğini göstermektedir.

CCR yaklaşımı ölçeğe göre sabit etkinlik varsayımına dayandığı için ister girdi ister çıktı odaklı uygulansın aynı sonucu vermektedir.

2. BCC yaklaşımı

Banker, Charnes ve Cooper tarafından 1984 yılında geliştirilen BCC modeli CCR modelinden farklı olarak ölçeğe göre değişen etkinlik varsayımına dayanmaktadır⁷²⁸. BCC

⁷²⁷ Sherman, H. D. Zhu, J. (2006). *Service Productivity Management Improving Service Performance Using Data Envelopment Analysis (DEA)*. New York: Springer. s. 63.

yöntemi ölçeğe göre değişen etkinliği esas almakta, girdi ve çıktı odaklı olmak üzere iki ayrı şekilde uygulanabilmektedir⁷²⁹.

- Girdi odaklı BCC modeli

Girdi odaklı BCC modelinde temel amaç girdilerde azalmayla birlikte etkinlikte maksimum değere ulaşmaktır. Girdiye yönelik BCC modeli⁷³⁰;

$$\min z = \theta - \varepsilon_1 s^+ - \varepsilon_1 s^- \quad (4.2)$$

şeklinde ifade edilmektedir. Modelin kısıtları aşağıda verilmektedir;

$$1- Y\lambda - s^+ = Y_0$$

$$2- \theta X_0 - X\lambda - s^- = 0$$

$$3- 1\lambda = 1$$

$$4- \lambda, s^+, s^- \geq 0$$

Eşitlik 4.2’de;

- θ girdilerde eşanlı uygulanacak azaltım oranını,

- λ yoğunluk/ağırlık vektörünü,

- ε 0’dan büyük bir katsayıdır ve sanal çarpanların pozitif değerli olmaları gerektiğini,

⁷²⁸ Özçelik, H. Kandemir, B. (2017). “Veri Zarflama Analizi ve İmalat Sektöründe Bir Uygulama”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 22, S. 1, s. 47.

⁷²⁹ Özdemir, D. Topçuoğlu, Ö. Kışioğlu, Ö. F. (2019). “Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2019, Sayı: 176, s. 398.

⁷³⁰ Kutlar, A. Bakırcı, F. (2018). *a.g.e.* s. 163.

- s^- girdi fazlalığını ifade eden aylak değişkeni,

- s^+ çıktı eksikliğini ifade eden aylak değişkeni göstermektedir⁷³¹. θ 'nın 1'e eşit olması durumunda karar verici birim etkindir, girdilerde herhangi bir azaltmaya gerek kalmamıştır.

Yukarıda gösterilen yapı girdi yönelimli BCC modelinin primal formülasyonudur. Dual formülasyon ise aşağıdaki gibi gösterilebilecektir⁷³²;

$$\max \omega = \mu^T Y_0 + u_0 \quad (4.3)$$

şeklinde ifade edilmektedir. Modelin kısıtları aşağıda verilmektedir;

$$1- v^T X_0 = 1$$

$$2- \mu^T Y_0 - v^T X + u_0 \leq 0$$

$$3- \mu^T \leq -\varepsilon \cdot 1$$

4- $-v^T \leq \varepsilon \cdot 1$, u_0 serbest işaretli değişkendir ve pozitif veya negatif değerler alabilmektedir. Sanal girdi miktarının 1'e eşit olması koşulu altında optimal çıktının en çok 1'e eşit olacak şekilde maksimizasyonunu sağlamaktadır. BCC modelinin primal ve dual formülasyonu aynı sonuçları vermektedir⁷³³.

- Çıktı odaklı BCC modeli

⁷³¹ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 29.

⁷³² Kutlar, A. Bakırcı, F. (2018). *a.g.e.* s. 164.

⁷³³ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 30.

Çıktı odaklı BCC Modelinin girdi odaklı modelden farkı, doğrusal programlamanın orantılı çıktı artırımını gerçekleştirmek için η parametresinin maksimum yapılmasıdır⁷³⁴. Çıktıya yönelik BCC modeli;

$$BCC_0 \max \eta_B \quad (4.4)$$

şeklinde ifade edilmektedir. Modelin kısıtları aşağıda verilmektedir⁷³⁵;

$$1- X\lambda \leq x_0$$

$$2- \eta_B y_0 - Y\lambda \leq 0$$

$$3- e\lambda = 1$$

$$4- \lambda \geq 0$$

Bu form çıktı odaklı BCC modelinin primal formülasyonudur. BCC dual model, primal modelle özdeş sonuçlar vermektedir⁷³⁶.

4.3. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Etkinlik Analizi

Vergi harcaması uygulamaları hakkındaki literatür, bu harcamaların; verimliliği, etkinliği, adaleti ve eşitliği sağlaması ile ilgili çeşitli endişeleri barındırmaktadır. Örneğin, vergi mükellefleri vergi teşviklerinden yararlanmak için, kâr amacı gütmeyen hayır amaçlı veya normalde tercih etmeyecekleri faaliyetlerde bulunurlarsa, vergi harcamaları ekonomik olarak verimsizliğe neden olabilecektir⁷³⁷. Ekonomik verimlilik, vergi harcamalarının vergi oranları ile etkileşim biçiminden de etkilenmektedir. Dolayısıyla, bazı vergi harcamaları,

⁷³⁴ Kutlar, A. Bakırcı, F. (2018). *a.g.e.* s. 164.

⁷³⁵ Kutlar, A. Bakırcı, F. (2018). *a.g.e.* s. 165.

⁷³⁶ İşbilen Yücel, L. (2017). *a.g.e.* s. 30.

⁷³⁷ Cavalcanti, C. B. Li, Z. (2000). “Reforming Tax Expenditures Programs in Poland”. *Policy Research Working Paper*, The World Bank Europe and Central Asia Region Poverty Reduction and Economic Management Sector Unit, s. 5.

vergi yasalarını karmaşıktırarak ve vergi uyumunu engelleyerek kaynakları israf edebilecektir⁷³⁸. Bununla birlikte, literatür, vergi harcaması uygulamalarının, belirli faaliyetleri teşvik etmede doğrudan ödemelerden daha etkili olabileceğini de kabul etmektedir⁷³⁹. Bunun bir örneği, vergi mükelleflerine başlıları için verilen teşviklerdir. Bu teşvikler devlet vergi gelirlerini düşürebilecek, ancak bu durum hayır faaliyetlerine verilen desteğin artmasıyla dengelenecektir. Literatürde dile getirilen bir diğer endişe ise, vergi harcamalarından yararlanan tüm vergi mükelleflerinin uygun olmaması nedeniyle, vergi sisteminin adaletsiz olduğu algısına katkıda bulunabileceğidir⁷⁴⁰. Vergi harcamaları, vergi teşvikli faaliyetlerde bulunup bulunmadıklarına bağlı olarak benzer gelir ve giderlere sahip bireylerin farklı miktarlarda vergi ödemesi ile sonuçlanabilecektir. Benzer durumda olan kişiler için bu farklı vergi yükümlülüğü yatay eşitliğin ihlalidir. Vergi harcamaları, gelir sınıfları arasında haksız yere dağıtıldığında dikey eşitliği de ihlal edecektir⁷⁴¹.

Türkiye’de de vergi harcamaları uzun zamandır çeşitli açılardan tartışılan bir konu olmuştur. Vergi harcamalarının etkinlik ve verimlilik açısından tartışılmasının yanında bazı vergi harcamalarının Anayasaya aykırılığı da iddia edilen bir konu olmuştur. Örneğin bir çalışmada⁷⁴²; vergi harcamalarının, verginin genellik ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu öne sürülmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi, vergi harcamalarıyla ilgili açılan iptal davalarında bu ayrıcalıklı uygulamaları, Anayasanın 2’nci maddesindeki hukuk devleti, 10’uncu maddesindeki eşitlik ve 73’üncü maddesindeki mali güç ilkelerine aykırı görmeyerek reddetmiştir⁷⁴³.

Kamu kesiminin etkinliği son çeyrek yüzyıldır kamu maliyesi alanında hayli yer tutan bir literatür oluşturmıştır. Ülkeler, kamu kesiminin etkin olduğu ve olmadığı alanları

⁷³⁸ Cavalcanti, C. B. Li, Z. (2000). *a.g.m.* s. 5.

⁷³⁹ Cavalcanti, C. B. Li, Z. (2000). *a.g.m.* s. 6.

⁷⁴⁰ Cavalcanti, C. B. Li, Z. (2000). *a.g.m.* s. 6.

⁷⁴¹ Cavalcanti, C. B. Li, Z. (2000). *a.g.m.* s. 6.

⁷⁴² Hepaksaz, E. Öz, E. (2009). “Türkiye’de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları*, Sayı: 254, s. 9.

⁷⁴³ Batirel, Ö. F. (2013). “Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk”. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 24, Güz 2013/2, s. 20.

belirleyerek özel sektöre açacağı, belki tamamen devredeceği ekonomik alanları belirlemek için yoğun çalışmalar yapmaktadırlar. Bu amaçla çeşitli analiz ve bütçeleme yöntemleri ortaya çıkmıştır⁷⁴⁴. Vergi harcaması olarak değerlendirilen muafiyet, indirim, istisna ve erteleme gibi uygulamaların da bu kapsamda ekonomik ve sosyal etkilerinin değerlendirilmesi, fayda-maliyet, etkinlik ve verimlilik analizlerinin yapılması gerekmektedir⁷⁴⁵.

Kamu kesiminde etkinlik değerlendirmesi yapılırken çıktının nasıl ölçüleceği önemli sorunlardan biridir⁷⁴⁶. Kamu harcamalarının yapıldığı alanlarda bazen doğrudan fiziki bir girdi ve/veya çıktı elde etmek mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla parasal değerler kullanılarak analiz yapılması gerekebilmektedir. Özellikle, toplulaştırılmış ve uluslararası verilerin olduğu durumlarda ölçme sorunları ve verilerin toplulaştırılırken alt detayların kaybolması gibi nedenlerle etkinlik ölçümü daha karmaşık hale gelebilmektedir⁷⁴⁷. Ancak VZA bu durumlara uygun, diğer yöntemlere göre daha esnek bir analiz yöntemidir⁷⁴⁸.

Bu çalışmada, ülkelerin vergi harcaması raporlarına ulaşmak için Redonda ve Neubig'in 2018 yılında yayınladığı makalenin⁷⁴⁹ ekinde yer alan ilgili kurum, kuruluş ve vergi harcaması raporunun internet adreslerinden yararlanılmış, makalede eksik veya linki eskimiş raporlar için ilgili kurumun sayfasında arama yapılarak raporlara ulaşılmaya çalışılmıştır. İlgili makalede Yunanistan için Maliye Bakanlığı adres gösterilmiş, vergi harcama raporunun isteyenlere gönderildiği yazılmakla birlikte, Yunanistan Maliye

⁷⁴⁴ Afonso, A. Schuknecht, L. Tanzi, V. (2005). "Public Sector Efficiency: An International Comparison". *Public Choice*, No. 123, s. 321.

⁷⁴⁵ Öz, E. (2002). "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi". *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:1, s. 29.

⁷⁴⁶ Borge, L. E. Torberg, F. Tovmo, P. (2008). "Public Sector Efficiency: The Roles of Political and Budgetary Institutions, Fiscal Capacity, and Democratic Participation". *Public Choice*, Vol. 136, No. 3/4, s. 477.

⁷⁴⁷ Afonso, A. Schuknecht, L. Tanzi, V. (2006). "Public Sector Efficiency: Evidence for New EU Member States and Emerging Markets". *European Central Bank Working Paper*, No. 581, s. 7.

⁷⁴⁸ Banker, R. D. Hsuihui, C. Ram, N. (2007). "Estimating DEA Technical and Allocative Inefficiency Using Aggregate Cost or Revenue Data". *Journal of Productivity Analysis*, Vol. 27, No. 2, Special issue on Productivity Measurement in Complex Services Industries, s. 115.

⁷⁴⁹ Redonda, A. Neubig, T. (2018). "Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies". Council on Economic Policies, *Discussion Note 2018/3*, s. 31-32.

Bakanlığı'na yazılan elektronik postaya herhangi bir geri dönüş olmamıştır. Benzer bir durum Japonya için de yaşanmıştır.

Vergi harcaması değerleri, Türkiye ve diğer ülkelerin vergi harcama raporlarından gerek yerel para birimi gerek ABD doları cinsinden derlenmiş, yerel para birimi cinsinden derlenen veriler ABD dolarına çevrilmiş ve 2'nci bölümde tablolar bu şekilde yapılmış, bu değerlerin ilgili ülke GSYH'sine oranlarına VZA yöntemi uygulanarak sonuçlar elde edilmiştir. Veri zarflama analizinde, bütçe ve vergi harcama verileri GSYH'nin yüzdesi olarak kullanılmıştır.

Ekonomik büyüme açısından, kalkınma carileri olarak adlandırılan ve etkileri bir yıldan daha uzun döneme yayılan eğitim ve sağlık harcamaları ile ar-ge gibi alanlarda yapılan harcamalar oldukça önemlidir⁷⁵⁰. Bu nedenle, çalışmanın analiz çerçevesi eğitim, sağlık ve ar-ge olarak belirlenmiştir. Eğitim, sağlık ve ar-ge harcamaları çok büyük harcama alanlarının olması yanında, bir toplumun refah ve gelişmişlik seviyesini gösteren önemli göstergelerdir⁷⁵¹.

Vergi harcama raporlarının çoğunluğu, ülkelerin yerel dillerinde olduğu için çeviri yapılması gerekmiştir. Bu çeviriler esnasında bazı ülkelerin vergi harcaması kavramı yerine vergi faydaları-yararları, vergi teşviki (Hindistan) ve vergi avantajları-faydaları (örneğin, Almanya ve İsrail) gibi başka kavramları kullandıkları görülmüştür. Ülkelerin mali literatürlerinin farklılık göstermesi ülkelerin içinden geçtikleri ekonomik ve sosyal gelişim süreçleri dikkate alındığında tabi karşılanmalıdır. Hangi tanımlama kullanırsa kullansın ifade ettiği şeyin vergi harcaması olduğu görülmektedir. Ancak burada doğrudan verilen teşviklere dikkat edilmesi gerekmektedir ki, bazı ülkelerin (örneğin, Almanya ve Avusturya) yayınladığı vergi harcama raporlarında doğrudan verilen teşvikler de yer almaktadır.

⁷⁵⁰ Işık, N. Demir, B. (2012). "Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediyesi Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama". *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, s. 151.

⁷⁵¹ Afonso, A. Aubyn, St. M. (2005). "Non-parametric Approaches to Educational and Health Expenditures Efficiency in OECD Countries". *Journal of Applied Economics*, Vol: VIII, No. 2, s. 228.

Bazı ülkeler raporlarını “pdf” bazı ülkeler ise hem “pdf” hem de “xls” uzantılı olarak yayınlamaktadırlar. Pdf uzantılı dosyalarla çalışmak “doc”, “docx”, “xls” veya “xlsx” uzantılı dosyalara göre bir hayli zordur. Buna ek olarak, bazı ülkeler (örneğin, Meksika) pdf uzantılı dosyayı kopyalamaya kapattığı için, çeviri yapılırken vergi harcama konularını ve başlıklarını tek tek elle yazmak gerekmiştir. Ayrıca, bazı ülkeler yayınladıkları raporlarda ayrıntılı ve alt başlıklar kullandıkları halde, bazı ülkeler genel başlıklar kullanarak analize çok uygun olmayan belgeler yayınlamaktadırlar.

Vergi harcama raporlarını bazı ülkelerde Maliye Bakanlığı’nın (örneğin, Türkiye), bazı ülkelerde Hazine veya Finans Bakanlığı’nın (örneğin, ABD) ve bazı ülkelerde ise Parlamento’nun yayınladığı görülmektedir. Ayrıca, bazı ülkelerin (örneğin, ABD ve İngiltere) vergi harcaması hesaplamalarında yüksek tecrübe ve iyi teknikler kullandığı, dolayısıyla hesaplamalarının çok iyi, diğer ülkelerin ise bu konuda biraz daha geride olduğu net bir biçimde görülmektedir.

Çalışmada, Tablo 4.1’de yer alan ülkelerin vergi harcama raporları elde edilmiş, ilerleyen bölümde anlatılacağı şekilde ABD dolarına çevrilmiş ve tablolamalar bu şekilde yapılmış, VZA’da ise bütçe ve vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payları kullanılmıştır.

Ülke	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
ABD	1 351,4	1 548,5	1 615,9	1 443,8	1 361,8	1 464,3
İngiltere	210,0	200,4	187,0	201,4	198,2	199,4
Avustralya	115,2	116,0	125,8	141,2	138,8	127,4
Hollanda	107,7	110,1	115,7	122,6	116,2	114,5
Fransa	90,9	92,2	101,5	117,9	109,9	102,5
Kanada	93,7	94,9	107,9	104,6	109,2	102,1
Brezilya	84,9	77,6	89,3	77,6	77,7	81,4
İtalya			53,0	63,4	61,2	59,2
İspanya	45,6	40,7	36,0	38,5	41,3	40,4
İrlanda	29,7	38,9	50,0			39,5
Almanya	35,6	34,6	34,5	37,4	36,0	35,6
Meksika	31,1	28,3	32,3	35,7	36,3	32,7
Güney Kore			32,7			32,7
Türkiye	29,3	33,0	34,7	31,3	31,5	31,9
Hindistan			31,0	31,0	31,4	31,1
Belçika	29,2	29,5				29,4
İsveç	20,3	17,7	19,9	19,3	19,8	19,4
Norveç	18,0	17,0	18,3	18,9	17,7	18,0
İsrail			17,2	17,8		17,5
Avusturya	16,2	16,3	17,0	18,3		17,0
Finlandiya	13,9	14,0	15,6	17,4	16,2	15,4
Güney Afrika	13,6	12,9	15,8	15,9		14,6
Arjantin	15,1	15,2	16,4	11,0	9,3	13,4
Portekiz	10,2	10,5	12,9	13,5		11,8
Danimarka			7,7	8,3	7,9	8,0
Şili	9,5	8,2	6,8	6,1	6,5	7,4
Yeni Zelanda	2,7	2,5	2,5	2,5	2,8	2,6
Estonya		0,4	0,4	0,2	0,3	0,3

Tablo 4.1. Ülkelerin vergi harcamaları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁷⁵².

Ülkelerin 2015-2019 yılları arasında yaptıkları ve/veya tahmin ettikleri vergi harcamaları Tablo 4.1’de yer almaktadır. Türkiye, tabloda yer alan ülkeler içerisinde toplam vergi harcamalarında 14’üncü sıradadır. Tablo 4.1’deki veriler şu şekilde elde edilmiştir; öncelikle vergi harcaması tutarları yayınlanan raporlardan ülke yerel para birimi bazında elde edilmiş, önceki yıllarda yayınlanan raporda yer alan ilgili yıl verileri son yayınlanan raporda örtüşen yıl verileriyle güncellenmiştir. İlgili ülkenin cari fiyatlarla yerel para

⁷⁵² 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarının birleştirilmiş halidir.

birimi cinsinden GSYH değeri, cari fiyatlarla ABD doları cinsinden GSYH değerine bölünerek ilgili yıl ortalama kuru elde edilmiştir. Yerel para birimi cinsinde vergi harcaması değerleri bu ortalama kura bölünerek ABD doları cinsinden vergi harcamaları elde edilmiş, 2'nci ve bu bölümdeki tablolar bu şekilde yapılmıştır. Veri zarflama analizlerinde ise bütçe ve vergi harcamaları GSYH'nin yüzdesi olarak kullanılmıştır.

Ortalama kur hesabına örnek bir uygulama Tablo 4.2'de gösterilmektedir.

Ülke	Gösterge adı	2015	2016	2017	2018	2019
Türkiye	GSYH (cari YPB, milyar) (A)	2 339	2 609	3 111	3 724	4 280
Türkiye	GSYH (cari ABD doları, milyar) (B)	860	864	853	771	754
Türkiye	Çalışmada kullanılan kur (A/B)	2,720	3,020	3,648	4,828	5,674
Türkiye	Ortalama kur (C)	2,722	3,024	3,651	4,818	5,676
Avusturya	GSYH (cari YPB, milyar) (A)	344	357	370	386	399
Avusturya	GSYH (cari ABD doları, milyar) (B)	382	395	418	456	446
Avusturya	Çalışmada kullanılan kur (A/B)	0,902	0,904	0,885	0,847	0,893
Avusturya	Ortalama Kur (C)	0,901	0,904	0,887	0,848	0,893

Tablo 4.2. Çalışmada elde edilen paritenin güvenilirlik kontrolü, 2015-2019

Kaynak: The World Bank⁷⁵³⁻⁷⁵⁴, TCMB⁷⁵⁵, Investing.com⁷⁵⁶.

Türkiye ve Avusturya için örnek bir parite (kur) elde etme yöntemi Tablo 4.2'de yer almaktadır. Diğer ülkeler için de pariteler aynı yöntemle elde edilmiştir. Öncelikle, Dünya Bankası'nın veritabanından ülkelerin yerel para birimi (YPB) cinsinden GSYH değerleri ve ABD doları bazında GSYH verileri derlenmiştir. Sonra bu değerler bölünerek (A/B) USD/YPB paritesi elde edilmiştir. Kullanılan paritenin güvenilirliğini test etmek amacıyla, Türkiye için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) veritabanından 01/01/2015-31/12/2019 yılları için kur (C) verisi alınmış, Avusturya (Euro) için ise "investing.com" internet sitesinden USD/EUR paritesi verileri gün bazında 01/01/2015-31/12/2019 tarihleri aralığında elde edilmiş, her yıl için ortalaması alınarak ortalama kur (C) oluşturulmuştur.

⁷⁵³ İnternet: The World Bank. (2020a). "GDP (Current LCU)". Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CN> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁵⁴ İnternet: The World Bank. (2020b). "GDP (Current US\$)". Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁵⁵ İnternet: TCMB. (2020). "Kurlar-Döviz Kurları". Web: https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/#collapse_2 adresinden 06.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁵⁶ İnternet: Investing.com. (2020). "USD/EUR Geçmiş Verileri". Web: <https://tr.investing.com/currencies/usd-eur-historical-data> adresinden 06.08.2020 tarihinde alınmıştır.

Tabloda da görüleceği üzere hesaplanan parite (A/B) ile açıklanan kur (C) neredeyse aynıdır. Çalışmada yer alan tüm ülkeler için aynı yöntemle kurlar elde edilmiş ve YPB cinsinden açıkladıkları vergi harcaması değerleri ABD dolarına çevrilmiştir.

Ülke	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
ABD	18 219	18 707	19 485	20 580	21 428	19 684
Almanya	3 361	3 467	3 666	3 950	3 846	3 658
İngiltere	2 929	2 694	2 666	2 861	2 827	2 795
Fransa	2 438	2 471	2 595	2 788	2 716	2 602
Hindistan	2 104	2 295	2 653	2 713	2 875	2 528
İtalya	1 836	1 876	1 962	2 086	2 001	1 952
Brezilya	1 802	1 796	2 063	1 885	1 840	1 877
Kanada	1 556	1 528	1 650	1 716	1 736	1 637
Güney Kore	1 466	1 500	1 624	1 721	1 642	1 591
Avustralya	1 352	1 209	1 330	1 434	1 393	1 343
İspanya	1 195	1 232	1 313	1 420	1 394	1 311
Meksika	1 171	1 078	1 158	1 221	1 258	1 177
Hollanda	765	784	834	914	909	841
Türkiye	860	864	853	771	754	820
Arjantin	595	558	643	520	450	553
İsveç	505	516	541	555	531	530
Belçika	462	476	504	543	530	503
Avusturya	382	395	418	456	446	419
Norveç	386	369	398	434	403	398
İsrail	300	319	353	371	395	348
İrlanda	291	301	336	383	389	340
Güney Afrika	318	296	350	368	351	337
Danimarka	303	313	329	356	348	330
Şili	244	250	277	298	282	270
Finlandiya	234	241	255	276	269	255
Portekiz	199	206	221	241	238	221
Yeni Zelanda	177	188	205	208	207	197
Estonya	23	24	27	31	31	27

Tablo 4.3. Ülkelerin gayrisafi yurtiçi hâsılları, 2015-2019 (milyar ABD doları)

Kaynak: The World Bank⁷⁵⁷.

Çalışmada, verisi kullanılan ülkelerin ABD doları cinsinden GSYH değerleri Tablo 4.3'te verilmektedir. Tabloda yer alan ülkelerin Estonya hariç dünyanın GSYH'si yüksek ülkeleri

⁷⁵⁷ İnternet: The World Bank. (2020b). "GDP (Current US\$)". Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

olduğu görülmektedir. Tabloda Japonya, Çin, Rusya, Suudi Arabistan ve İran gibi GSYH'si yüksek diğer ülkeler bulunmamaktadır. Bu ülkelerden bilindiği kadarıyla Japonya hariç diğerleri vergi harcaması raporu yayınlamamaktadırlar. Ancak, kaynaklarda Japonya'nın vergi harcaması raporu yayınladığı belirtilmekle beraber yapılan araştırmalarda böyle bir rapora ulaşılamamış, elektronik posta yoluyla talep edilmiş ancak herhangi bir geri dönüş olmamıştır.

Ülke	2015	2016	2017	2018	2019
Arjantin	5 955	8 228	10 645	14 606	21 650
Avustralya	1 625	1 661	1 764	1 850	1 947
Avusturya	344	357	370	386	399
Belçika	417	430	446	460	473
Brezilya	5 996	6 269	6 583	6 889	7 257
Kanada	1 990	2 026	2 141	2 224	2 304
Şili	159 553	169 537	179 756	191 266	198 441
Danimarka	2 036	2 108	2 175	2 246	2 321
Estonya	21	22	24	26	28
Finlandiya	211	218	226	234	240
Fransa	2 198	2 234	2 297	2 361	2 426
Almanya	3 030	3 134	3 245	3 344	3 435
Hindistan	137 719	153 917	170 983	189 712	203 848
İrlanda	263	272	297	324	347
İsrail	1 165	1 225	1 272	1 331	1 408
İtalya	1 655	1 696	1 737	1 766	1 788
Güney Kore	1 658 020	1 740 780	1 835 698	1 893 497	1 913 964
Meksika	18 551	20 118	21 912	23 492	24 239
Hollanda	690	708	738	774	812
Yeni Zelanda	254	270	289	300	314
Norveç	3 111	3 098	3 295	3 531	3 549
Portekiz	180	186	196	204	212
Güney Afrika	4 050	4 359	4 654	4 874	5 078
İspanya	1 078	1 114	1 162	1 202	1 245
İsveç	4 260	4 415	4 625	4 828	5 021
Türkiye	2 339	2 609	3 111	3 724	4 280
İngiltere	1 917	1 995	2 072	2 144	2 215
ABD	18 219	18 707	19 485	20 580	21 428

Tablo 4.4. Gayrisafi yurtiçi hâsıla, 2015-2019 (milyar YPB)

Kaynak: The World Bank⁷⁵⁸.

⁷⁵⁸ İnternet: The World Bank. (2020a). "GDP (Current LCU)". Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CN> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

Çalışmada seçilen ülkelerin, YPB cinsinden GSYH değerleri Tablo 4.4'te verilmektedir. Ülkelerin yerel para birimi cinsinde olan vergi harcamaları ABD dolarına dönüştürülürken bu tablodaki değerler, Tablo 4.3'teki değerlere bölünerek elde edilen kurlar kullanılmıştır.

Ülke	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Hollanda	14,1	14,1	13,9	13,4	12,8	13,6
İrlanda	10,2	12,9	14,9			12,7
Avustralya	8,5	9,6	9,5	9,8	10,0	9,5
ABD	7,4	8,3	8,3	7,0	6,4	7,5
İngiltere	7,2	7,4	7,0	7,0	7,0	7,1
Belçika	6,3	6,2				6,3
Kanada	6,0	6,2	6,5	6,1	6,3	6,2
Finlandiya	5,9	5,8	6,1	6,3	6,0	6,0
Portekiz	5,1	5,1	5,8	5,6		5,4
İsrail			4,9	4,8		4,8
Norveç	4,7	4,6	4,6	4,4	4,4	4,5
Güney Afrika	4,3	4,4	4,5	4,3		4,4
Brezilya	4,7	4,3	4,3	4,1	4,2	4,3
Avusturya	4,2	4,1	4,1	4,0		4,1
Fransa	3,7	3,7	3,9	4,2	4,0	3,9
Türkiye	3,4	3,8	4,1	4,1	4,2	3,9
İsveç	4,0	3,4	3,7	3,5	3,7	3,7
İspanya	3,8	3,3	2,7	2,7	3,0	3,1
İtalya			2,7	3,0	3,1	2,9
Şili	3,9	3,3	2,5	2,0	2,3	2,8
Meksika	2,7	2,6	2,8	2,9	2,9	2,8
Arjantin	2,5	2,7	2,5	2,1	2,1	2,4
Danimarka			2,3	2,3	2,3	2,3
Güney Kore			2,0			2,0
Yeni Zelanda	1,5	1,3	1,2	1,2	1,4	1,3
Estonya		1,6	1,6	0,8	0,9	1,2
Hindistan			1,2	1,1	1,1	1,1
Almanya	1,1	1,0	0,9	0,9	0,9	1,0

Tablo 4.5. GSYH'nin yüzdesi olarak vergi harcamaları, 2015-2019 (%)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁷⁵⁹, The World Bank⁷⁶⁰.

⁷⁵⁹ 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarından derlenmiştir. Güney Kore'nin 2016-2017 bütçe harcamaları, $Y = \alpha + \beta_1 + \beta_2 + \varepsilon$ modeliyle tahmin edilmiştir.

⁷⁶⁰ İnternet: The World Bank. (2020b). "GDP (Current US\$)". Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

Verisi derlenen ülkelerin vergi harcamalarının ilgili ülke GSYH'sine oranları Tablo 4.5'te gösterilmektedir. Kimi ülkelerde, örneğin Hollanda ve İrlanda'da bu oran %13'lere çıkarken, kimi ülkelerde de örneğin Almanya ve Hindistan'da %1'lerde olduğu görülmektedir. Bu durumun en önemli nedeni vergi harcamasını ölçme ve değerlendirme probleminin yanı sıra, ülkelerin teşvik politikasıdır. Hollanda ve İrlanda gibi ülkeler hedefledikleri ekonomik ve sosyal politikalara ulaşmak için vergi sistemini yoğunlukla kullanırlarken, Almanya gibi diğer ülkeler doğrudan teşvik uygulamasına ağırlık verebilmektedir. Ayrıca, özellikle ABD ve İngiltere gibi ülkeler vergi harcamalarına bir politika aracı olarak büyük önem vermektedir. Bu ülkelerde, vergi harcaması sonuçları stratejik planlar çerçevesinde değerlendirmekte ve halk ayrıntılı raporlarla sonuçlardan haberdar edilmektedir. Birçok ülke ise, vergi harcamalarının önemini tam anlamıyla kavrayamamış bir şekilde, sadece şeffaf yönetim anlayışına uygun hareket edip, vergi harcama raporlarını yayınlamakla yetinmektedirler⁷⁶¹. Dünya ortalamasına (verisi derlenebilen ülkeler için) bakıldığında vergi harcamalarının GSYH'ye oranının (ağırlıklandırmadan basit ortalama ile) 2015 yılında %5,2, 2016 yılında %5,2, 2017 yılında %4,8, 2018 yılında %4,3 ve 2019 yılında ise %4,2 olarak gerçekleştiği görülmektedir. 2015-2019 dönemi tüm ülkelerin ortalaması %4,7 olarak gerçekleşmiştir. Bu veriler ışığında, Türkiye'nin yaptığı vergi harcamalarının ortalamanın altında olduğu görülmektedir.

⁷⁶¹ Fikir, H. (2012). "Vergi Harcaması Politikası". *Vergi Raporu*, Sayı: 157, s. 70.

Ülke	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
İrlanda	6 310	8 182	10 391			8 294
Hollanda	6 361	6 465	6 752	7 115	6 705	6 680
Avustralya	4 837	4 795	5 113	5 652	5 474	5 174
ABD	4 215	4 795	4 972	4 420	4 149	4 510
Norveç	3 468	3 239	3 474	3 566	3 310	3 411
İngiltere	3 225	3 054	2 831	3 031	2 966	3 021
Finlandiya	2 530	2 548	2 838	3 146	2 943	2 801
Kanada	2 624	2 627	2 953	2 823	2 906	2 787
Belçika	2 588	2 606				2 597
İsrail			1 974	2 008		1 991
Avusturya	1 878	1 871	1 932	2 070		1 938
İsveç	2 072	1 781	1 975	1 894	1 930	1 930
Fransa	1 365	1 382	1 519	1 760	1 639	1 533
Danimarka			1 337	1 426	1 362	1 375
Portekiz	985	1 022	1 252	1 314		1 143
İtalya			876	1 049	1 015	980
İspanya	981	876	773	823	877	866
Güney Kore			637			637
Yeni Zelanda	594	528	531	508	576	547
Almanya	436	420	418	451	433	432
Şili	526	449	369	324	341	402
Türkiye	373	413	428	380	378	394
Brezilya	415	377	429	370	368	392
Arjantin	349	348	372	248	207	305
Meksika	255	229	259	283	285	262
Güney Afrika	246	229	278	275		257
Estonya		292	329	184	203	252
Hindistan			23	23	23	23

Tablo 4.6. Kişi başına düşen vergi harcaması 2015-2019 (ABD doları)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁷⁶², The World Bank⁷⁶³.

Kişi başına düşen vergi harcamaları, Tablo 4.6’da yer almaktadır. Tablo 4.1’de yer alan vergi harcaması değerleri, ülke nüfuslarına bölünerek kişi başına düşen vergi harcaması tutarları bulunmuştur. Türkiye kişi başına düşen vergi harcaması sıralamasında, ortalama göz önüne alındığında, tablodaki ülkeler içerisinde 22’nci sıradadır.

⁷⁶² 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarının veya listelerinin birleştirilmiş halidir.

⁷⁶³ İnternet: The World Bank. (2020d). “World Development Indicators”. Web: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=SP.POP.TOTL&country=> adresinden 06.08.2020 tarihinde alınmıştır.

Daha önce de belirtildiği üzere, çalışmada etkinliği ölçülecek alanlar eğitim, sağlık ve ar-ge olarak belirlenmiştir. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) tarafından yayınlanan Human Development Index (HDI)-İnsani Gelişmişlik Endeksi'nin (İGE) alt bileşenlerinden olan eğitim ve yaşam beklentisi endeksleri vergi harcamalarının bu alanlardaki etkinlik değerlendirmesi için kullanılmıştır. İGE esasen üç endeksin bileşiminden oluşmaktadır. Bunlar; eğitim, yaşam beklentisi ve milli gelir endeksleridir. Eğitim ve sağlık alanında yapılan kamu harcamalarının etkinliğini araştıran benzer bir çalışmada⁷⁶⁴ da İGE'nin kullanıldığı görülmektedir. Ar-ge alanı için ise Cornell Üniversitesi, Institut Européen d'Administration des Affaires (INSEAD)-Avrupa İşletme Yönetimi Enstitüsü ve Birleşmiş Milletler'in uzmanlaşmış bir ajansı olan World Intellectual Property Organization (WIPO)-Dünya Fikrî Mülkiyet Örgütü tarafından yayınlanan Global Inovation Index (GII)-Küresel Yenilik Endeksi (KYE) ar-ge vergi harcamalarının etkinliğinin ölçülmesi amacıyla kullanılmıştır. İlerleyen bölümlerde etkinliği ölçülen vergi harcaması alanları içerisinde bu endeksler ile ilgili detaylı açıklamalar yapılacaktır.

Veri zarflama analizinde, modelin girdi ya da çıktı odaklı kurulması büyük önem arz etmektedir. Girdiler üzerinde kontrol az ise çıktı odaklı modeller, çıktılar üzerinde kontrol az ise girdi odaklı modeller tercih edilmelidir. Durum bilinmiyorsa veya odak önemli değilse toplamsal model kullanılmalıdır. Kamu harcamaları açısından değerlendirildiğinde, kamu harcamaları sonucunda elde edilecek çıktılar üzerinde kontrolün daha az olacağı varsayılmaktadır⁷⁶⁵. Bu bilgiler ışığında, çalışmada veri zarflama analizinin girdi odaklı CCR ve BCC yöntemleri kullanılmıştır. Bu kısımda sırasıyla eğitim, sağlık ve ar-ge alanında yapılan analiz sonuçları verilecektir.

⁷⁶⁴ Aysu, A. Bakırtaş, D. (2016). *a.g.m.* s. 96.

⁷⁶⁵ Aysu, A. Bakırtaş, D. (2016). *a.g.m.* s. 97.

4.3.1. Eğitim

Eğitim alanında, özellikle ilk ve orta öğretime yapılan vergi harcamaları genellikle düşük ve orta gelirli toplum kesimlerine fayda sağlamaktadır⁷⁶⁶. Bu açıdan bakıldığında toplumun ekonomik ve sosyal olarak gelişmesine en büyük katkılardan biri eğitim alanında yapılan harcamalardır. 1980-2013 yılları arasını kapsayan bir çalışmada⁷⁶⁷, Türkiye'nin yapmış olduğu eğitim harcamalarının, ekonomik büyümeyi hem işsizlik hem de enflasyondan çok daha fazla etkilemiş olduğu tespit edilmiş, ayrıca, devletin eğitim harcama kalemine çok daha fazla yatırım yapması uzun vadeli iktisadi büyümeyi de beraberinde getireceği değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, eğitim alanında yapılan harcamaların analizi büyük önem taşımaktadır.

Çalışmada, eğitim alanında yapılan vergi harcamalarının etkinlik analizi yapılırken öncelikle Türkiye'nin verisinin olduğu 2015-2019 yılları seçilmiş, analiz için diğer ülkelerin de verisinin yoğunlaştığı 2015-2018 yılları belirlenmiştir. Analizde özel sektör harcamaları modellere dâhil edilmemiş sadece devlet bütçesinden ve vergi harcaması yoluyla ilgili alanda yapılan harcamalar dikkate alınmıştır. Özel kesim harcamaları verisi bulunmamakla birlikte ancak hane halklarının eğitim harcama verisi erişilebilir olup bu veri de özel kesimi tam olarak karşılamamaktadır.

Devlet bütçesinden yapılan eğitim harcamaları verisi; Avrupa hariç diğer ülkeler için IMF, Avrupa ülkeleri için Eurostat ve Meksika için Dünya Bankası veritabanlarından elde edilmiştir. Bu veritabanlarında ülke düzeyinde ve GSYH'nin yüzdesi olarak Devlet Fonksiyonları Sınıflaması-Classification of The Functions of Government (COFOG)⁷⁶⁸

⁷⁶⁶ Garrison, G. E. (1972). "Tax-Expenditure Analysis of Public Education". *Proceedings of The Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*, Vol. 65, s. 326-327.

⁷⁶⁷ Öztürk, A. Kalaycı, S. Korkmaz, N. (2017). "Türkiyede Eğitim Harcamalarının İktisadi Büyümeye Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz". *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 7, Güz 2017, s. 27.

⁷⁶⁸ Bunlar; GF7-Toplam harcama, GF701-Genel kamu hizmetleri harcamaları, GF7017-Kamu borç işlemlerine yapılan harcamalar, GF7018-Farklı devlet seviyeleri arasında transferler, GF702-Savunma harcamaları, GF703-Asayiş ve güvenlik harcamaları, GF704-Ekonomik işler için yapılan harcamalar, GF7042-Tarım, balıkçılık, ormancılık ve avcılık harcamaları, GF7044-Madencilik, imalat ve inşaat

ayrıntısında, bazı ülkelerin ise ana başlıklarda (eğitim, sağlık vb.) ve 2018 yılına kadar veriler bulunmaktadır. İGE'nin alt bileşenlerinden eğitim endeksi verisi, yetişkinlerin ortalama eğitim yılı ve çocukların beklenen eğitim yıllarının ortalamasına karşılık gelen maksimum değerle ölçeklendirilerek elde edilen bir endeks olarak ifade edilmektedir. Veri kaynağı, UNESCO İstatistik Enstitüsü ve diğer kaynaklardan elde edilen beklenen eğitim süreleri ve ortalama eğitim sürelerine dayanan hesaplamalardır. Veri zarflama analizinde bütçe ve vergi harcamaları verisi GSYH'nin yüzdesi olarak kullanılmıştır. Veri zarflama analizi, Dea-Solver-LV8(2014-1-18)⁷⁶⁹ programı kullanılarak yapılmıştır. Programda, CCR ve BCC yöntemleri girdi veya çıktı odaklı olarak bulunmakta ve analiz yapılabilmektedir.

harcamaları, GF7045-Nakliye masrafları, GF7046-İletişim harcamaları, GF7043-Yakıt ve enerji harcamaları, GF705-Çevre koruma harcamaları, GF706-Konut ve sosyal tesis harcamaları, GF707-Sağlık harcamaları, GF7072-Poliklinik hizmetleri için harcamalar, GF7073-Hastane hizmetleri harcamaları, GF7074-Halk sağlığı hizmetlerine yapılan harcamalar, GF708-Eğlence, kültür ve din harcamaları, GF709-Eğitim harcamaları, GF7091-Okul öncesi ve ilköğretim harcamaları, GF7092-Ortaöğretime yapılan harcamalar, GF7094-Yükseköğretim harcamaları ve GF710-Sosyal güvenlik harcamalarıdır.

⁷⁶⁹ Programa, [http://extras.springer.com/2007/978-0-387-45281-4/DEA-SOLVER-LV8\(2014-12-05\).xlsm](http://extras.springer.com/2007/978-0-387-45281-4/DEA-SOLVER-LV8(2014-12-05).xlsm) adresinden ulaşılabilir.

Yasa-madde	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019
GVK-Madde 20	Eğitim öğretim işletmelerinde kazanç istisnası	3,7	6,5	8,8	10,6	12,6
GVK-Madde 23/7	Sanat okulu ve ceza tutukevinde çalışanlar	3,0	5,4	8,1	9,8	11,6
2809 sayılı YÖK Kanunu	Bilkent Üniversitesi personel ücretlerinden kesilecek gelir vergisi tutarlarının aktarıldığı özel hesaba ilişkin istisna	0	30,3	36,9	44,4	52,9
2809 sayılı YÖK Kanunu	TOBB Üniversitesi personel ücretlerinden kesilecek gelir vergisi tutarlarının aktarıldığı özel hesaba ilişkin istisna	0	0	9,1	11,0	13,1
KVK-Madde 5/1-ı	Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançları istisnası	60,5	94,6	133,2	160,4	190,8
6721 sayılı Türkiye Maarif Vakfı Kanunu	Vakfın kurumlar vergisi muafiyeti	0	0	3,7	4,4	5,3
Toplam		67,1	136,9	199,8	240,5	286,2

Tablo 4.7. Türkiye’de eğitim alanında yapılan vergi harcamaları, 2015-2019 (milyon TL)

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü⁷⁷⁰⁻⁷⁷¹, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü⁷⁷².

Tablo 4.7’de Türkiye’nin eğitim alanında yaptığı vergi harcamaları, yasa ve madde bazında 2015-2019 yılları için verilmiştir. Bu yıllar için vergi harcamaları ortalama 186,1 milyon TL’dir. En yüksek vergi harcaması, eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançları istisnasıdır. Bu maddede yer alan istisna 2015-2019 yılları için ortalama 127,9 milyon TL’dir. Bu uygulamayla, eğitim ve öğretim kurumları ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletmesinden elde edilen kazançlar beş hesap dönemi boyunca vergiden istisna tutulmaktadır⁷⁷³.

⁷⁷⁰ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). *a.g.m.* s. 286-312.

⁷⁷¹ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). *a.g.m.* s. 55-103.

⁷⁷² Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *a.g.m.* s. 293-346.

⁷⁷³ Saraçoğlu, F. (2019). *Türk Vergi Sistemi (Güncellenmiş 8. Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi, s. 243.

Ülke	2015		2016		2017		2018	
	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe
ABD	36,7	1 110,5	36,6	1 145,6	43,8	1 179,6	37,3	1 223,6
Almanya		141,1		142,1		150,3		165,9
Arjantin	0,3	9,9	0,3	8,9	0,5	10,1	0,4	6,9
Avustralya	3,4	73,7	3,2	65,5	3,4	70,5	3,6	77,3
Avusturya	0,0	18,7	0,0	19,4	0,0	20,1	0,0	21,9
Belçika		29,1		29,5		31,2		33,6
Brezilya	2,8	43,9	3,8	43,4	4,4	47,6	3,6	44,3
Kanada	3,1	71,7	3,1	71,3	3,2	78,1	3,4	80,4
Danimarka		21,2		21,3	0,0	21,4	0,0	22,8
Estonya		1,4	0,0	1,4	0,0	1,5	0,0	1,9
Finlandiya	0,2	14,5	0,2	14,4	0,2	14,5	0,2	15,2
Fransa	0,3	131,7	0,2	133,4	0,2	140,1	0,2	142,2
Güney Afrika	0,2	26,3	0,2	16,4	0,2	19,5	0,2	20,9
Hindistan		10,4		10,4	0,1	14,3	0,1	11,5
Hollanda	0,2	39,8	0,2	40,7	0,3	42,5	0,3	46,6
İngiltere		152,3		137,4		130,6		137,3
İrlanda	0,0	9,6	0,0	9,9	0,0	10,7		12,2
İspanya	1,2	49,0	1,4	50,5	1,5	52,5	1,6	56,8
İsrail		20,5		22,0	0,0	25,2	0,1	26,5
İsveç		32,3		34,0		36,2		38,3
İtalya		73,4		73,2	1,9	76,5	1,7	83,4
Güney Kore		67,5		75,2	1,2	84,6		
Meksika	1,8	61,3	1,6	52,9	1,9	55,4	2,1	56,3
Norveç	0,1	21,2	0,1	21,0	0,1	22,3	0,1	23,4
Portekiz	0,0	10,2	0,0	9,9	0,0	10,2	0,0	10,9
Şili	0,4	11,3	0,4	12,5	0,4	14,1	0,6	15,5
Yeni Zelanda		10,8		11,1		11,6		11,6
Türkiye	0,02	32,0	0,05	33,7	0,05	31,3	0,05	28,6

Tablo 4.8. Eğitim harcamaları, 2015-2018 (milyar ABD doları)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁷⁷⁴, IMF⁷⁷⁵, Eurostat⁷⁷⁶, The World Bank⁷⁷⁷.

⁷⁷⁴ 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarından derlenmiştir. Güney Kore'nin 2016-2017 bütçe harcamaları, $Y = \alpha + \beta_1 + \beta_2 + \varepsilon$ modeliyle tahmin edilmiştir.

⁷⁷⁵ İnternet: IMF. (2020). "Government Finance Statistics (GFS)". Web: <https://data.imf.org/regular.aspx?key=61037799> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁷⁶ İnternet: Eurostat. (2020). "General Government Expenditure by Function (COFOG)". Web: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_exp&lang=en adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁷⁷ İnternet: The World Bank. (2020e). "World Development Indicators". Meksika verisi Web: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=SE.XPD.TOTL.GD.ZS&country=MEX#> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

Ülke	2015		2016		2017		2018	
	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe
ABD	0,2	6,1	0,2	6,1	0,2	6,1	0,2	5,9
Almanya		4,2		4,1		4,1		4,2
Arjantin	0,0	1,7	0,1	1,6	0,1	1,6	0,1	1,3
Avustralya	0,3	5,5	0,3	5,4	0,3	5,3	0,3	5,4
Avusturya	0,0	4,9	0,0	4,9	0,0	4,8	0,0	4,8
Belçika		6,3		6,2		6,2		6,2
Brezilya	0,2	2,4	0,2	2,4	0,2	2,3	0,2	2,3
Kanada	0,2	4,6	0,2	4,7	0,2	4,7	0,2	4,7
Danimarka		7,0		6,8	0,0	6,5	0,0	6,4
Estonya		5,9	0,1	5,7	0,1	5,7	0,1	6,2
Finlandiya	0,1	6,2	0,1	6,0	0,1	5,7	0,1	5,5
Fransa	0,0	5,4	0,0	5,4	0,0	5,4	0,0	5,1
Güney Afrika	0,1	8,3	0,1	5,5	0,1	5,6	0,0	5,7
Hindistan		0,5		0,5	0,0	0,5	0,0	0,4
Hollanda	0,0	5,2	0,0	5,2	0,0	5,1	0,0	5,1
İngiltere		5,2		5,1		4,9		4,8
İrlanda	0,0	3,3	0,0	3,3	0,0	3,2		3,2
İspanya	0,1	4,1	0,1	4,1	0,1	4,0	0,1	4,0
İsrail		6,8		6,9	0,0	7,1	0,0	7,2
İsveç		6,4		6,6		6,7		6,9
İtalya		4,0		3,9	0,1	3,9	0,1	4,0
Güney Kore		4,6		5,0	0,1	5,2		
Meksika	0,2	5,2	0,2	4,9	0,2	4,8	0,2	4,6
Norveç	0,0	5,5	0,0	5,7	0,0	5,6	0,0	5,4
Portekiz	0,0	5,1	0,0	4,8	0,0	4,6	0,0	4,5
Şili	0,2	4,6	0,2	5,0	0,2	5,1	0,2	5,2
Yeni Zelanda		6,1		5,9		5,7		5,6
Türkiye	0,003	3,7	0,005	3,9	0,006	3,7	0,006	3,7

Tablo 4.9. GSYH'ye göre eğitim harcamaları, 2015-2018 (%)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁷⁷⁸, Eurostat⁷⁷⁹, The World Bank⁷⁸⁰⁻⁷⁸¹, IMF⁷⁸².

⁷⁷⁸ 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarından derlenmiştir. Güney Kore'nin 2016-2017 bütçe harcamaları, $Y = \alpha + \beta_1 + \beta_2 + \varepsilon$ modeliyle tahmin edilmiştir.

⁷⁷⁹ İnternet: Eurostat. (2020). "General Government Expenditure by Function (COFOG)". Web: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_exp&lang=en adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁸⁰ İnternet: The World Bank. (2020b). "GDP (Current US\$)". Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁸¹ İnternet: The World Bank. (2020e). "World Development Indicators". Meksika verisi Web: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=SE.XPD.TOTL.GD.ZS&country=MEX#> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

Tablo 4.9’da yer alan GSYH’ye göre eğitim vergi harcamaları, Tablo 4.8’de yer alan ABD Doları cinsinden vergi harcaması değerlerinin ülke GSYH’lerine bölünmesiyle elde edilmiştir. Avrupa ülkelerinin bütçe harcamaları verisi Eurostat, Meksika’nın bütçe harcamaları verisi Dünya Bankası ve diğer ülkelerin verileri ise IMF veritabanlarından GSYH’nin yüzdesi olarak elde edilmiştir. Tablo 4.8 ve 4.9 beraber incelendiğinde, eğitim alanında en yüksek tutarda bütçe ve vergi harcaması ABD tarafından yapılmaktadır. ABD, 2015-2018 yılları arasında bütçeden GSYH’nin ortalama %6,1’ine denk gelen 1,2 trilyon ABD dolarını eğitim alanında harcamaktadır. 2015-2018 yılları için vergi harcaması ise GSYH’nin ortalama %0,2’si, diğer bir ifadeyle 38,6 milyar dolar düzeyindedir. GSYH’ye oranına göre bütçeden en yüksek oranda harcama yapan ülke %7 ile İsrail, vergi harcamalarında ise %0,3 ile Avustralya’dır.

Ülke	2015	2016	2017	2018	Ort.
Almanya	0,940	0,946	0,946	0,946	0,945
Avustralya	0,918	0,919	0,923	0,923	0,921
Danimarka	0,918	0,920	0,920	0,920	0,920
Yeni Zelanda	0,914	0,919	0,923	0,923	0,920
Norveç	0,912	0,918	0,919	0,919	0,917
İrlanda	0,910	0,918	0,918	0,918	0,916
Finlandiya	0,914	0,915	0,915	0,915	0,915
İngiltere	0,911	0,914	0,914	0,916	0,914
İsveç	0,912	0,914	0,914	0,914	0,914
Hollanda	0,903	0,906	0,906	0,906	0,905
ABD	0,894	0,899	0,899	0,899	0,898
Belçika	0,890	0,893	0,893	0,893	0,892
Kanada	0,885	0,890	0,891	0,891	0,889
Estonya	0,878	0,882	0,881	0,881	0,881
İsrail	0,875	0,874	0,876	0,876	0,875
Avusturya	0,861	0,865	0,871	0,871	0,867
Güney Kore	0,862	0,862	0,862	0,862	0,862

Tablo 4.10. Eğitim endeksi, 2015-2018

Kaynak: UNDP⁷⁸³.

⁷⁸² İnternet: IMF. (2020). “Government Finance Statistics (GFS)”. Web: <https://data.imf.org/regular.aspx?key=61037799> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁸³ İnternet: UNDP. (2020a). “Education Index”. Web: <http://hdr.undp.org/en/indicators/103706> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

Ülke	2015	2016	2017	2018	Ort.
Arjantin	0,832	0,834	0,842	0,842	0,838
İspanya	0,819	0,822	0,824	0,824	0,822
Fransa	0,812	0,809	0,811	0,811	0,811
Şili	0,792	0,800	0,807	0,807	0,802
İtalya	0,788	0,790	0,793	0,793	0,791
Portekiz	0,757	0,759	0,759	0,759	0,759
Güney Afrika	0,720	0,721	0,721	0,721	0,721
Türkiye	0,715	0,710	0,712	0,712	0,712
Brezilya	0,677	0,685	0,689	0,689	0,685
Meksika	0,666	0,678	0,678	0,684	0,677
Hindistan	0,540	0,555	0,558	0,558	0,553

Tablo 4.10. (Devam) Eğitim endeksi, 2015-2018

Kaynak: UNDP⁷⁸⁴.

Tablo 4.10’da vergi harcaması verileri derlenen ülkelerin, İGE’nin bir alt bileşeni olan eğitim endeksi değerleri 2015-2018 yılları için yer almaktadır. Eğitim endeksi ortalama skorları değerlendirildiğinde, Türkiye 0,712 değeriyle tablodaki ülkeler içerisinde 25’inci sırada yer almaktadır. Birinci sırada yer alan Almanya ile kıyaslandığında Türkiye ile Almanya arasında %32,6’lık bir fark bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, Alman yetişkinlerinin ortalama eğitim süresi ile Alman çocuklarının beklenen eğitim süreleri, Türkiye’de aynı durumda bulunan kişilerden yaklaşık olarak üçte bir oranında daha fazladır.

Eğitim alanında yapılacak veri zarflama analizinde, girdi (I) değişkenleri olarak bütçe kapsamında yapılan harcamalar ile vergi harcamalarının GSYH içindeki payları, çıktı (O) değişkeni olarak eğitim endeksi (EE) skorları belirlenmiştir.

⁷⁸⁴ İnternet: UNDP. (2020a). “Education Index”. Web: <http://hdr.undp.org/en/indicators/103706> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

- CCR-I yöntemi sonuçları

Eğitim alanında yapılan vergi harcaması analizleri, verisi derlenebilen ülkeler için, 2015-2018 yılları ayrı ayrı değerlendirilmiş, CCR-I yöntemine göre skorlar ve sıralamalar Ek-1'de ve GSYH'nin yüzdesi olarak projeksiyonlar Ek-2'de verilmiştir. 2015-2018 yılları değerlendirildiğinde, Türkiye etkinlik sıralamasında analizde yer alan 23 ülke içerisinde 5'inci olmuştur. Ancak diğer ülkelerle birlikte sıralandığında 6'ncı sırada yer almaktadır.

Yıl	Kaynak	Harcama	Projeksiyon	Fark
2015	VH (milyon TL)	67,1	62,6	4,5
	Bütçe (milyar TL)	87,2	81,3	5,8
2016	VH (milyon TL)	136,9	96,0	40,9
	Bütçe (milyar TL)	101,9	71,5	30,4
2017	VH (milyon TL)	199,8	93,7	106,1
	Bütçe (milyar TL)	114,3	53,6	60,7
2018	VH (milyon TL)	240,5	121,4	119,1
	Bütçe (milyar TL)	138,3	69,8	68,4
Ortalama	VH (milyon TL)	161,1	93,4	67,6
	Bütçe (milyar TL)	110,4	69,1	41,3

Tablo 4.11. Eğitim harcamaları için CCR-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018

Tablo 4.11'de veri zarflama analizinin girdi odaklı CCR yöntemine göre, çıktının sabit kaldığı varsayımıyla girdileri minimize eden projeksiyonlar gösterilmektedir. Bu sonuçlara göre Türkiye 2015-2018 yılları için, eğitim alanında aynı seviyeyi koruduğu halde, bu alanda bütçeden yıllık ortalama 41,3 milyar TL, vergi harcaması olarak da 67,6 milyon TL daha az harcama yapması gerekmektedir.

- BCC-I yöntemi sonuçları

BCC-I yöntemine göre skorlar ve sıralamalar Ek-3'te ve GSYH'nin yüzdesi olarak projeksiyonlar Ek-4'te verilmiştir. 2015-2018 yılları değerlendirildiğinde, Türkiye etkinlik sıralamasında analizde yer alan 23 ülke içerisinde ortalama 8'inci olmuştur. Ancak diğer ülkelerle birlikte sıralandığında 9'uncu sırada yer almaktadır.

Yıl	Kaynak	Harcama	Projeksiyon	Fark
2015	VH (milyon TL)	67,1	67,1	0,0
	Bütçe (milyar TL)	87,2	87,2	0,0
2016	VH (milyon TL)	136,9	121,7	15,2
	Bütçe (milyar TL)	101,9	90,6	11,3
2017	VH (milyon TL)	199,8	108,1	91,7
	Bütçe (milyar TL)	114,3	61,8	52,5
2018	VH (milyon TL)	240,5	176,4	64,1
	Bütçe (milyar TL)	138,3	101,4	36,8
Ortalama	VH (milyon TL)	161,1	118,3	42,8
	Bütçe (milyar TL)	110,4	85,2	25,2

Tablo 4.12. Eğitim harcamaları için BCC-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018

Tablo 4.12’de veri zarflama analizinin girdi odaklı BCC yöntemine göre, çıktının sabit kaldığı varsayımıyla girdileri minimize eden projeksiyonlar gösterilmektedir. Bu sonuçlara göre Türkiye 2015-2018 yılları için, eğitim alanında aynı seviyeyi koruduğu halde, bu alanda bütçeden yıllık ortalama 25,2 milyar TL, vergi harcaması olarak 42,8 milyon TL daha az harcama yapması gerekmektedir.

4.3.2. Sağlık

Vergi sistemi, sağlık ürün ve hizmetlerine yapılacak ödemeleri vergi sisteminde izin verilen hükümler yoluyla teşvik edebilecektir. Bunlar; çalışanlara vergilendirilebilir gelirin dışında tutulacak sağlık sigortası primleri veya diğer sağlık ödemeleri için işveren katkıları ile sağlık masraflarının brüt vergilendirilmemiş gelirden indirilebilmesidir⁷⁸⁵.

Sağlık alanında yapılan vergi harcamalarının etkinlik analizi yapılırken öncelikle Türkiye’nin verisinin olduğu 2015-2019 yılları, daha sonra ülkelerin verisinin yoğunlaştığı 2015-2018 yılları analiz için belirlenmiştir. Analizde özel sektör harcamaları modellere dâhil edilememiş, sadece devlet bütçesinden ve vergi harcaması yoluyla ilgili alanda yapılan harcamalar dikkate alınmıştır. Özel kesim harcamaları verisi bulunmamakla

⁷⁸⁵ Steuerle, E. Hoffman, R. (1979). “Tax Expenditures for Health Care”. *National Tax Journal*, Vol. 32, No. 2 (June, 1979), s. 101.

birlikte, ancak hanehalklarının sağlık harcama verisi erişilebilir olup bu veri de özel kesimi tam olarak karşılamamaktadır.

Devlet sağlık harcamaları verisi; Avrupa dışındaki ülkeler için IMF, Avrupa ülkeleri için Eurostat ve Meksika için Dünya Sağlık Örgütü (WHO) veritabanlarından elde edilmiştir. Bu veritabanlarında ülke düzeyinde ve COFOG⁷⁸⁶ sınıflamasına göre GSYH'nin yüzdesi olarak harcama türü ayrıntısında, bazı ülkelerin ise ana başlıklarda (eğitim, sağlık vb.) ve 2018 yılına kadar veriler bulunmaktadır. Bu veriler girdi değişkenleri olarak, yaşam beklentisi endeksi (YBE) ise çıktı değişkeni olarak kullanılmıştır.

İGE'nin alt bileşenlerinden yaşam beklentisi endeksi; doğumda beklenen yaşam süresi minimum 20 yıl, maksimum 85 yıl olarak kullanılarak endeks olarak ifade edilmektedir. Sağlıklı bir toplumda, diğer toplumlara göre ortalama yaşam süresi daha uzun olmaktadır. Bu açıdan, sağlık alanında yapılacak analizlerde bu verinin kullanılması uygun olacaktır. YBE'nin veri kaynağı Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Bölümü (UNDESA) hesaplamaları ve dünya nüfusu veritabanıdır. Veri zarflama analizi, Dea-Solver-LV8(2014-1-18) programı kullanılarak yapılmıştır. Programda CCR ve BCC yöntemleri girdi veya çıktı odaklı olarak bulunmakta ve analiz yapılabilmektedir.

⁷⁸⁶ Bunlar; GF7-Toplam harcama, GF701-Genel kamu hizmetleri harcamaları, GF7017-Kamu borç işlemlerine yapılan harcamalar, GF7018-Farklı devlet seviyeleri arasında transferler, GF702-Savunma harcamaları, GF703-Asayiş ve güvenlik harcamaları, GF704-Ekonomik işler için yapılan harcamalar, GF7042-Tarım, balıkçılık, ormancılık ve avcılık harcamaları, GF7044-Madencilik, imalat ve inşaat harcamaları, GF7045-Nakliye masrafları, GF7046-İletişim harcamaları, GF7043-Yakıt ve enerji harcamaları, GF705-Çevre koruma harcamaları, GF706-Konut ve sosyal tesis harcamaları, GF707-Sağlık harcamaları, GF7072-Poliklinik hizmetleri için harcamalar, GF7073-Hastane hizmetleri harcamaları, GF7074-Halk sağlığı hizmetlerine yapılan harcamalar, GF708-Eğlence, kültür ve din harcamaları, GF709-Eğitim harcamaları, GF7091-Okul öncesi ve ilköğretim harcamaları, GF7092-Ortaöğretime yapılan harcamalar, GF7094-Yükseköğretim harcamaları ve GF710-Sosyal güvenlik harcamalarıdır.

Yasa/vergi-madde	Açıklama	2015	2016	2017	2018	2019
6569 sayılı Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun KDVK-17-4/d	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı (TUSEB) için kurumlar vergisi muafiyeti	0	0	7	9	10
	İktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazların kiralınması	2 886	3 254	3 677	4 428	5 268
BSMV (6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 29/i)	Emeklilik sözleşmeleri, hayat sigortaları ve sağlık sigortaları ile madde metninde sayılan diğer işlemler	815	2 720	1 000	1 204	1 433
Toplam		3 701	5 974	4 684	5 641	6 711

Tablo 4.13. Türkiye’de sağlık alanında yapılan vergi harcamaları, 2015-2019 (milyon TL)

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü⁷⁸⁷⁻⁷⁸⁸, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü⁷⁸⁹.

Tablo 4.13’te Türkiye’nin sağlık alanında yaptığı vergi harcamaları, yasa ve madde bazında 2015-2019 yılları için verilmiştir. Bu yıllar için vergi harcaması ortalama 5,3 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. En yüksek vergi harcaması, KDVK’nın 17’nci maddesinde yer alan iktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazların kiralınmasıdır. Bu maddede yer alan istisna 2015-2019 yılları için ortalama 3,9 milyar TL’dir.

⁷⁸⁷ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). *a.g.m.* s. 286-312.

⁷⁸⁸ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). *a.g.m.* s. 55-103.

⁷⁸⁹ Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *a.g.m.* s. 293-346.

Ülke	2015		2016		2017		2018	
	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe
ABD	233,4	1 665,4	244,6	1 739,2	258,0	1 809,0	245,9	1 915,2
Almanya		242,0		249,6		263,9		284,4
Arjantin	2,4	10,8	2,3	11,1	2,7	12,1	2,1	8,6
Avustralya	9,0	91,9	8,2	84,0	8,8	94,6	9,5	100,4
Avusturya	2,4	31,3	2,5	32,4	2,6	34,3	2,9	37,4
Belçika		36,0		36,2		38,3		41,2
Brezilya	7,5	34,5	9,0	36,3	11,3	41,6	10,7	40,0
Kanada	6,0	129,0	5,8	128,3	6,5	135,7	6,9	137,9
Danimarka		25,7		26,3		27,7		29,5
Estonya		1,2	0,1	1,2	0,1	1,3	0,1	1,6
Finlandiya	0,3	17,1	0,4	17,3	0,4	17,9	0,4	19,3
Fransa	3,6	197,5	3,7	200,2	3,7	210,2	4,0	225,8
Güney Afrika	1,7	16,3	1,5	12,6	1,9	15,1	1,8	16,1
Hindistan		5,3		6,4	0,4	7,9	0,5	7,5
Hollanda	2,0	61,2	2,0	58,8	2,2	63,4	2,3	69,5
İngiltere	4,9	219,6	4,6	204,8	4,2	200,0	4,6	214,6
İrlanda	0,7	15,4	0,7	15,9	0,8	17,1		19,1
İspanya	3,1	74,1	3,6	75,2	3,8	78,8	4,0	85,2
İsrail		15,1		16,4		18,6		19,8
İsveç		34,3		35,6		37,3		38,9
İtalya		128,5		129,4	4,6	133,4	5,2	141,8
Güney Kore		6,9		7,7		8,7		
Meksika	1,6	67,9	1,5	60,5	1,9	63,9	2,2	66,1
Norveç	0,1	31,6	0,2	31,7	0,3	33,5	0,3	35,6
Portekiz	0,0	12,4	0,0	12,6	0,0	13,7	0,0	15,2
Şili		10,6	0,2	11,2	0,3	13,0	0,7	14,7
Yeni Zelanda		11,9		12,3		12,9		13,3
Türkiye	1,4	44,8	2,0	46,1	1,3	45,1	1,2	39,6

Tablo 4.14. Sağlık harcamaları, 2015-2018 (milyar ABD doları)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁷⁹⁰, IMF⁷⁹¹, Eurostat⁷⁹², WHO⁷⁹³.

Ülkelerin vergi harcama raporlarından, sağlık başlığı altında sınıflananlar ve sağlık harcaması olarak nitelenebilecek vergi harcamaları toplanarak vergi harcaması verileri,

⁷⁹⁰ 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarından derlenmiştir. Meksika'nın 2018 bütçe harcamaları, $Y = \alpha + \beta_1 + \beta_2 + \varepsilon$ modeliyle tahmin edilmiştir.

⁷⁹¹ İnternet: IMF. (2020). "Government Finance Statistics (GFS)". Web: <https://data.imf.org/regular.aspx?key=61037799> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁹² İnternet: Eurostat. (2020). "General Government Expenditure by Function (COFOG)". Web: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_exp&lang=en adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁹³ İnternet: WHO. (2020). "NHA Indicators". Meksika verisi Web: <https://apps.who.int/nha/database/ViewData/Indicators/en> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

bütçe harcamalarının hesaplanmasında ise yukarıda anlatıldığı üzere GSYH'nin yüzdesi olarak verilen devlet bütçesinden yapılan sağlık harcaması verileri kullanılmıştır.

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe
ABD	1,3	9,1	1,3	9,3	1,3	9,3	1,2	9,3	1,3	9,3
Almanya		7,2		7,2		7,2		7,2		7,2
Arjantin	0,4	1,8	0,4	2,0	0,4	1,9	0,4	1,7	0,4	1,8
Avustralya	0,7	6,8	0,7	6,9	0,7	7,1	0,7	7,0	0,7	7,0
Avusturya	0,6	8,2	0,6	8,2	0,6	8,2	0,6	8,2	0,6	8,2
Belçika		7,8		7,6		7,6		7,6		7,7
Brezilya	0,4	1,9	0,5	2,0	0,5	2,0	0,6	2,1	0,5	2,0
Kanada	0,4	8,3	0,4	8,4	0,4	8,2	0,4	8,0	0,4	8,2
Danimarka		8,5		8,4		8,4		8,3		8,4
Estonya		5,4	0,2	5,2	0,2	5,0	0,2	5,1	0,2	5,2
Finlandiya	0,1	7,3	0,2	7,2	0,2	7,0	0,1	7,0	0,1	7,1
Fransa	0,1	8,1	0,1	8,1	0,1	8,1	0,1	8,1	0,1	8,1
Güney Afrika	0,5	5,1	0,5	4,2	0,5	4,3	0,5	4,4	0,5	4,5
Hindistan		0,2		0,3	0,0	0,3	0,0	0,3	0,0	0,3
Hollanda	0,3	8,0	0,3	7,5	0,3	7,6	0,3	7,6	0,3	7,7
İngiltere	0,2	7,5	0,2	7,6	0,2	7,5	0,2	7,5	0,2	7,5
İrlanda	0,2	5,3	0,2	5,3	0,2	5,1		5,0	0,2	5,2
İspanya	0,3	6,2	0,3	6,1	0,3	6,0	0,3	6,0	0,3	6,1
İsrail		5,0		5,1		5,3		5,3		5,2
İsveç		6,8		6,9		6,9		7,0		6,9
İtalya		7,0		6,9	0,2	6,8	0,2	6,8	0,2	6,9
Güney Kore		0,5		0,5		0,5				0,5
Meksika	0,1	5,8	0,1	5,6	0,2	5,5	0,2	5,4	0,2	5,6
Norveç	0,0	8,2	0,1	8,6	0,1	8,4	0,1	8,2	0,1	8,4
Portekiz	0,0	6,2	0,0	6,1	0,0	6,2	0,0	6,3	0,0	6,2
Şili		4,4	0,1	4,5	0,1	4,7	0,2	4,9	0,1	4,6
Yeni Zelanda		6,7		6,5		6,3		6,4		6,5
Türkiye	0,2	5,2	0,2	5,3	0,2	5,3	0,2	5,1	0,2	5,2

Tablo 4.15. GSYH'ye göre sağlık harcamaları, 2015-2018 (%)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁷⁹⁴, The World Bank⁷⁹⁵, IMF⁷⁹⁶, Eurostat⁷⁹⁷, WHO⁷⁹⁸.

⁷⁹⁴ 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarından derlenmiştir. Güney Kore'nin 2016-2017 bütçe harcamaları, $Y = \alpha + \beta_1 + \beta_2 + \varepsilon$ modeliyle tahmin edilmiştir.

⁷⁹⁵ İnternet: The World Bank. (2020b). "GDP (Current US\$)". Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

Tablo 4.14 ve Tablo 4.15 beraber incelendiğinde, sağlık alanında en yüksek bütçe ve vergi harcaması ABD tarafından yapılmaktadır. ABD, 2015-2018 yılları arasında bütçeden GSYH'nin ortalama %9,3'üne denk gelen 1,8 trilyon ABD dolarını sağlık alanında harcamaktadır. 2015-2018 yılları için vergi harcaması ise GSYH'nin %1,3'ü, diğer bir ifadeyle 246 milyar dolar düzeyindedir.

Ülke	2015	2016	2017	2018	Ort.
İspanya	0,969	0,971	0,974	0,976	0,973
İtalya	0,967	0,969	0,972	0,975	0,971
Avustralya	0,966	0,969	0,971	0,974	0,970
İsrail	0,959	0,962	0,964	0,966	0,963
Güney Kore	0,955	0,960	0,964	0,967	0,962
İsveç	0,958	0,960	0,962	0,964	0,961
Fransa	0,957	0,959	0,961	0,962	0,960
Kanada	0,954	0,956	0,957	0,959	0,957
Norveç	0,953	0,954	0,956	0,958	0,955
Hollanda	0,949	0,952	0,954	0,956	0,953
Yeni Zelanda	0,949	0,952	0,954	0,956	0,953
İrlanda	0,944	0,948	0,952	0,955	0,950
Portekiz	0,942	0,945	0,949	0,952	0,947
Finlandiya	0,941	0,944	0,947	0,950	0,946
Avusturya	0,941	0,942	0,944	0,945	0,943
Belçika	0,938	0,941	0,943	0,946	0,942
İngiltere	0,939	0,940	0,941	0,942	0,941
Almanya	0,935	0,937	0,939	0,941	0,938
Danimarka	0,930	0,932	0,934	0,935	0,933

Tablo 4.16. Yaşam beklentisi endeksi, 2015-2018

Kaynak: UNDP⁷⁹⁹.

⁷⁹⁶ İnternet: IMF. (2020). “Government Finance Statistics (GFS)”. Web: <https://data.imf.org/regular.aspx?key=61037799> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁹⁷ İnternet: Eurostat. (2020). “General Government Expenditure by Function (COFOG)”. Web: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_exp&lang=en adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁹⁸ İnternet: WHO. (2020). “NHA Indicators”. Meksika verisi Web: <https://apps.who.int/nha/database/ViewData/Indicators/en> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁷⁹⁹ İnternet: UNDP. (2020b). “Life Expectancy Index”. Web: <http://hdr.undp.org/en/indicators/103206> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

Ülke	2015	2016	2017	2018	Ort.
Şili	0,918	0,920	0,922	0,924	0,921
ABD	0,906	0,906	0,906	0,905	0,906
Estonya	0,889	0,894	0,898	0,901	0,896
Türkiye	0,870	0,875	0,879	0,884	0,877
Arjantin	0,863	0,865	0,867	0,870	0,866
Brezilya	0,846	0,850	0,853	0,857	0,852
Meksika	0,845	0,845	0,845	0,846	0,845
Hindistan	0,748	0,752	0,756	0,760	0,754
Güney Afrika	0,656	0,664	0,670	0,675	0,666

Tablo 4.16. (Devam) Yaşam beklentisi endeksi, 2015-2018

Kaynak: UNDP⁸⁰⁰.

Tablo 4.16’da vergi harcaması verileri derlenen ülkelerin, İGE’nin bir alt bileşeni olan yaşam beklentisi endeksi değerleri 2015-2018 yılları için yer almaktadır. Endeks değerleri incelendiğinde, Türkiye’nin ortalama 0,877 endeks değeri ile listedeki ülkeler arasında 23’üncü sırada olduğu görülmektedir. Ülkeler içerisinde birinci olan İspanya ile arasında yaklaşık %11’lik fark bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir İspanya vatandaşının doğumda beklenen yaşam süresi bir Türk vatandaşına göre yaklaşık olarak %11 daha fazladır. Örneğin, bir Türk vatandaşının doğumda beklenen ortalama yaşam süresi 77 yılsa, İspanya vatandaşının ortalama 85 yıl olmaktadır ki bu çok büyük bir farktır.

Sağlık alanında yapılacak veri zarflama analizinde, girdi (I) değişkenleri olarak bütçe kapsamında yapılan harcamalar ile vergi harcamalarının GSYH içindeki payları, çıktı (O) değişkeni olarak yaşam beklentisi endeksi (YBE) skorları belirlenmiştir.

- CCR-I yöntemi sonuçları

Sağlık alanında yapılan vergi harcaması analizleri, verisi derlenebilen ülkeler için, 2015-2018 yılları ayrı ayrı değerlendirilmiş, CCR-I yöntemine göre skorlar ve sıralamalar Ek-

⁸⁰⁰ İnternet: UNDP. (2020b). “Life Expectancy Index”. Web: <http://hdr.undp.org/en/indicators/103206> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

5'te ve projeksiyonlar Ek-6'da verilmiştir. 2015-2018 yılları değerlendirildiğinde, Türkiye etkinlik sıralamasında analizde yer alan 21 ülke içerisinde ortalama 8'inci olmuştur.

Yıl	Kaynak	Harcama	Projeksiyon	Fark
2015	VH (milyar TL)	3,7	3,2	0,5
	Bütçe (milyar TL)	122,0	105,6	16,4
2016	VH (milyar TL)	6,0	4,2	1,7
	Bütçe (milyar TL)	139,3	98,6	40,7
2017	VH (milyar TL)	4,7	0,5	4,2
	Bütçe (milyar TL)	164,6	10,8	153,8
2018	VH (milyar TL)	5,6	0,7	4,9
	Bütçe (milyar TL)	191,2	24,3	166,9
Ortalama	VH (milyar TL)	5,0	2,2	2,8
	Bütçe (milyar TL)	154,3	59,8	94,5

Tablo 4.17. Sağlık harcamaları için CCR-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018

Tablo 4.17'de veri zarflama analizinin girdi odaklı CCR yöntemine göre, çıktının sabit kaldığı varsayımıyla girdileri minimize eden projeksiyonlar gösterilmektedir. Bu sonuçlara göre Türkiye 2015-2018 yılları için, vatandaşlarının doğumda beklenen yaşam süresi aynı seviyede kaldığı halde, bu alanda bütçeden ortalama yıllık 94,5 milyar TL, vergi harcaması olarak 2,8 milyar TL daha az harcama yapması gerekmektedir.

- BCC-I yöntemi sonuçları

Sağlık alanında yapılan vergi harcaması analizleri, verisi derlenebilen ülkeler için, 2015-2018 yılları ayrı ayrı değerlendirilmiş, BCC-I yöntemine göre skorlar ve sıralamalar Ek-7'de ve projeksiyonlar Ek-8'de verilmiştir. 2015-2018 yılları değerlendirildiğinde, Türkiye etkinlik sıralamasında analizde yer alan 21 ülke içerisinde ortalama 13'üncü olmuştur. Ancak diğer ülkelerle birlikte sıralandığında 14'üncü sırada yer almaktadır.

Yıl	Kaynak	Harcama	Projeksiyon	Fark
2015	VH (milyar TL)	3,7	3,4	0,3
	Bütçe (milyar TL)	122,0	111,1	10,8
2016	VH (milyar TL)	6,0	4,4	1,6
	Bütçe (milyar TL)	139,3	102,3	37,0
2017	VH (milyar TL)	4,7	3,1	1,6
	Bütçe (milyar TL)	164,6	108,8	55,8
2018	VH (milyar TL)	5,6	4,0	1,6
	Bütçe (milyar TL)	191,2	136,6	54,6
Ortalama	VH (milyar TL)	5,0	3,7	1,3
	Bütçe (milyar TL)	154,3	114,7	39,6

Tablo 4.18. Sağlık harcamaları için BCC-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018

Tablo 4.18’de veri zarflama analizinin girdi odaklı BCC yöntemine göre, çıktının sabit kaldığı varsayımıyla, girdileri minimize eden projeksiyonlar gösterilmektedir. Bu sonuçlara göre Türkiye 2015-2018 yılları için, vatandaşlarının doğumda beklenen yaşam süresi aynı seviyede kaldığı halde, bu alanda bütçeden yıllık ortalama 39,6 milyar TL, vergi harcaması olarak 1,3 milyar TL daha az harcama yapması gerekmektedir.

4.3.3. Ar-ge

Ar-ge faaliyeti OECD tarafından; insan, kültür ve toplumun bilgi birikiminin artırılması ve bu birikimin yeni uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen üretici çalışmalar olarak tanımlanmıştır⁸⁰¹. Ar-ge harcamaları ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olması, konuyla ilgili literatüre bakıldığında da görülebilecektir⁸⁰². Örneğin, Abramovitz’in 1956 yılında yayınladığı bir çalışmada⁸⁰³, ABD ekonomisinde 1870-1950 yılları arasında üretim miktarının artışını etkileyen faktörler açısından bir araştırma yapmıştır. Araştırmada, bir birim emek ve bir birim

⁸⁰¹ Aybarç, S. Selim, S. (2017). “Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Kamu Harcamalarının Karşılaştırmalı Etkinlik Analizi”. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, Cilt:12 Sayı:2, s. 2.

⁸⁰² Güzel, S. (2009). “Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, s. 32.

⁸⁰³ Sungur, O. Aydın, H. İ. Eren, M. V. (2016). “Türkiye’de Ar-Ge, İnovasyon, İhracat ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Asimetrik Nedensellik Analizi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y. 2016, C. 21, S. 1, s. 174.

sermaye artışının ekonomik büyümeye olan katkısını incelemiş ve bu katkı oranının %15 olduğu sonucuna varılmıştır. Diğer birçok ekonomist de bu konuda araştırmalar yapmış ve benzer sonuçlar elde ederek %85'lik bir oranın emek ve sermaye dışındaki bir faktör tarafından etkilendiği konusunda fikir birliğine varmışlardır. Daha sonra Nobel ekonomi ödülünü kazanmış olan Robert Solow farklı bir yöntem kullanarak ölçüm yapmış ve yine buna yakın sonuçlar elde etmiştir. Ekonomistlerin çoğu bu %85'lik kısmın teknolojik yeniliklerden kaynaklandığını düşünmektedirler⁸⁰⁴. Teknolojik yenilikleri besleyen en önemli faktör ise ar-ge faaliyetleridir. Gelişmiş ülkelerin ar-ge faaliyetlerine büyük kaynaklar aktardığı bilinmektedir. Türkiye'de de son yıllarda, devlet tarafından ar-ge faaliyetlerine ciddi miktarlarda kaynak aktarılmakta, yasal mevzuatta ar-ge faaliyetlerini destekleyici düzenlemeler yapılmaktadır.

Türkiye'de ar-ge faaliyetlerine yönelik teşviklerle ilgili önemli yasal düzenlemeler⁸⁰⁵;

- 1985 yılında yayımlanan 3239 sayılı yasa ile getirilen vergi erteleme,
- 2001 yılında yasalaşan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu,
- 2004 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı yasa ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki değişikliklerle ar-ge indiriminin kabulü,
- 2008 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunundaki değişikliklerle ar-ge indiriminin %100'e çıkarılmasıdır.

Türkiye'de ar-ge alanında vergi teşvikleri; GVK, KVK, KDVK, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer almaktadır. GVK'da ar-ge ile ilgili vergi teşviki

⁸⁰⁴ Güzel, S. (2009). *a.g.m.* s. 32.

⁸⁰⁵ Kiracı, M. Çelikay Şengül, D. (2014). "Vergi Teşviklerinin Ar-Ge Harcamaları Üzerindeki Etkisi: BİST İmalat Sektörü İşletmelerinde Bir Araştırma". *Maliye Dergisi*, Sayı: 166, s. 117.

hükümleri; 89'uncu maddenin 9'uncu fıkrasında yer alan mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak “ar-ge indirimi” (madde yürürlükten kaldırılmıştır) ve geçici madde 75'te yer alan hizmet erbabına ar-ge desteğidir.

Türkiye’de kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmiş oldukları yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100’ü ar-ge indirimi olarak yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen kurum kazancından indirilebilmektedir⁸⁰⁶. Kurumların ar-ge indiriminden faydalanabilmeleri için; yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ait tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi ve işletmelerin ayrı bir ar-ge birimi kurmaları gibi şartları gerçekleştirmeleri durumunda yapmış oldukları ar-ge harcamalarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirebilmektedirler. Kurumların cari dönemde elde ettikleri matrahın yetersiz olması halinde, kurum zarar etmiş olsa dahi ar-ge indiriminden faydalanabilmektedirler⁸⁰⁷. İlgili dönemde indirim konusu yapılamayan ar-ge harcama tutarı sonraki hesap dönemlerine devrolmaktadır. Kurumlar ar-ge indirimi hariç diğer indirimlerden yalnızca kurumun kazanç elde etmesi halinde yararlanabilmekte iken ar-ge indirimine bir ayrıcalık tanınmıştır. Bu sayede teknolojik gelişim ve yeniliğe katkı sağlanmakta ülkenin uluslararası rekabet gücünün arttırılmasına destek olunmaktadır⁸⁰⁸.

KDVK ar-ge ile ilgili vergi teşviki hükümleri; madde 17-4/z’de yer alan ar-ge, yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna ve geçici madde 20’de teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerindeki mükelleflere yönelik yer alan teşvik uygulamasıdır.

⁸⁰⁶ Aksoy, E. (2017). *Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendiriminin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, s. 70.

⁸⁰⁷ Aksoy, E. (2017). *a.g.e.* s. 70.

⁸⁰⁸ Aksoy, E. (2017). *a.g.e.* s. 70.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda getirilen teşvikler, aşağıdaki gibidir⁸⁰⁹;

4691 sayılı yasayla getirilen destek ve teşviklerden yararlanabilmek için, firmaların 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda belirtilen teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulması veya şube açması gerekmektedir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin münhasıran bu bölgelerdeki yazılım ve ar-ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve ar-ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz. 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı, ar-ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin her türlü vergiden 31.12.2023 tarihine kadar müstesna tutulacağı hükme bağlanmıştır. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda sigorta primleri ile ilgili destek bulunmamakla birlikte, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda teknokent bünyesinde faaliyet gösteren şirketlerin ar-ge ve yazılım personelinin ücretlerine ilişkin sigorta primi işveren hissesi desteğine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda, 4691 sayılı yasa çerçevesinde ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı Hazine tarafından karşılanmaktadır. KDV yasasının geçici 20'nci maddesi kapsamında, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisinden müstesnadır. Bununla birlikte, 6170 sayılı yasa ile 4691 sayılı yasada yer alan KDV istisnasına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamış olup, yasada hali hazırda yer alan

⁸⁰⁹ İnternet: PwC. (2020). “Türkiye’de Ar-Ge ve Tasarım Teşvikleri”. Web: <https://www.pwc.com.tr/turkiye-de-ar-ge-ve-tasarim-tesvikleri> adresinden 18.05.2020 tarihinde alınmıştır.

düzenlemeler 31.12.2023 tarihine kadar geçerliliğini korumaktadır. Gümrük vergisi istisnası düzenlemesi ise şu şekildedir; ar-ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesna edilmiştir. Temel bilimler alanlarında (matematik, fizik, kimya ve biyoloji) en az lisans derecesine sahip ar-ge personeli istihdam eden ar-ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmaktadır.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan vergi teşviklerinin kapsamı, aşağıdaki gibidir⁸¹⁰;

5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Yasa kapsamında ar-ge/tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen ar-ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının tamamı (%100'ü) 31.12.2023 tarihine kadar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca, aşağıdaki göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az %20 artış sağlayan ar-ge/tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan ar-ge, yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının %50'si ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir, bu göstergeler; ar-ge veya tasarım harcamalarının toplam ciro içindeki payı, tescil edilen ulusal veya uluslar arası patent sayısı, uluslararası destekli proje sayısı, lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam ar-ge personeli sayısına oranı, toplam araştırmacı sayısının toplam ar-ge personeli sayısına oranı ve ar-ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranıdır. 5746 sayılı yasa hükümleri çerçevesinde kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan ar-ge ve tasarım indirimi tutarı, sonraki hesap dönemlerine devredilmektedir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda herhangi bir süre kısıtlaması olmadan 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden

⁸¹⁰ İnternet: PwC. (2020). "Türkiye'de Ar-Ge ve Tasarım Teşvikleri". Web: <https://www.pwc.com.tr/turkiye-de-arge-ve-tasarim-tesvikleri> adresinden 18.05.2020 tarihinde alınmıştır.

değerleme oranı dikkate alınarak artırılmaktadır. 5746 sayılı yasa kapsamında, kamu personeli hariç olmak üzere ar-ge merkezlerinde çalışan ar-ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı veya temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için %95'i, yüksek lisans derecesine sahip veya temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için %90'ı ve diğerleri için %80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. 5746 sayılı yasa hükümleri çerçevesinde kamu personeli hariç olmak üzere ar-ge merkezlerinde çalışan ar-ge ve destek personelinin ar-ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Hazine tarafından Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmaktadır. 5746 sayılı Yasa kapsamındaki her türlü ar-ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisnadır. Ar-ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesna edilmiştir. Temel bilimler alanlarında (matematik, fizik, kimya, biyoloji) en az lisans derecesine sahip ar-ge personeli istihdam eden ar-ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacaktır.

Yasa	Madde	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
GVK	Madde-89/9 Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-ge indirimi" (Madde yürürlükten kaldırılmıştır.)	0,7	1,6	0,0	0,0	0,0	0,5
GVK	Geçici Madde-75 Hizmet erbabına ar-ge desteği	346,8	451,3	628,0	756,2	899,6	616,4
GVK benzeri	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Yasa ar-ge personeli için gelir stopaj teşviki (GVK Geçici madde 75 kapsamında dikkate alınmaktadır.)	0,0	0,0	9,0	10,8	12,9	6,5
GVK benzeri	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Bölgede çalışan ar-ge personeli için stopaj teşviki	277,5	383,0	563,3	678,2	806,9	541,8
KVK	4/1-m Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar	0,0	134,6	0,0	0,0	0,0	26,9
KVK	5/B Sınai mülkiyet haklarında istisna	8,8	19,3	57,1	68,8	81,9	47,2
KVK	10/1-a Ar-ge indirimi (Madde yürürlükten kaldırılmıştır.)	25,2	17,1	0,0	0,0	0,0	8,5
KVK benzeri	5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda ar-ge indirimi	630,3	886,1	1 244,2	1 498,1	1 782,4	1 208,2
KVK benzeri	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kazanç istisnası	278,4	322,1	447,1	538,3	640,5	445,3
KDVK	17-4/z Ar-ge yenilik ve yazılım faaliyetlerine ilişkin istisna	0,1	0,3	1,1	1,3	1,5	0,8
KDVK	Geçici Madde-20 Teknoloji ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerindeki mükelleflere yönelik teşvik	36,8	48,5	59,1	71,1	84,6	60,0
Toplam		1 604,6	2 264,0	3 008,8	3 622,9	4 310,3	2 962,1

Tablo 4.19. Türkiye’de ar-ge alanında yapılan vergi harcamaları, 2015-2019 (milyon TL)

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü⁸¹¹⁻⁸¹², Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü⁸¹³.

Tablo 4.19’da Türkiye’de ar-ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri kapsamında değerlendirilen vergi harcamaları 2015-2019 yılları için yer almaktadır. Türkiye’de ar-ge faaliyetleri için 2015-2019 yıllarında yıllık ortalama 3 milyar TL tutarında vergi harcaması yapılmıştır. 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer

⁸¹¹ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). *a.g.m.* s. 286-312.

⁸¹² Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). *a.g.m.* s. 55-103.

⁸¹³ Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). *a.g.m.* s. 293-346.

alan ar-ge indirimi yıllık ortalama 1,2 milyar TL ile en fazla vergi harcaması yapılan uygulama olmuştur.

Ar-ge alanında vergi harcamalarının etkinlik analizi yapılırken, 2015-2018 yılları belirlenmiştir. Ar-ge harcamaları verisi OECD, Hindistan ve Brezilya verileri ise Dünya Bankası veritabanlarından elde edilmiştir. Bu veritabanlarındaki tabloda; devlet laboratuvarları, yerleşik tüm firmalar, araştırma enstitüleri, üniversite ve yurtdışından finanse edilen ar-ge için harcamalar GSYH'nin yüzdesi olarak bulunmaktadır (analiz tablolarında “tüm” olarak ifade edilmektedir). Vergi harcaması verileri, daha önce de belirtildiği üzere ülkelerin yayınladığı vergi harcama raporlarından derlenmiştir. Tüm vergi harcamaları girdi değişkenleri olarak, küresel yenilik endeksi ise çıktı değişkeni olarak analizlere dâhil edilmiştir. Ar-ge verilerinde veri zarflama analizinin CCR-I ve BBC-I yöntemleri kullanılmıştır. CCR-O yöntemi CCR-I ile aynı sonuçları verdiği için kullanılmamıştır.

Küresel yenilik endeksi (KYE) projesi, Cornell Üniversitesi Johnson İşletme Fakültesi'nde Profesör ve Washington DC'deki Global Business School Network yönetim kurulu başkanı Soumitra Dutta tarafından 2007 yılında INSEAD'da (Avrupa İş Yönetimi Enstitüsü-Institut Européen d'Administration des Affaires) görev yaparken başlatılmıştır. Bu projeyle, araştırma makalelerinin sayısı, araştırma ve geliştirme harcamaları gibi geleneksel yenilik uygulamalarının ötesine geçerek, toplumdaki yeniliğin zenginliğini daha iyi yakalayabilecek ölçümleri, yöntemleri bulmak ve belirlemek gibi birçok amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan birincisi; yenilik, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomiler için ekonomik büyümeyi ve rekabet gücünü artırmak için önemlidir⁸¹⁴. Birçok hükümet yenilikleri büyüme stratejilerinin merkezine koymaktadır. İkincisi, yenilik tanımı genişlemiştir. Şöyle ki; yenilik artık ar-ge laboratuvarları ve yayınlanmış bilimsel makalelerle sınırlı değildir. Yenilik, sosyal, iş modeli ve teknik yenilik dâhil olmak üzere çok farklı şekillerde olabilmektedir. Son olarak, gelişmekte olan piyasalarda yeniliği fark

⁸¹⁴ Cornell Üniversitesi, INSEAD, WIPO. (2019). *The Global Innovation Index 2019: Creating Healthy Lives-The Future of Medical Innovation* (12. Baskı). Dutta, S. Lanvin, B. ve Wunsch-Vincent, S. (Eds.). Cenevre: WIPO. s. 205.

etmek ve öne çıkarmak; insanlara, özellikle de yeni nesil girişimcilere ve yenilikçilere ilham vermek için çok önemlidir⁸¹⁵.

KYE, yeniliğin çok boyutlu yönlerini yakalamayı ve uzun vadeli çıktı büyümesini, üretkenliği ve iş dünyasının gelişmesini teşvik etmek için politikaların uyarlanmasına yardımcı olabilecek araçları sağlamayı amaçlamaktadır. KYE, yenilik faktörlerinin sürekli olarak değerlendirildiği bir ortam oluşturulmasına yardımcı olmaktadır. KYE, 2019 yılı itibariyle 129 ülke ekonomisini kapsayan önemli bir araç ve zengin ayrıntılı metrik bir veritabanı sağlamaktadır. KYE-2019, 2020 yılında yayınlanan 12'nci sürümünde; Cornell Üniversitesi, INSEAD ve Birleşmiş Milletler'in uzmanlaşmış bir ajansı olan WIPO (Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü-World Intellectual Property Organization) tarafından ortak olarak yayınlanmıştır⁸¹⁶.

KYE, iki alt endekse (yenilik girdi endeksi ve yenilik çıktı endeksi) dayanmaktadır. Endekste yer alan beş girdi değişkeni, ulusal ekonominin yenilikçi faaliyetlerini mümkün kılan unsurları içermektedir. Bunlar⁸¹⁷; kurumlar, beşeri sermaye ve araştırma, altyapı, pazar ve işletme karmaşıklığıdır.

Endekste yer alan iki çıktı değişkeni ise, yenilik çıktılarının kanıtlarını içermektedir. Bunlar; bilgi ve teknoloji ile üretici çıktılarıdır. Her değişken, alt değişkenlere ayrılmıştır ve her bir alt değişken, bireysel göstergelerden oluşmaktadır (2019 yılında toplam 80 gösterge). Alt değişken skorları, bireysel göstergelerin ağırlıklı ortalaması ve sütun skorları ise alt sütun skorlarının ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanmaktadır. Daha sonra yenilik girdi endeksi hesaplanmakta, bu endeks ilk beş temel değişkenin ortalamasıdır. Yenilik çıktısı endeksi, son iki değişken skorunun ortalamasıdır. Genel KYE skoru ise girdi ve çıktı endekslerinin ortalamasıdır⁸¹⁸. Veri zarflama analizi Dea-Solver-LV8(2014-1-18)

⁸¹⁵ Cornell Üniversitesi, INSEAD, WIPO. (2019). *a.g.e.* s. 205.

⁸¹⁶ Cornell Üniversitesi, INSEAD, WIPO. (2019). *a.g.e.* s. 400.

⁸¹⁷ Cornell Üniversitesi, INSEAD, WIPO. (2019). *a.g.e.* s. 9.

⁸¹⁸ Cornell Üniversitesi, INSEAD, WIPO. (2019). *a.g.e.* s. 9.

programı kullanılarak yapılmıştır. Programda CCR ve BCC yöntemleri girdi veya çıktı odaklı olarak bulunmakta ve analiz yapılabilmektedir.

Ülke	2015		2016		2017		2018	
	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm
ABD	13,6	494,9	17,5	516,4	19,8	548,0	21,8	581,6
Almanya		98,5		102,0		112,5		123,6
Arjantin		3,7		3,0		3,6		
Avustralya	0,6	25,4	0,4	24,6	0,3	23,8	0,2	23,0
Avusturya		11,6		12,3		12,8		14,3
Belçika	2,2	11,2	2,5	12,0		13,4		14,5
Brezilya	5,3	24,2	2,8	22,7	3,2	26,1	2,8	22,8
Kanada	1,1	26,3	1,1	26,4	1,2	27,5	1,0	26,8
Danimarka		9,2		9,7	0,4	10,0	0,4	10,8
Estonya		0,3		0,3		0,3		0,4
Finlandiya		6,7		6,6		7,0		7,6
Fransa		55,3		54,9		57,2		61,1
Güney Afrika	0,0	2,5	0,0	2,4	0,0	2,9	0,0	3,0
Hindistan		14,6		15,4	1,8	17,7	1,6	17,6
Hollanda	2,3	15,2	2,9	15,6	3,1	16,5	3,0	19,8
İngiltere	5,5	48,3	6,2	44,7	7,0	44,8	8,1	49,5
İrlanda	0,8	3,4	0,8	3,5	0,5	4,2		3,8
İspanya	0,7	14,6	0,8	14,7	0,4	15,9	0,3	17,7
İsrail		12,8		14,4		17,0		18,3
İsveç		16,3		16,7		18,2		18,4
İtalya		24,6		25,6	0,9	26,9	1,0	29,7
Güney Kore		58,3		59,8		69,7		77,9
Meksika		5,0		4,2		3,8		3,8
Norveç	0,3	7,5	0,5	7,5	0,5	8,4	0,5	8,9
Portekiz	0,2	2,5	0,2	2,6	0,1	2,9	0,1	3,3
Şili		0,9		0,9		1,0		1,0
Yeni Zelanda		2,2				2,8		
Türkiye	0,6	7,6	0,7	8,2	0,8	8,2	0,8	8,0

Tablo 4.20. Ar-ge harcamaları, 2015-2018 (milyar ABD doları)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁸¹⁹, OECD⁸²⁰, The World Bank⁸²¹.

⁸¹⁹ 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarından derlenmiştir. Avustralya 2016 ve 2018, Brezilya 2018, Güney Afrika 2017 ve 2018 tüm harcamaları, $Y = \alpha + \beta_1 + \beta_2 + \varepsilon$ modeliyle tahmin edilmiştir.

⁸²⁰ İnternet: OECD. (2020). "Gross Domestic Spending on R&D". Web: <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁸²¹ İnternet: The World Bank. (2020c). "World Development Indicators". Web: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=GB.XPD.RSDV.GD.ZS&country=#> adresinden Hindistan ve Brezilya verileri 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

Tablo 4.20'nin oluşturulmasında, ülkelerin vergi harcama raporlarında ar-ge başlığı altında sınıflananlar ve ar-ge harcaması olarak nitelenebilecek vergi harcamaları toplanarak vergi harcaması verileri, tüm kolonunda ise GSYH'nin yüzdesi olarak verilen tüm ekonomik kesimler tarafından yapılan ar-ge harcaması verileri ABD dolarına dönüştürülmüştür.

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm
ABD	0,1	2,7	0,1	2,8	0,1	2,8	0,1	2,8	0,1	2,8
Almanya		2,9		2,9		3,1		3,1		3,0
Arjantin		0,6		0,5		0,6				0,6
Avustralya	0,0	1,9	0,0	2,0	0,0	1,8	0,0	1,6	0,0	1,8
Avusturya		3,0		3,1		3,0		3,1		3,1
Belçika	0,5	2,4	0,5	2,5		2,7		2,7	0,5	2,6
Brezilya	0,3	1,3	0,2	1,3	0,2	1,3	0,1	1,2	0,2	1,3
Kanada	0,1	1,7	0,1	1,7	0,1	1,7	0,1	1,6	0,1	1,7
Danimarka		3,1		3,1	0,1	3,1	0,1	3,0	0,1	3,1
Estonya		1,5		1,2		1,3		1,4		1,3
Finlandiya		2,9		2,7		2,7		2,8		2,8
Fransa		2,3		2,2		2,2		2,2		2,2
Güney Afrika	0,0	0,8	0,0	0,8	0,0	0,8	0,0	0,8	0,0	0,8
Hindistan		0,7		0,7	0,1	0,7	0,1	0,6	0,1	0,7
Hollanda	0,3	2,0	0,4	2,0	0,4	2,0	0,3	2,2	0,3	2,0
İngiltere	0,2	1,6	0,2	1,7	0,3	1,7	0,3	1,7	0,2	1,7
İrlanda	0,3	1,2	0,3	1,2	0,2	1,2		1,0	0,2	1,1
İspanya	0,1	1,2	0,1	1,2	0,0	1,2	0,0	1,2	0,0	1,2
İsrail		4,3		4,5		4,8		4,9		4,6
İsveç		3,2		3,2		3,4		3,3		3,3
İtalya		1,3		1,4	0,0	1,4	0,0	1,4	0,0	1,4
Güney Kore		4,0		4,0		4,3		4,5		4,2
Meksika		0,4		0,4		0,3		0,3		0,4
Norveç	0,1	1,9	0,1	2,0	0,1	2,1	0,1	2,1	0,1	2,0
Portekiz	0,1	1,2	0,1	1,3	0,1	1,3	0,1	1,4	0,1	1,3
Şili		0,4		0,4		0,4		0,3		0,4
Yeni Zelanda		1,2				1,3				1,3
Türkiye	0,1	0,9	0,1	0,9	0,1	1,0	0,1	1,0	0,1	1,0

Tablo 4.21. GSYH'ye göre ar-ge harcamaları, 2015-2018 (%)

Kaynak: Vergi harcama raporları⁸²², The World Bank⁸²³⁻⁸²⁴, OECD⁸²⁵.

⁸²² 2. bölümde yer alan ülkelerin vergi harcama raporlarından derlenmiştir. Avustralya 2016-2018, Brezilya 2018 ve Güney Afrika 2017-2018 tüm harcamaları, $Y = \alpha + \beta_1 + \beta_2 + \varepsilon$ modeliyle tahmin edilmiştir.

Tablo 4.20 ve Tablo 4.21 beraber incelendiğinde, ar-ge alanında tüm ekonomik kesimlerin GSYH'ye göre en yüksek harcaması ortalama %4,6 ile İsrail ve vergi harcaması ise %0,5 ile Belçika tarafından yapılmıştır. İsrail, 2015-2018 yılları arasında ar-ge alanında 15,6 milyar ABD doları, Belçika ise, 2015 ve 2016 yılları için ar-ge alanında ortalama 2,3 milyar ABD doları vergi harcaması yapmıştır.

Ülke	2015	2016	2017	2018	Ort.
İsveç	62,4	63,6	63,8	63,1	63,2
Hollanda	61,6	58,3	63,4	63,3	61,7
İngiltere	62,4	61,9	60,9	60,1	61,3
ABD	60,1	61,4	61,4	59,8	60,7
Finlandiya	60,0	59,9	58,5	59,6	59,5
İrlanda	59,1	59,0	58,1	57,2	58,4
Danimarka	57,7	58,5	58,7	58,4	58,3
Almanya	57,1	57,9	58,4	58,0	57,9
Güney Kore	56,3	57,1	57,7	56,6	56,9
Kanada	55,7	54,7	53,7	53,0	54,3
İsrail	53,5	52,3	53,9	56,8	54,1
Fransa	53,6	54,0	54,2	54,4	54,1
Yeni Zelanda	55,9	54,2	52,9	51,3	53,6
Avustralya	55,2	53,1	51,8	52,0	53,0
Norveç	53,8	52,0	53,1	52,6	52,9
Avusturya	54,1	52,6	53,1	51,3	52,8
Estonya	52,8	51,7	50,9	50,5	51,5
Belçika	50,9	52,0	49,9	50,5	50,8

Tablo 4.22. Küresel yenilik endeksi, 2015-2018

Kaynak: Global Inovation Index⁸²⁶.

⁸²³ İnternet: The World Bank. (2020b). “GDP (Current US\$)”. Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD> adresinden 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁸²⁴ İnternet: The World Bank. (2020c). “World Development Indicators”. Web: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=GB.XPD.RSDV.GD.ZS&country=#> adresinden Hindistan ve Brezilya verileri 20.07.2020 tarihinde alınmıştır.

⁸²⁵ İnternet: OECD. (2020). “Gross Domestic Spending on R&D”. Web: <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

⁸²⁶ İnternet: Global Innovation Index. (2020). “Global Innovation Index”. Web: <https://www.globalinnovationindex.org/analysis-indicator> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

Ülke	2015	2016	2017	2018	Ort.
İspanya	49,1	49,2	48,8	48,7	49,0
İtalya	46,4	47,2	47,0	46,3	46,7
Portekiz	46,6	46,4	46,1	45,7	46,2
Şili	41,2	38,4	38,7	37,8	39,0
Türkiye	37,8	39,0	38,9	37,4	38,3
Güney Afrika	37,4	35,8	35,8	35,1	36,0
Meksika	38,0	34,6	35,8	35,3	35,9
Hindistan	31,7	33,6	35,5	35,2	34,0
Brezilya	34,9	33,2	33,1	33,4	33,7
Arjantin	34,3	30,2	32,0	30,7	31,8

Tablo 4.22. (Devam) Küresel yenilik endeksi, 2015-2018

Kaynak: Global Inovation Index⁸²⁷.

Vergi harcaması verileri derlenebilen ülkelerin küresel yenilik endeksi değerleri 2015-2018 yılları için Tablo 4.22’de yer almaktadır. Türkiye ortalama 38,3’lük endeks değeri ile diğer ülkeler arasında 23’üncü sırada yer almaktadır. Birinci olan İsveç ile arasında ortalamaya göre %65,2’lik bir fark bulunmaktadır. Bu sonuca göre İsveç her yıl, Türkiye’nin yaklaşık 1,7 katı daha fazla yenilik, diğer bir ifadeyle yeni mal veya hizmet üretmektedir. Kimilerine göre %65’lik fark çok büyük olarak görünmeyebilecektir, ancak bu farkın her yıl ve uzun yıllar için gerçekleşeceği göz önüne alındığında, iki ülke arasındaki gelişmişlik farkı çok yüksek boyutlara ulaşacaktır.

Ar-ge alanında yapılacak veri zarflama analizinde, girdi değişkenleri olarak tüm harcamalar ile vergi harcamalarının GSYH içindeki payları, çıktı değişkeni olarak küresel yenilik endeksi (KYE) skorları belirlenmiştir.

- CCR-I yöntemi sonuçları

Ar-ge alanında yapılan vergi harcaması analizleri, verisi derlenebilen ülkeler için, 2015-2018 yılları ayrı ayrı değerlendirilmiş, CCR-I yöntemine göre skorlar ve sıralamalar Ek-

⁸²⁷ İnternet: Global Innovation Index. (2020). “Global Innovation Index”. Web: <https://www.globalinnovationindex.org/analysis-indicator> adresinden 07.08.2020 tarihinde alınmıştır.

9’da ve projeksiyonlar Ek-10’da verilmiştir. 2015-2018 yılları değerlendirildiğinde, Türkiye etkinlik sıralamasında analizde yer alan 16 ülke içerisinde ortalama 5’inci olmuştur.

Yıl	Kaynak	Harcama	Projeksiyon	Fark
2015	VH (milyar TL)	1,6	1,4	0,2
	Tüm (milyar TL)	20,6	18,5	2,1
2016	VH (milyar TL)	2,3	2,0	0,3
	Tüm (milyar TL)	24,6	21,9	2,8
2017	VH (milyar TL)	3,0	2,3	0,8
	Tüm (milyar TL)	29,9	22,7	7,2
2018	VH (milyar TL)	3,6	2,3	1,3
	Tüm (milyar TL)	38,5	25,7	12,8
Ortalama	VH (milyar TL)	2,6	2,0	0,6
	Tüm (milyar TL)	28,4	22,2	6,2

Tablo 4.23. Ar-ge harcamaları için CCR-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018

Tablo 4.23’te veri zarflama analizinin girdi odaklı CCR yöntemine göre, çıktının sabit kaldığı varsayımıyla girdileri minimize eden projeksiyonlar gösterilmektedir. Bu sonuçlara göre Türkiye 2015-2018 yılları için, ar-ge alanında aynı seviyeyi koruduğu halde, bu alanda tüm kesimlerin harcamalarında ortalama 6,2 milyar TL, vergi harcaması olarak 0,6 milyar TL daha az harcama yapması gerekmektedir.

- BCC-I yöntemi sonuçları

Ar-ge alanında yapılan vergi harcaması analizleri, verisi derlenebilen ülkeler için, 2015-2018 yılları ayrı ayrı değerlendirilmiş, BCC-I yöntemine göre skorlar ve sıralamalar Ek-11’de ve projeksiyonlar Ek-12’de verilmiştir. 2015-2018 yılları değerlendirildiğinde, Türkiye etkinlik sıralamasında analizde yer alan 16 ülke içerisinde ortalama 10’uncu olmuştur. Ancak diğer ülkelerle birlikte sıralandığında 11’inci sırada yer almaktadır.

Yıl	Kaynak	Harcama	Projeksiyon	Fark
2015	VH (milyar TL)	1,6	0,2	1,4
	Tüm (milyar TL)	20,6	18,8	1,8
2016	VH (milyar TL)	2,3	1,0	1,2
	Tüm (milyar TL)	24,6	22,6	2,0
2017	VH (milyar TL)	3,0	2,4	0,6
	Tüm (milyar TL)	29,9	23,6	6,2
2018	VH (milyar TL)	3,6	2,6	1,0
	Tüm (milyar TL)	38,5	27,8	10,8
Ortalama	VH (milyar TL)	2,6	1,6	1,1
	Tüm (milyar TL)	28,4	23,2	5,2

Tablo 4.24. Ar-ge harcamaları için BCC-I projeksiyon sonuçları, 2015-2018

Tablo 4.24'te veri zarflama analizinin girdi odaklı BCC yöntemine göre, çıktının sabit kaldığı varsayımıyla, girdileri minimize eden projeksiyonlar gösterilmektedir. Bu sonuçlara göre Türkiye 2015-2018 yılları için, ar-ge alanında aynı seviyeyi koruduğu halde, bu alanda tüm ekonomik kesimler ortalama 5,2 milyar TL, vergi harcaması olarak 1,1 milyar TL daha az harcama yapması gerekmektedir.

- Eğitim, sağlık ve ar-ge alanlarının birleştirilmiş analizi

Alan Kaynak	Ortalama fark 2015-2018
Eğitim	
VH (milyon TL)	55,2
Bütçe (milyar TL)	33,3
Sağlık	
VH (milyar TL)	2,1
Bütçe (milyar TL)	67,0
Ar-ge	
VH (milyar TL)	0,8
Tüm (milyar TL)	5,7

Tablo 4.25. Sonuçlarının karşılaştırılması ve değerlendirilmesi, 2015-2018

Eğitim, sağlık ve ar-ge alanları için veri zarflama analizinin CCR-I ve BCC-I yaklaşımlarıyla yapılan analizler, 2015-2018 yılları için gerçekleşen değerler ile bu değerlerin projeksiyonları arasındaki farkların ortalamaları Tablo 4.25'te yer almaktadır.

Eğitim alanında aynı çıktı düzeyi esas alındığında; 2015-2018 yılları için vergi harcamalarında (VH) yıllık ortalama 55,2 milyon TL, bütçeden ise 33,3 milyar TL fazladan harcama yapılmıştır. Sağlık alanında aynı çıktı düzeyi esas alındığında; 2015-2018 yılları için vergi harcamalarında (VH) yıllık ortalama 2,1 milyar TL, bütçeden ise 67 milyar TL fazladan harcama yapılmıştır. Ar-ge alanında aynı çıktı düzeyi esas alındığında; 2015-2018 yılları için vergi harcamalarında (VH) yıllık ortalama 0,8 milyar TL, tüm kesimler tarafından ise 5,7 milyar TL fazladan harcama yapılmıştır.

Sonuç olarak, Türkiye çıktı düzeyi değişmediği halde; kamu kesimi tarafından eğitim alanında 33,3 milyar TL (GSYH'nin %1,13'ü), sağlık alanında 69 milyar TL (GSYH'nin %2,35'i) ve tüm kesimler tarafından ar-ge alanında 6,5 milyar TL'yi (GSYH'nin %0,22'si) gereksiz olarak harcamaktadır. Sadece bu alanlarda gereksiz harcanan tutar yıllık ortalama 109 milyar TL'yi (GSYH'nin %3,7'si) bulmaktadır.

Alan	2015		2016		2017		2018		Ort. Sıra	Ort. Ülke Sayısı
	CCR-I	BCC-I	CCR-I	BCC-I	CCR-I	BCC-I	CCR-I	BCC-I		
Eğitim	4	1	4	5	6	12	4	12	6	20
Sağlık	4	7	8	14	10	16	9	14	10	20
Ar-ge	3	8	4	8	5	12	8	12	8	14

Tablo 4.26. Sıralamaların karşılaştırılması ve değerlendirilmesi, 2015-2018

Türkiye'nin eğitim, sağlık ve ar-ge alanlarında etkinlik sıralamaları Tablo 4.26'da yer almaktadır. Yıllar ilerledikçe Türkiye'nin etkinlik sıralamasında alt sıralara düştüğü görülmektedir. Sabit etkinlik (CCR-I) varsayımı altında yapılan analizlerde sıralamalar kabul edilebilir düzeyde görünse de, değişen etkinlik (BCC-I) varsayımı altında yapılan analizlerde sıralamalar kötüleşmektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi harcaması, özellikle serbest piyasa sistemini benimsemiş ülkelerde üzerinde yoğun tartışmalar yapılan bir kavramdır. 1970’lerde ABD’de bütçe reformu kapsamında vergi politikalarından sorumlu Hazine Bakan Yardımcısı Stanley S. Surrey tarafından ortaya atılan ve ABD Bütçe Kanununa 1974 yılında giren vergi harcaması kavramına, bir olguyu ortaya koymaktan daha çok bazı mükellef gruplarına gizli bir refah sağlaması özelliğiyle yaklaşmıştır. Yasalarda yer alan, ABD’de çeşitli sosyal ve ekonomik çevrelerin yasal çerçevede vergi yükünü azaltma çabaları olarak değerlendirdiği bu “kara delikler” birçok akademisyen, araştırmacı ve siyasetçi tarafından eleştirilmiştir. ABD’de vergi ve vergiyle ilişkili konular toplumda yoğun ilgi görmektedir. Vergi ödeyenlerin yasal hakları, dikey ve yatay eşitliği ABD vatandaşları için çok önem verilen bir konudur ve bu konuda Taxpayer First Act-Önce Mükellef isimli mükellef haklarına ait bir yasa bile bulunmaktadır. Ayrıca, başkanlık seçimlerinde adaylar arasında yapılan tartışmaların (debate) ana konusu vergi uygulamaları olmaktadır. Türkiye’de de ABD’de olduğu gibi, vergi harcamasına neden olan uygulamaların Meclis’te kararlaştırılması daha uygun olacaktır.

Vergi harcamalarının önce literatür sonra yasal düzenlemelere girmesiyle birlikte bu harcamaların ya da tahsilinden vazgeçilen vergi gelirlerinin nedenleri sorgulanmaktadır. Vergi harcamalarının raporlanmasıyla fayda-maliyet, etkinlik ve gereklilik gibi yönlerden incelenmesine imkân sağlanmıştır. Vergi harcamalarının GSYH ve bütçe içerisindeki büyüklüğü belirlenerek önemli bir “harcama” kalemi olduğu görülmüştür. Raporlar ve analizler sonucunda bu harcamaların yıllar içerisinde sürekli artma eğiliminde olduğu da tespit edilmiştir. Bazı ülkelerde toplam vergi gelirlerinin üçte birine ulaşan parasal değerlere yükseldiği hesaplanmıştır. Araştırmacıların üzerinde durdukları konu neden bütçe kapsamında doğrudan harcama yoluyla değil de vergi harcaması yoluyla bu teşviklerin yapıldığıdır. Bütün bu tartışmaların sonunda IMF, OECD ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların tavsiyeleri, akademisyen ve araştırmacıların analizleri çerçevesinde yasal bir zorunluluk kapsamında olmasa da şeffaf bütçe ve şeffaf yönetim

anlayışı çerçevesinde vergi harcamalarının bütçe ekinde veya bir raporla duyurulması kuvvetle tavsiye edilmiştir.

Türkiye’de vergi harcamalarının raporlanması kapsamında çalışmalar 2000’li yıllarda başlamıştır. Vergi harcamaları ile ilgili ilk rapor 2001 yılında, daha sonra 2007 yılında bir rapor daha yayınlanmış ve 2016 yılından itibaren düzenli olarak yayınlanmaya başlanacağı ifade edilmiştir. 2001 yılında yayınlanan raporda vergi harcaması sayılabilecek yasa ve maddeleri sıralanmış, vergi harcaması tutarları hesaplanmamıştır. Vergi harcamalarının yasa ve ilgili madde düzeyinde tutarlarının hesaplanması ve yayınlanması 2007 vergi harcaması raporuyla başlamıştır.

Vergi harcamalarının hesaplanması ve raporlanması, Merkezi Yönetim Bütçesi ve bağlı cetvelleriyle ilgili 5018 sayılı KMYKK 18’inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre vergi harcamaları cetveli bütçe eki olarak düzenlenerek TBMM’ye sunulmalıdır, maddede bu husus şu şekilde ifade edilmektedir;

“...Merkezî yönetim bütçe kanun teklifine, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere Cumhurbaşkanlığı tarafından;

...c) Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,

... Eklenir”.

Ancak maddede hazırlanacak cetvelin hangi detayda düzenleneceği belirtilmemiştir. 2007 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporunda önemli yasalar için hesaplamalar yapılsa da, vergi harcamaları raporu 2016 öncesinde sadece genel kapsamlı özet bir tablonun bütçeye eklendiği görülmektedir.

Ayrıca, tüm vergi harcamaları dikkate alındığında; %87,7’sinin ekonomik özellikli olduğu, tam anlamıyla sosyal amaçlı olanların %9,5 düzeyinde kaldığı, diğer alanlarda yapılan vergi harcamalarının ise %2,8 oranında olduğu görülmektedir. Sosyal devlet ilkesinin bir

gereği olarak vatandaşlar arasındaki eşitsizliklerin giderilmesi amacıyla, sosyal amaçlı (eğitim, kültür, spor, sanat, sağlık ve sosyal destek gibi) vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payının artırılması gerekmektedir.

Türkiye’de vergi harcamalarının hesaplanmasında vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Ancak aynı fayda düzeyinin korunması için devletin yapması gereken doğrudan harcama tutarını esas alan harcama denkliği yönteminin kullanılması ve geçmiş yıl vergi harcamalarının raporun yayınlandığı yıl değerine uyarlanması, daha gerçekçi sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır.

Farklı yıllarda yayınlanan raporlarda, hesaplamanın yapıldığı eşleşen yıllarda aynı yasa ve aynı madde için çok farklı tutarlarda hesaplama yapılması analiz yapanlar için zorluklar oluşturmaktadır. Örneğin, muaf kurumların sayıldığı KVK’nın 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendinde yer alan, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar için 2017 vergi harcamaları raporunda 2016-2020 yılları için ortalama 178 milyon TL’lik vergi harcaması hesaplanmış ve tahmin kalitesi “iyi” olarak değerlendirilmişken, 2018 vergi harcamaları raporunda aynı uygulamaya 2017-2021 yılları için “veri temin edilememiştir” notu düşülmüştür. Ayrıca Türkiye’de yayınlanan vergi harcama raporları detaylı analizler içermemekte, raporda vergi harcamalarının ekonomiye dair diğer veriler ve göstergelerle ilişkisi yer almamaktadır. Ekonometrik ve istatistiksel analizler ile diğer göstergelerle ilişkili grafiksel gösterimler vergi harcama raporunun kalitesini artıran unsurlar olacaktır.

Veri analizinde seri kırılmaları, bu durumdan habersiz analiz yapanların yanlış sonuçlara ulaşmasına neden olacaktır. Bazı yabancı ülkelerin raporlarına bakıldığında benzer durumlarda bir dipnot ile seri kırılması ve bunun nedeninin hesaplama yöntemi değişikliği olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla en son yayınlanan raporda vergi harcamaları serilerinin götürülebildiği kadar geriye götürülmesi ve yöntemsel değişikliklerin belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca, raporda yer alan vergi harcamasına neden olan yasa ve

maddelerin toplam değerlerinin araştırmacıların analiz etmesini kolaylaştıracak bir formatta sunulması daha iyi olacaktır.

Türkiye’de yayınlanan vergi harcaması raporlarında bir eksiklik de negatif vergi harcamalarının hesaplanmaması ve raporlarda yer almamasıdır. Bazı mal veya hizmetlerden gereğinden fazla vergi alınması durumuna negatif vergi harcaması denilmektedir. ÖTV yasası ekinde yer alan listelerde bulunan mallar, özellikle benzin ve türevleri üzerindeki vergiler araştırmacı, akademisyen ve yazarlara göre bu kapsamda değerlendirilmektedir. Türkiye’de yayınlanan vergi harcama raporlarının negatif vergi harcamalarını içermediği de düşünüldüğünde, vergi harcamalarını değerlendirmede bir eksiklik oluşturmakta, vergi harcamalarını olduğundan daha fazla göstermektedir. ABD, Avustralya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, İsveç, İtalya ve Norveç özellikle istihdam, çevre ve enerji ile ilgili vergilerde yer alan negatif vergi harcamalarını hesaplamakta ve yayınlamaktadırlar. Türkiye’de yayınlanan vergi harcama raporlarında da negatif vergi harcamalarına yer verilmeli, böylece vergi harcamalarının daha doğru ve net tutarı ortaya konulmalıdır.

Çalışmada yapılan analizlerde dikkat çeken bir husus, ar-ge alanı hariç ABD’nin etkin olmayan ülkeler arasında yer almasıdır. ABD harcamalarının etkin olarak değerlendirilmemesinin temel nedeni, ABD’nin vergi harcamalarını diğer ülkeler gibi vazgeçilen gelir yöntemiyle hesaplamamasıdır. ABD vergi harcamalarını hesaplarken, aynı amaca ulaşmak için yapılması gereken doğrudan bütçe harcamalarını esas alan, harcama denkliği (eşdeğer harcama) yöntemini kullanmaktadır. Çalışmada da belirtildiği üzere, bu yöntem vergi harcaması tutarlarını, vergi oranlarındaki yüksekliğe de bağlı olarak, vazgeçilen gelir yöntemine göre iki buçuk, kazanılan gelir yöntemine göre iki kat daha fazla hesap etmektedir. ABD’nin skor ve sıralamalarına bu gözle bakılması faydalı olacaktır.

Çalışmada eğitim, sağlık ve ar-ge alanlarında yapılan harcamaların, veri zarflama analizinin, eğitim alanında 2015 yılı için BCC-I yaklaşımı hariç, CCR-I ve BBC-I yöntemlerinin tümünde etkinsiz olduğu ve mevcut eğitim, yaşam beklentisi ve küresel

yenilik endeksleri sonuçlarına göre bütçeden gereksiz harcama yapıldığı, vergi teşviklerinin de oluşan çıktıya göre fazla olduğu tespit edilmiştir. 2015-2018 yılları için eğitim ve sağlık alanında kamu kesiminin ve ar-ge alanında ise tüm kesimlerin gereksiz harcamaları yıllık ortalama 109 milyar TL'ye, diğer bir ifadeyle GSYH'nin %3,7'sine ulaştığı tespit edilmiştir. Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülke için bu tutar çok yüksek bir değerdir. Ayrıca, eğitim, sağlık ve ar-ge alanlarında yıllar itibariyle etkinlik sıralamalarında bir gerileme göze çarpmaktadır.

Sonuç olarak, Türkiye'de vergi teşvik sisteminin etkinlik düzeyi diğer ülkeler esas alındığında beklenen düzeyde değildir ve kaynak israfına neden olmaktadır. Etkinliğin sağlanabilmesi için, mevcut durum ve kalitesi korunurken harcamalar azaltılmalı veya harcamalar sabit kalırken kamuya sunulan mal ve hizmetlerin sayısının ve kalitesinin artırılması gerekmektedir.



KAYNAKLAR

- Afonso, A. Aubyn, St. M. (2005). "Non-parametric Approaches to Educational and Health Expenditures Efficiency in OECD Countries". *Journal of Applied Economics*, Vol: VIII, No. 2, 227-246.
- Afonso, A. Gaspar, V. (2007). "Dupuit, Pigou and The Cost of Inefficiency in Public Services Provision". *Public Choice*, No. 132, 485-502.
- Afonso, A. Schuknecht, L. Tanzi, V. (2005). "Public Sector Efficiency: An International Comparison". *Public Choice*, No. 123, 321-347.
- Afonso, A. Schuknecht, L. Tanzi, V. (2006). "Public Sector Efficiency: Evidence for New EU Member States and Emerging Markets". *European Central Bank Working Paper*, No. 581, 1-50.
- Akça Balkaya, F. N. (2000). *Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Akça Balkaya, F. N. (2006a). "Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcaması Sonucu Yaratabilecek Uygulamalar". *Yaklaşım*, Sayı: 168, 189-195.
- Akça Balkaya, F. N. (2006b). "Vergide Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Vergi Harcamaları". *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 24, 2915-2926.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi* (14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, E. B. (2019). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Aksoy, E. (2017). *Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Aksoy, E. (2018). "Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi ve Seçilmiş Ülkeler ile Karşılaştırılması". *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 355, 46-63.
- Altshuler, R. Dietz, R. (2008a). "Tax Expenditure Estimation and Reporting: A Critical Review". *NBER Working Paper Series*, No. 14263, 1-59.

- Altshuler, R. Dietz, R. (2008b). "Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms". *NBER Conference*, "Incentive and Distributional Consequences of Tax Expenditures" held in Bonita Springs, FL on March 27-29, 2008, 1-57.
- Altshuler, R. Dietz, R. (2011). "Reconsidering Tax Expenditure Estimation". *National Tax Journal*, Haziran 2011, 64 (2, Part 2), 459-490.
- Aybarç, S. Selim, S. (2017). "Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Kamu Harcamalarının Karşılaştırmalı Etkinlik Analizi". *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, Cilt:12 Sayı:2, 1-15.
- Aysu, A. Bakırtaş, D. (2016). "Eğitim, Sağlık ve Sosyal Koruma Harcamalarının Etkinlik Analizi: Türkiye ve Diğer OECD Ülkeleri Değerlendirmesi". *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2016, Sayı: 171, 81-107.
- Bagchi, A. (1974). "Efficacy of Tax Incentives: 'Tax Expenditure Analysis' and Its Relevance for India". *Economic and Political Weekly*, Vol. 9, No. 24, 951-960.
- Bails D. G. (1990). "The Effectiveness of Tax-Expenditure Limitations: A Re-Evaluation: In 19 States They Resulted in Virtually No Success in Limiting Growth in Their Budgets". *The American Journal of Economics and Sociology*, Vol. 49, No. 2, 224-238.
- Baneman, D. Rosenberg J. Toder E. Williams R. (2012). "Curbing Tax Expenditures". *Defusing the Debt Bomb: Economic and Fiscal Reform*, Tax Policy Center, Urban Institute and Brookings Institution, 1-31.
- Banker, R. D. Hsuihui, C. Ram, N. (2007). "Estimating DEA Technical and Allocative Inefficiency Using Aggregate Cost or Revenue Data". *Journal of Productivity Analysis*, Vol. 27, No. 2, Special issue on Productivity Measurement in Complex Services Industries, 115-121.
- Barrios, S. Figari, F. Gandullia, L. Riscado, S. (2016). "The Fiscal and Equity Impact of Tax Expenditures in The European Union". *JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms*, European Commission, Joint Research Centre, No. 1/2016, 1-42.
- Bartlett, B. (2001). "The End of Tax Expenditures As We Know Them?". *Institute for Research on The Economics of Taxation (IRET) Policy Bulletin*, No. 84, 1-19.
- Başar, Ö. (2012). "Vergi Harcamaları". *Vergi Sorunları*, Sayı: 280, 52-62.
- Batirel, Ö. F. (2013). "Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk". *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 24, Güz 2013/2, 13-20.
- Baume, P. (1987). "Welfare and Taxation". John Wanna and Marija Taflaga (Eds.). *The Political Writings of Peter Baume A Dissident Liberal*, ANU Press, 229-234.

- Bayhanay, A. (2014). *Vergi Harcamaları: Nordik Ülkeleri ve Türkiye*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Benker, K. M. (1986). "Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole in State Budget Oversight". *National Tax Journal*, No.39, 403-417.
- Bergeron, M. (1983). "Some Misunderstandings about Tax Expenditures". *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques*, Vol. 9, No. 1 (Mar., 1983), 140-143.
- Bezdek, R. H. Zampelli, E. M. (1986). "State and Local Government Tax Expenditures Relating to The Federal Government". *National Tax Journal*, No. 4 (December, 1986), 533-538.
- Bittker, B. I. (1969). "The Tax Expenditure Budget-A Reply to Professors Surrey & Hellmuth". *National Tax Journal*, Vol:22, Issue: 4, 538-542.
- Borge, L. E. Torberg, F. Tovmo, P. (2008). "Public Sector Efficiency: The Roles of Political and Budgetary Institutions, Fiscal Capacity, and Democratic Participation". *Public Choice*, Vol. 136, No. ¾, 475-495.
- Branco, R. Costa, E. (2019). "The Golden Age of Tax Expenditures: Fiscal Welfare and Inequality in Portugal (1989–2011)". *New Political Economy*, Vol. 24, No. 6, 780-797.
- Bratić, V. (2006). "Tax Expenditures: A Theoretical Review". *Financial Theory and Practice*, Volume (30), 113-127.
- Bratić, V. (2012). "(In)efficiency of Corporate Income Tax Expenditures on Underdeveloped Areas of Special Tax Treatment in Croatia". *Financial Theory and Practice*, Volume (36), 374-394.
- Bratić, V. Urban, I. (2006). "Tax Expenditures in Croatia". *Financial Theory and Practice*, Vol. 30 (2), 129-195.
- Break, G. F. (1985). "The Tax Expenditure Budget-The Need For A Fuller Accounting". *National Tax Journal*, Vol. 38, Issue: 3, 261-265.
- Break, G. F. Shultz, G. P. Samuelson, P. A. (1980). "The Role of Government: Taxes, Transfers, and Spending". *The American Economy in Transition*, National Bureau of Economic Research, 617-674.
- Brixi, H. P. Valenduc, C. M. A. Swift, Z. L. (2004). "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices" in *Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Through The Tax System Lessons from Developed and Transition Economies Directions In Development*. Washington D. C.: The World Bank. Brixi, H. P. Valenduc, C. M. A. Swift, Z. L. (Eds.), 1-19.

- Brooks, N. (2016). "Policy Forum: The Case Against Boutique Tax Credits and Similar Tax Expenditures". *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, 64:1, 65-133.
- Brown, C. (2004). "Tax Expenditures in Australia" in *Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Through The Tax System Lessons from Developed and Transition Economies Directions In Development*. Washington D. C.: The World Bank. Bixi, H. P. Valenduc, C. M. A. Swift, Z. L. (Eds.), 45-68.
- Brown, L. C. (1993). "Tax Expenditures and Measuring The Long Term Costs and Benefits of Retirement Income Policy". *RIM Conference Paper*, No. 93/1, 1-25.
- Buhur, S. (2019). "Vergi Harcaması Kavramı ve Türkiye'deki Durumunun Analizi". *Vergi Dünyası*, Yıl: 38, Sayı: 453, Mayıs 2019, 68-75.
- Burman, L. E. (2003). "Is The Tax Expenditure Concept Still Relevant?". *National Tax Journal*, Vol:LVI, No:3, 1-20.
- Burman, L. E. Phaup, M. (2011a). "Tax Expenditures and Government Size and Efficiency". *National Bureau of Economic Research Working Paper*, No. 17268, 1-36.
- Burman, L. E. Phaup, M. (2011b). "Tax Expenditures, The Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform". *National Bureau of Economic Research Working Paper*, No. 12563, 93-124.
- Burman, L. E. Toder, E. Geissler, C. (2008). "How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?". *American Economic Review*, Vol. 98, No. 2, 1-18.
- Burton, M. R. Sadiq, K. (2013). *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. New York: Cambridge University Press. Cambridge Tax Law Series.
- Burton, M. Stewart, M. (2011). "Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates". *U of Melbourne Legal Studies Research Paper*, 1-85.
- Caiumi, A. (2011). "The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures - A Novel Approach". *OECD Taxation Working Papers*, No. 5, 1-56.
- Carpentier, C. Suret, J. M. (2006). "The Quebec Stock Savings Plan: A Tax Expenditure Analysis". *Canadian Tax Journal*, Vol. 54, No. 1, 142-166.
- Carroll, R. Joulfaian, D. Mackie, J. (2011). "Income Versus Consumption Tax Baselines for Tax Expenditures". *National Tax Journal*, June 2011, 64 (2, Part 2), 491-510.

- Cavalcanti, C. B. Li, Z. (2000). "Reforming Tax Expenditures Programs in Poland". **Policy Research Working Paper**, The World Bank Europe and Central Asia Region Poverty Reduction and Economic Management Sector Unit, 1-23.
- Charnes, A. Cooper, W. Rhodes, E. (1978). "Measuring The Efficiency of Decision Making Units". **European Journal of Operational Research**, 2(6), 429-444.
- Cincera, M. Czarnitzki, D. Thorwarth, S. (2009). "Efficiency of Public Spending in Support of R&D Activities: An International Comparison". **Economic Papers**, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, No. 376, 1-111.
- Cole, A. (2015). "Corporate and Individual Tax Expenditures". **Tax Foundation Fiscal Fact**, No. 476, 1-12.
- Collins, M. L. Walsh, M. (2011). "Tax Expenditures: Revenue and Information Forgone - The Experience of Ireland". **67th Annual Congress of The International Institute of Public Finance University of Michigan**, 1-21.
- Congressional Research Service. (2014). "Tax Expenditures - Compendium of Backround Material on Individual Provisions". **U.S. Government Printing Office**, Washington, 1-1039.
- Connolly, K. D. Bell, M. E. (2011). "Strengthening the Local Property Tax: The Need for a Property Tax Expenditure Budget". **Lincoln Institute of Land Policy**, 1-3.
- Cornell Üniversitesi, INSEAD, WIPO. (2019). **The Global Innovation Index 2019: Creating Healthy Lives-The Future of Medical Innovation** (12. Baskı). Dutta, S. Lanvin, B. and Wunsch-Vincent, S. (Eds.). Cenevre: WIPO.
- Coşkun, E. (2019). "Türkiye’de Yükseköğretimin Desteklenmesinde Vergi Harcamalarının Rolü". **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 368, 44-58.
- Coşkun, K. Bilen, Y. (2002). "Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’inde Vergi Harcamaları". **Vergi Dünyası**, Sayı: 246, 161-168.
- Coşkun, Z. (2010). *Tax Expenditures in The European Union and Turkey*. Unpublished Master Thesis, The Graduate School of Social Sciences of Middle East Technical University, Ankara.
- Craig, J. Allan, W. (2001). "Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective". **National Tax Association**, Vol. 94 (2001), 258-264.
- Curristine, T. Lonti, Z. Joumard, I. (2007). "Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities". **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 7, No. 1, 1-41.

- Çaşkurlu, E. (2002). “Kamu Alacağında Tecil Müessesesi ve Aksayan Yönleri”. *Yaklaşım*, Sayı: 109, 211-216.
- Çetinkaya, Ö. (2004). “Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi”. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46. Seri / Yıl 2004, Prof. Dr. Salih Turhan'a Armağan, 84-98.
- Çiçek, U. Uğur, K. (2018). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi”. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, Vol. 4, Issue: 8, 353-364.
- Daly, M. (1995). “The Role of Tax Expenditure Reporting in A Global Economy”. *World Economy*, Vol:18, Issue:1, 87-111.
- Dardağan, F. (2005). “Bir Vergi Harcaması Türü: Emlak Vergisinde Emekliler, Emekli ve Şehitlerin Dul ve Yetimleri ile Gazilere İlişkin İndirimli Vergi Oranı Uygulaması”. *Vergi Sorunları*, Sayı: 204, 65-70.
- Darıcı, H. (2014). “Vergi Harcamalarındaki Gelişmeler”. *Yaklaşım*, Sayı: 256.
- Davie, B. F. (1994). “Tax Expenditures in The Federal Excise Tax System”. *National Tax Journal*, Vol. 47, No. 1, 39-62.
- Demirci, A. (2018). *Teori ve Uygulamalarla Veri Zarflama Analizi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Department of Finance Canada. (2017). “Report on Federal Tax Expenditures-Concepts, Estimates and Evaluations 2017”. *Report on Federal Tax Expenditures*, 1-346.
- Didinmez, İ. (2018). “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Kapsamında Değerlendirilen Vergi Harcamaları”. *Vergi Raporu*, Sayı: 227, 44-59.
- Doğanalp, N. (2020). “Vergi Harcamalarının Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”. *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, (18), 201-205.
- Driessen, G. A. (2016). “Spending and Tax Expenditures: Distinctions and Major Programs”. *Congressional Research Service Report*, Congressional Research Service, 1-15.
- Dyson, R. G. Shale, E. A. (2010). “Data Envelopment Analysis, Operational Research and Uncertainty”. *The Journal of the Operational Research Society*, Vol. 61, No. 1, Part Special Issue for 60th Anniversary of the Journal: Challenges for OR, 25-34.
- Egeli, H. Tepe, B. (2015a). “Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 411, 65-79.

- Egeli, H. Tepe, B. (2015b). “Vergi Harcamaları ve Ülke Uygulamaları”. *Vergi Raporu*, Sayı: 193, 9-23.
- Eissa, N. Hoynes, H. (2011). “Redistribution and Tax Expenditures: The Earned Income Tax Credit”. *National Tax Journal*, 64:2, 689-730.
- Emektar, F. (2014). “Vergi Harcamaları Kavramı ve Türkiye’nin 2006-2014 Yılları Vergi Harcamaları”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 393, 98-113.
- Eriçok, R. E. (2019). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021”. *İstanbul İktisat Dergisi - Istanbul Journal of Economics*, Sayı: 69, 321-355.
- Ermin, İ. (2006). “Vergi Harcamaları”. *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 463, 1-6.
- Erol, A. Demir, A. (2008). “Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Yapım İşleri, Mal ve Hizmet Alımlarında Damga Vergisi Uygulaması ve Vergi Harcaması”. *Yaklaşım*, Sayı: 185.
- European Commission. (2007). *Towards a More Effective Use of Tax Incentives in Favour of R&D*. Belgium: Office for Official Publications of the European Communities, 1-35.
- European Commission. (2011). “Tax Reforms in EU Member States 2011 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability”. *European Economy*, Economic and Financial Affairs, No. 5, 1-137.
- European Commission. (2012). “Tax Reforms in EU Member States 2012 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability”. *European Economy*, Economic and Financial Affairs, No. 6, 1-118.
- European Commission. (2013). “Tax Reforms in EU Member States 2013 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability”. *European Economy*, Economic and Financial Affairs, No. 5, 1-116.
- European Commission. (2014a). “Tax Expenditures in Direct Taxation in EU Member States”. *Occasional Papers*, No. 207, 1-53.
- European Commission. (2014b). “Tax Reforms in EU Member States 2014 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability”. *European Economy*, Economic and Financial Affairs, No. 6, 1-147.
- European Commission. (2015). “Tax Reforms in EU Member States 2015 Tax Policy Challenges For Economic Growth and Fiscal Sustainability”. *Institutional Paper*, Economic and Financial Affairs & Taxation and Customs Union, No. 8, 1-121.

- European Council. (2011). "Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on Requirements for Budgetary Frameworks of The Member States". **Official Journal of The European Union**, No. 2011/85/EU, L 306/41-47.
- Evans, D. Ajay, T. Murray, C. Lauer, J. (2000). "The Comparative Efficiency of National Health Systems in Producing Health: An Analysis of 191 Countries". **GPE Discussion Paper Series**, Geneva, World Health Organisation, No. 29, 1-36.
- Fare, R. Grosskopf, S. Whittaker, G. (2004). "On Value Efficiency and Data Envelopment Analysis". **Indian Economic Review**, New Series, Vol. 39, No. 1, Productivity and Efficiency, 81-88.
- Faricy, C. (2016). "The Distributive Politics of Tax Expenditures: How Parties Use Policy Tools to Distribute Federal Money to The Rich and The Poor". **Politics, Groups, and Identities**, Vol. 4, No. 1, 110-125.
- Farrell, J. (1957). "The Measurement of Productive Efficiency". **Journal of the Royal Statistical Society**, Series A (General), Vol. 120, No. 3, 253-290.
- Feldstein, M. (2015). "Raising Revenue by Limiting Tax Expenditures". **Tax Policy and The Economy**, University of Chicago Press, Volume 29, 1-11.
- Feldstein, M. Feenberg, D. MacGuineas, M. (2011). "Capping Individual Tax Expenditure Benefits". **National Bureau of Economic Research Working Paper**, No. 16921, 1-11.
- Ferhatoğlu, E. (2001). *Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Ferhatoğlu, E. (2005). "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi". **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 77-93.
- Fırat, M. (2018). "Mali Alan Yaratma Açısından Vergi Harcamalarının Rolü". **Vergi Raporu**, Sayı: 224, 45-52.
- Fikir, H. (2012). "Vergi Harcaması Politikası". **Vergi Raporu**, Sayı: 157, 67-79.
- Fookes, C. (2009). "Spending Through The Tax System: Tax Expenditures". **New Zealand Treasury Policy Perspectives Paper**, No. 09/01, 1-25.
- Friedson, A. S. (1999). "Tax Expenditure Reporting: The New York State Experience". **Ninety Second Annual Conference on Taxation**, Atlanta, 397-400.

- Fuest, C. Riedel, N. (2009). "Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing countries: A Review of The Literature". **Report for the UK Department for International Development**, Oxford University Centre for Business Taxation, 1-69.
- Furchtgott-Roth, D. (2012). "How Tax Expenditures Hurt The Economy - And What to Do About It". **Manhattan Institute for Policy Research**, No. 9, April, 1-4.
- Garrison, G. E. (1972). "Tax-Expenditure Analysis of Public Education". **Proceedings of The Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association**, Vol. 65, 305-327.
- Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). "Vergi Harcamaları Raporu". **Maliye Bakanlığı**, Ankara, 1-384.
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2007). "Vergi Harcamaları Raporu". **Maliye Bakanlığı**, Sayı: B.07.0.GEP.10.10-2007, 1-30.
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017a). "Vergi Harcamaları Raporu 2016". **Maliye Bakanlığı**, Ankara, 1-377.
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2017b). "Vergi Harcamaları Raporu". **Maliye Bakanlığı**, Ankara, 1-138.
- Giray, F. (2002). "Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi". **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXI, Sayı: 1, 27-52.
- Giray, F. Ömür, Ö. M. (2019). "Veraset ve İntikal Vergisinde Mali ve Sosyal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları". **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: Ocak 2019, Cilt-Sayı: 12(1), 72-82.
- Gouvernement du Québec. (2011). **Tax Expenditures-2010 (2010 Edition)**. Québec: Bibliothèque et Archives Nationales du Québec.
- Gönül, H. H. (2002a). "Vergi Harcamaları-I". **Yaklaşım**, Sayı: 111, 79-82.
- Gönül, H. H. (2002b). "Vergi Harcamaları-II". **Yaklaşım**, Sayı: 112, 68-72.
- Gönül, H. H. (2007). "ABD'de Vergi Harcamaları". **Yaklaşım**, Sayı: 171, 76-79.
- Gupta, A. P. (1984). "Management of Tax Expenditures in India". **Economic and Political Weekly**, Nov. 24, Vol. 19, No. 47, 122-132.

- Gül, K. (2018). “Türkiye’de Vergi Harcamaları ve Gelir Dağılımına Etkileri”. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 355, Nisan 2018, 64-84.
- Güler, H. (2019). “Türkiye ve Sosyal Refah Devletlerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırılması”. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 367, Nisan 2019, 131-144.
- Güloğlu, A. (2005). “Vergi Harcamaları”. *Vergi Raporu*, Yıl:13, Sayı: 77, 51-64.
- Güngör, G. (2015). “Türkiye’de İstisna, Muafiyet ve İndirimlerden Oluşan Vergi Harcamalarının Bütçe Uygulaması”. *Vergi Raporu*, Sayı: 192, 13-21.
- Güven, M. A. (2016). *Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015)*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Güzel, S. (2009). “Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, 29-48.
- Hall, J. (1999). “Tax Expenditures: A Review and Analysis”. *Working Papers*, No. 16-07, Department of Economics, West Virginia University, 1-11.
- Hallerberg, M. (2014). “Tax Expenditures in Germany”. *Case Study (Full Report)*, International Budget Partnership, 1-10.
- Handler, H. Koebel, B. Reiss, P. Schratzenstaller, M. (2006). “The Size and Performance of Public Sector Activities in Europe: An Overview”. *Acta Oeconomica*, Vol. 56, No. 4, 399-422.
- Hanson, G. D. Eidman, V. R. (1985). “Agricultural Income Tax Expenditures. A Microeconomic Analysis”. *American Journal of Agricultural Economics*, Vol. 67, No. 2 (May, 1985), 271-278.
- Harris, J. E. Hicks, S. A. (1992). “Tax Expenditure Reporting: The Utilization of An Innovation”. *Public Budgeting & Finance Fall*, 32-49.
- Hashimzade, N. Heady, C. Myles, G. Oats, L. Scharf, K. Yousefi, H. (2014). “The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs”. *Technical Paper*, Tax Administration Research Center, National Audit Office, 1-72.
- Heady, C. Mansour, M. (2019). “Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management A Guide for Developing Economies”. *Fiscal Affairs How-to-Notes*, Fiscal Affairs Department, IMF, Note 19/01, 1-15.

- Hepaksaz, E. Çamurdan, B. (2010). "Türk Mali Mevzuatındaki Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi". **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 47, Sayı: 542, 31-50.
- Hepaksaz, E. Öz, E. (2009). "Türkiye'de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi". **Vergi Sorunları**, Sayı: 254, 1-23.
- Herrera, S. Pang, G. (2005). "Efficiency of Public Spending in Developing Countries: An Efficiency Frontier Approach". **World Bank Policy Research Working Paper**, No. 3645, 1-67.
- Hildred, W. M. Pinto, J. V. (1986). "Passive Tax Expenditures: Estimates of States' Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures". **Journal of Economic Issues**, Vol: XX, No:4, 941-952.
- Hildred, W. M. Pinto, J. V. (1989). "Estimates of Passive Tax Expenditures, 1984". **Journal of Economic Issues**, Vol:XXIII, No:1, 93-106.
- Hildred, W. M. Pinto, J. V. (1990). "Impact of 1986 Federal Tax Reform on The Passive Tax Expenditures of States". **Journal of Economic Issues**, Vol:24, Issue:1, 225-238.
- Hinde, J. M. (2016). "Incentive(less)? The Effectiveness of Tax Credits and Cost-Sharing Subsidies in The Affordable Care Act". **University of North Carolina (UNC) at Chapel Hill**, College of Arts and Sciences, Department of Public Policy, Students; RTI International, 1-62.
- Howard, C. (1995). "Testing The Tools Approach: Tax Expenditures Versus Direct Expenditures". **Public Administration Review**, Vol:55, No:5, 439-447.
- Howard, C. (1997). **The Hidden Welfare State Tax Expenditures and Social Policy in The United States**. Princeton, New Jersey: Princeton University Press.
- Howard, C. (2003). "The Tools of Government Workbook 3- Tax Expenditures Workbook". **Center for Civil Society Studies**, Baltimore: The John Hopkins University, 1-116.
- Howlett, M. (2011). **Designing Public Policies Principles and Instruments**. Oxon: Routledge (Taylor & Francis).
- Hughes, J. W. Motekat, J. (1988). "Tax Expenditures for Local Governments". **Public Budgeting & Finance**, Winter 1988, 68-73.

- Hutton, E. (2010). "A Basic Framework for Evaluating Value Added Tax Expenditures". *Inter-American Development Bank Institutional Capacity and Finance Sector Discussion Paper*, No: IDB-DP-138, 1-27.
- Ibele, M. A. Vasché, D. (1999). "Tax Expenditures Reporting in California: Lessons and Opportunities". *Ninety-Second Annual Conference on Taxation*, Atlanta, 401-410.
- IMF. (2007). *Manual on Fiscal Transparency*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, Publication Services.
- Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT). (2011). *Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements - An Iberoamerican Experience*. Panama: CIAT, 1-208.
- Ireland Department of Finance. (2014). "Report on Tax Expenditures Incorporating Department of Finance Guidelines for Tax Expenditure Evaluation". *Report on Tax Expenditures*, 1-39.
- Işık, N. Demir, B. (2012). "Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediyesi Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama". *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, 147-169.
- İnce, E. (2016). *Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İnternet: Bundesministerium der Finanzen. (2020). "Subventionsbericht". Web: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/Broschueren_Bestellservice/broschueren_bestellservice.html.
- İnternet: Bundesministerium für Finanzen. (2020). "Förderungsbericht". Web: <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/das-budget/foerederungsberichte.html>.
- İnternet: Chambre des Représentants de Belgique. (2020). "Budget des Voies Et Moyens de L'année Budgétaire 2019 Annexe Inventaire 2017 Des Exonérations, Abattements Et Réductions Qui Influencent Les Recettes De L'état". Web: <https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/3293/54K3293004.pdf>.
- İnternet: Congreso de Los Diputados. (2020). "Constitution". Web: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/const_es_pa_texto_ingles_0.pdf.
- İnternet: Department of Finance Canada. (2020). "Report on Federal Tax Expenditures 2020". Web: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures.html>.
- İnternet: Det Kongelige Finansdepartementet. (2020a). "Skatter, Avgifter og Toll 2020". Web: <https://www.regjeringen.no/no/dokument/prop/id1753/>.

İnternet: Det Kongelige Finansdepartementet. (2020b). “Skatter, Avgifter og Toll”. Web: <https://www.regjeringen.no/no/dokument/prop/id1753/>.

İnternet: Eurostat. (2020). “General Government Expenditure by Function (COFOG)”. Web: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_exp&lang=en.

İnternet: Finansdepartementet. (2020a). “Redovisning av Skatteutgifter 2020”. Web: <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/skrivelse/2020/04/skr.-20192098/>.

İnternet: Finansdepartementet. (2020b). “Redovisning av Skatteutgifter” Web: <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/skrivelse>.

İnternet: GİB. (2020). “Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri”. Web: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm.

İnternet: Global Innovation Index. (2020). “Global Innovation Index”. Web: <https://www.globalinnovationindex.org/analysis-indicator>.

İnternet: Her Majesty’s Revenue and Customs. (2020). “Bulletin: Estimated Cost of Tax Reliefs (October 2019)”. Web: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs>.

İnternet: Her Majesty’s Revenue and Customs. (2020). “Estimated Cost of Non-Structural Tax Reliefs (October 2019)”. Web: <https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs>.

İnternet: IMF. (2020). “Government Finance Statistics (GFS)”. Web: <https://data.imf.org/regular.aspx?key=61037799>.

İnternet: International Budget Partnership. (2011). “Guide to Transparency in Public Finances Looking Beyond The Core Budget 2. Tax Expenditures”. Web: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Looking-Beyond-the-Budget-2-Tax-Expenditures.pdf>.

İnternet: Investing.com. (2020). “USD/EUR Geçmiş Verileri”. Web: <https://tr.investing.com/currencies/usd-eur-historical-data>.

İnternet: Irish Tax and Customs. (2020). “Costs of Tax Expenditures”. Web: <https://www.revenue.ie/en/corporate/information-about-revenue/statistics/tax-expenditures/costs-expenditures.aspx>.

İnternet: Ministère de L’Economie et des Finances. (2020). “Évaluations Des Voies Et Moyens Tome II Les Dépenses Fiscales”. Web: <https://www.budget.gouv.fr>.

Internet: Ministério das Finanças. (2020). “Relatório Despesa Fiscal 2018”. Web: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=93af5132-bea5-4423-84a4-dd7a711228b2>.

Internet: Ministro Da Fazenda. (2020a). “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019”. Web: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>.

Internet: Ministro Da Fazenda. (2020b). “Demonstrativos dos Gastos Tributários - DGT”. Web: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>.

Internet: Ministerio De Hacienda. (2020). “Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado”. Web: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/PresupuestosEjerciciosAnteriores/Paginas/presupuestosejerciciosanteriores.aspx>.

Internet: Ministro dell'Economia e delle Finanze. (2020). “Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali”. Web: https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/red_spe_fis/index.html.

Internet: Ministry of Finance. (2020). “Annex-7 Statement of Revenue Impact of Tax Incentives under The Central Tax System: Financial Years 2018-19 and 2019-20”. Web: <https://www.indiabudget.gov.in/doc/rec/annex7.pdf>.

Internet: Ministry of Finance. (2020). “State Budget Proposal for Fiscal Years 2017 and 2018 Major Provisions of The Budget Multi-Year Budget Plan”. Web: https://mof.gov.il/en/PolicyAndBudget/Documents/StateBudgetProposal_2017-2018.pdf.

Internet: National Audit Office. (2020). “The Management of Tax Expenditures”. Web: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/02/The-management-of-tax-expenditure.pdf>.

Internet: National Treasury. (2020). “Tax Expenditure Statement”. Web: <http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2020/review/Annexure%20B.pdf>.

Internet: OECD. (2020). “Gross Domestic Spending on R&D”. Web: <https://data.oecd.org/rd/gross-domestic-spending-on-r-d.htm>.

Internet: PwC. (2020). “Türkiye’de Ar-Ge ve Tasarım Teşvikleri”. Web: <https://www.pwc.com.tr/turkiye-de-ar-ge-ve-tasarim-tesvikleri>.

Internet: Rahandusministeerium. (2020). “State Budget Strategy 2020-2023 and Stability Programme”, “State Budget Strategy 2019-2022 and Stability Programme”, “State Budget

- Strategy 2018-2021 and Stability Programme”, “State Budget Strategy 2017-2020 and Stability Programme”. Web:
https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_files/state_budget_strategy_2020-2023_and_stability_programme_2019.pdf, Web:
https://www.rahandusministeerium.ee/system/files_force/document_files/state-budget-strategy-2019-2022-stability-programme-2018.pdf, Web:
https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_files/res_2018-2021_eng.pdf, Web:
https://www.rahandusministeerium.ee/et/system/files_force/document_files/res-2017-2020-eng.pdf.
- Internet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020a). “Presupuesto De Gastos Fiscales”. Web: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/560811/PGF_2020.pdf.
- Internet: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020b). “Presupuesto De Gastos Fiscales 2014”, “Presupuesto De Gastos Fiscales 2015”, “Presupuesto De Gastos Fiscales 2016”, “Presupuesto De Gastos Fiscales 2017” y “Presupuesto De Gastos Fiscales 2018”. Web: <https://www.gob.mx/shcp>.
- Internet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020a). “Estimacion de los Gastos Tributarios Para los Años 2018 a 2020”. Web: https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/gastos_tributarios_2018-2020_informe_completo.pdf.
- Internet: Secretaría de Ingresos Públicos. (2020b). “Serie 2001-2020”. Web: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/gastotributarios>.
- Internet: Service Public Fédéral Finances. (2020). “Inventaire des Dépenses Fiscales Fédérales”. Web: https://finances.belgium.be/fr/statistiques_et_analyses/chiffres/inventaire_depenses_fiscales_federales.
- Internet: Servicio de Impuestos Internos. (2020). “Informe Año 2019”. “Informe Año 2018”. “Informe Año 2017”. “Informe Año 2016”. Web: http://www.sii.cl/sobre_el_sii/presupuesto_gastos_tributarios.html.
- Internet: Skatteministeriet. (2020). “Skatteudgifter-Samlet Skønnet Niveau 2017-2020”. Web: <https://www.skm.dk/skattetal/statistik/skatteudgifter/skatteudgifter-samlet-skoennet-niveau-2017-2020/>.
- Internet: TCMB. (2020). “Kurlar-Döviz Kurları”. Web: https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/#collapse_2.
- Internet: The Australian Government The Treasury. (2020). “2017 Tax Expenditures Statement-Estimates”. Web: <https://treasury.gov.au/publication/2017-tax-expenditures-statement>.

İnternet: The New Zealand Treasury. (2020). “2020 Tax Expenditure Statement”. Web: <https://treasury.govt.nz/publications/tax-expenditure/2020-tax-expenditure-statement>.

İnternet: The World Bank. (2020a). “GDP (Current LCU)”. Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CN>.

İnternet: The World Bank. (2020b). “GDP (Current US\$)”. Web: <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>.

İnternet: The World Bank. (2020c). “World Development Indicators”. Web: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=GB.XPD.RSDV.GD.ZS&country=#>.

İnternet: The World Bank. (2020d). “World Development Indicators”. Web: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=SP.POP.TOTL&country=#>.

İnternet: The World Bank. (2020e). “World Development Indicators”. Web: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=2&series=SE.XPD.TOTL.GD.ZS&country=MEX#>.

İnternet: TÜİK. (2020). “Gayrisafi Yurtiçi Hasıla, İktisadi Faaliyet Kollarına (A10) Göre Cari Fiyatlarla (Değer, Pay, Değişim Oranı)”. Web: http://www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=2546.

İnternet: Tweede Kamer der Staten-Generaal. (2020). “Nota Over de Toestand Van 's Rijks Financiën”. Web: https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering.

İnternet: U.S. Department of The Treasury. (2020a). “Tax Expenditures”. Web: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Tax-Expenditures-2021.pdf>.

İnternet: U.S. Department of The Treasury. (2020b). “FY2020”. Web: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>.

İnternet: U.S. Department of The Treasury. (2020c). “Tax Expenditures”. Web: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>.

İnternet: UNDP. (2020a). “Education Index”. Web: <http://hdr.undp.org/en/indicators/103706>.

İnternet: UNDP. (2020b). “Life Expectancy Index”. Web: <http://hdr.undp.org/en/indicators/103206>.

İnternet: Valtiovarainministeriö. (2020). “Verotuet”. Web: <https://vm.fi/verotuet>.

İnternet: WHO. (2020). “NHA Indicators”. Web: <https://apps.who.int/nha/database/ViewData/Indicators/en>.

İnternet: Wikipedia. (2020). “Patent box”. Web: https://en.wikipedia.org/wiki/Patent_box.

İşbilen Yücel, L. (2017). *Veri Zarflama Analizi*. İstanbul: Der Yayınları.

Jacobsen, M. R. Gebauer, A. Mellbye, K. Pukander, F. Kari, S. Olsen, S. Lindvall, L. (2010). “Tax Expenditures in The Nordic Countries”. *A Report From A Nordic Working Group Presented At The Nordic Tax Economist Meeting In Oslo*, 1-59.

James, S. (2013). “Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications”. *SSRN Electronic Journal*. 10.2139/ssrn.2401905, 1-57.

Jen, K. I. (2002). “Tax Expenditures in Michigan: A Comparision to Federal Findings”. *Public Budgeting & Finance*, 31-45.

Joumard, I. Kongsrud, P. M. Nam, Y. Price, R. W. R. (2004). “Enhancing the Effectiveness of Public Spending: Experience in OECD Countries”. *Economics Department Working Papers*, No. 380, 1-52.

Kalyva, A. (2015). “Political Economy of Tax Expenditures”. *ECFIN Taxation Workshop*, Brussels, 19 October 2015, 1-16.

Kaplan, E. (2012). “Vergi Harcamalarının Türk Vergi Sistemindeki Yeri”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 369, 123-138.

Kara, K. Ö. (2019). “Vergi Harcamalarının İzonomisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 365, 85-95.

Kara, M. C. (2017). “Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Dünyada Vergi Harcamaları”. *Vergi Dünyası*, Yıl: 36, Sayı: 431, Temmuz 2017, 42-49.

Karabacak, İ. (2009). *Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Karacabey, A. A. (2001). “Veri Zarflama Analizi”. *A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi GETA Tartışma Metinleri*, No: 33, 1-12.

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

- Kılıcı Karakuş, K. (2019). *Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- King, R. F. (1984). "Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on The Political Economy of The Federal Revenue Code". *Public Budgeting & Finance*, Spring 1964, 14-31.
- Kıracı, M. Çelikay Şengül, D. (2014). "Vergi Teşviklerinin Ar-Ge Harcamaları Üzerindeki Etkisi: BİST İmalat Sektörü İşletmelerinde Bir Araştırma". *Maliye Dergisi*, Sayı: 166, 115-126.
- Kişioğlu, Ö. F. (2018). *Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2016 Yıllarının Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Kjellqvist, M. (2014). "Measuring and Evaluating Tax Expenditures: The Experience of Sweden". Bauger, L. (Ed.), In "The Use of Tax Expenditures in Times of Fiscal Consolidation". *Economic Papers*, No. 523, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 32-33.
- Kleinbard, E. D. (2008). "Rethinking Tax Expenditures". *Chicago-Kent College of Law Federal Tax Institute'a Yazılan Bir Rapor*, 1-17.
- Kleinbard, E. D. (2010). "Tax Expenditure Framework Legislation". *National Tax Journal*, Vol. 63, No. 2, 353-381.
- Klun, M. (2012). "Tax Expenditure Analysis of Slovenian Income Taxes". *Institut za Javne Financije*, 21-31.
- Kraan, D. J. (2004). "Off Budget and Tax Expenditures". *OECD Journal on Budgeting*, Vol: 4, No: 1, 121-142.
- Kulu, B. (2000). "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri". *Vergi Dünyası*, Sayı: 228, 24-31.
- Kutlar, A. Bakırcı, F. (2018). *Veri Zarflama Analizi (Data Envelopment Analysis DEA) Teori ve Uygulama*. Ankara: Orion Yayınevi.
- Küçük, A. (2013). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Küçük, Ş. (2007). "Türkiye'de Vergi Harcamaları". *Yaklaşım*, Sayı: 174, 46-51.
- LeBlanc, P. (2014). "Tax Expenditures: Measurement and Macroeconomic Implications". Bauger, L. (Ed.), In "The Use of Tax Expenditures in Times of Fiscal Consolidation". *Economic*

- Papers**, No. 523, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 17-18.
- Lester, J. (2012). "Managing Tax Expenditures and Government Program Spending: Proposals For Reform". *SPP Research Paper*, The School of Public Policy, University of Calgary, Volume 5, Issue 35, 1-41.
- Lester, J. (2019). "Tax Expenditures in Canada—Historical Estimates and Analysis". *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, 67:3, 755-773.
- Levitis, J. Johnson, N. Koulisch, J. (2009). "Promoting State Budget Accountability Through Tax Expenditure Reporting". *Center on Budget and Policy Priorities*, 1-43.
- Listokin, Y. (2009). "A Note On Tax Expenditures and Business Cycle Fluctuations". *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 102, 102nd Annual Conference on Taxation (November 12-14, 2009), 195-202.
- Mandl, U. Dierx, A. Ilzkovitz, F. (2008). "The Effectiveness and Efficiency of Public Spending". *Economic Papers*, European Commission, No. 301, 1-34.
- Marples, D. J. (2015). "Tax Expenditures: Overview and Analysis". *Congressional Research Service Report*, Congressional Research Service, 1-12.
- Marr, C. Highsmith, B. (2011). "Reforming Tax Expenditures Can Reduce Deficits While Making the Tax Code More Efficient and Equitable". *Center on Budget and Policy Priorities*, 1-11.
- Marron, D. Toder, E. J. (2013). "Tax Policy and The Size of Government". *National Tax Association Proceedings*, 104th Annual Conference on Taxation, 30-40.
- McBride, W. (2013). "A Brief History of Tax Expenditures". *Tax Foundation Fiscal Fact*, No. 391, 1-8.
- McDonald, H. (2010). *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- McLoughlin, K. Proudfoot, S. B. (1981). "Giving by Not Taking: A Primer on Tax Expenditures". *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques*, Vol. 7, No. 2 (Spring, 1981), 328-337.
- Metcalf, G. E. (2008). "Using Tax Expenditures to Achieve Energy Policy Goals". *The American Economic Review*, Papers and Proceedings of the One Hundred Twentieth Annual Meeting of the American Economic Association (May, 2008), Vol. 98, No. 2, 90-94.

- Mikesell, J. L. (2001). "The Tax Expenditure Concept at The State Level: Conflict Between Fiscal Control and Sound Tax Policy". *Proceedings, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 94, 265-272.
- Mikesell, J. L. (2002). "The Tax Expenditure Budgets, Budget Policy and Tax Policy: Confusion in The States". *Public Budgeting&Finance*, Vol. 2, No. 47, 34-51.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze. (2017). "Rapporto Annuale Sulle Spese Fiscali 2017". *Commissione per le Spese Fiscali*, 1-868.
- Mourre, G. (2014). "Lessons from The 2013 Report "Tax Reforms in EU Member States"". Bauger, L. (Ed.), in "The Use of Tax Expenditures in Times of Fiscal Consolidation". *Economic Papers*, No. 523, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 11-16.
- Murillo-Zamorano, L. (2004). "Economic Efficiency and Frontier Techniques". *Journal of Economic Surveys*, Vol. 18, No.1, 33-77.
- OECD. (2001). *Managing Public Expenditure: A Reference Book for Transition Countries*. Allen, R. Tommasi, D. (Eds.). Paris: OECD Publications.
- OECD. (2002a). "Best Practices for Budget Transparency". *OECD Journal on Budgeting*, OECD Publications Service, 1-14.
- OECD. (2002b). "Public Sector Transparency and Accountability: Making It Happen". *Latin American Forum on Ensuring Transparency and Accountability in the Public Sector*, held on 5-6 December 2001, 1-210.
- OECD. (2004). "Best Practice Guidelines-Off Budget and Tax Expenditures". *25th Annual Meeting of Senior Budget Officials*, OECD, Public Governance Committee, 1-19.
- OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2018). *Innovation, Agricultural Productivity and Sustainability in Korea*. Paris: OECD Publishing. OECD Food and Agricultural Reviews.
- Ognyanova, D. (2017). "R&D Tax Incentives How to Make Them Most Effective?". *Working Paper Series - September 2017*, Directorate-General for Research and Innovation, European Commission, 1-17.
- Okursoy, A. Tezsürücü, D. (2014). "Veri Zarflama Analizi ile Göreli Etkinliklerin Karşılaştırılması: Türkiye'deki İllerin Kültürel Göstergelerine İlişkin Bir Uygulama". *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 21, Sayı: 2, 1-18.

- OMB. (2018).“Efficient, Effective, Accountable an American Analytical Perspectives”. **U.S. Government Publishing Office**, Washington, 1-323.
- Organ, İ. Çavdar, F. (2012). “Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Harcaması Kavramı”. **Vergi Dünyası**, Sayı: 372, 134-143.
- Ortaç, F. R. (2001). “Kamu Harcamalarının Etkinlik ve Verimliliğinin Ölçümlenmesinde Karşılaşılan Sorunlar”. **İktisat-İşletme ve Finans Dergisi**, Mayıs 2001, 61-68.
- Ozan, S. Tuncer, E. (2019). “2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu Işığında Vergi Harcamalarının Analizi”. **Vergi Raporu**, Sayı: 234, 76-92.
- Öner, C. Göker, C. (2013). “Vergilendirme ile Tütün ve Tütün Mamulleri Kaçakçılığı Arasındaki İlişki Üzerine”. **Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan**, Ankara Üniversitesi Yayınları, No: 391, Cilt- I, 489-507.
- Öner, E. (2011). “Tax Expenditure and The Situation in Turkey”. **International Journal of Business and Social Science**, 2 (23), 165-170.
- Öz, E. (2002). “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”. **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1, 11-33.
- Özçelik, H. Kandemir, B. (2017). “Veri Zarflama Analizi ve İmalat Sektöründe Bir Uygulama”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C. 22, S. 1, 43-53.
- Özdemir, D. Topçuoğlu, Ö. Kışioğlu, Ö. F. (2019). “Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi”. **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2019, Sayı: 176, 380-405.
- Özden, Ü. H. (2008). “Veri Zarflama Analizi (VZA) ile Türkiye’deki Vakıf Üniversitelerinin Etkinliğinin Ölçülmesi”. **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt/Vol:37, Sayı/No:2, 167-185.
- Özkara, M. (2004). “Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları ile İlgili Bir Araştırma”. **Vergi Sorunları**, Sayı: 194, 152-176.
- Özker, A. N. (2002). “Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği”. **E-Akademi**, Sayı: 7, 1-15.
- Öztürk, A. Kalaycı, S. Korkmaz, N. (2017). “Türkiyede Eğitim Harcamalarının İktisadi Büyümeye Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz”. **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, Güz 2017, 17-29.

- Öztürk, İ. (2016). “Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi”. *Sosyoekonomi*, Vol. 24(27), 57-83.
- Öztürk, Z. (2011). *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Özüzeybek, A. (2019). “Futbolcu Ücretlerinin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti ve Vergi Harcaması Yönünden Değerlendirilmesi ve Bazı Avrupa Ülkeleriyle Karşılaştırılması”. *Vergi Sorunları*, Sayı: 371, 74-88.
- Parliamentary Budget Office. (2018). “Tax Expenditures in Ireland: Key Issues for Consideration”. *Briefing Paper 13 of 2018*, Houses of The Oireachtas, 1-26.
- Parmeter, C. F. Kumbhakar, S. C. (2014). “Efficiency Analysis: A Primer on Recent Advances”. *Foundations and Trends R in Econometrics*, Vol. 7, Nos. 3-4, 191-385.
- Pedük, T. (2005). *Dünyada ve Türkiye’de Vergi Harcamaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Pedük, T. (2006a). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Vergi Harcamaları”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 294, 114-117.
- Pedük, T. (2006b). “Negatif Vergi Harcaması”. *Vergi Dünyası*, Sayı: 297, 77-81.
- Pedük, T. (2006c). *Vergi Harcamaları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Pedük, T. (2006d). “Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı ve Gelişme Süreci”. *Vergi Raporu*, Sayı: 80, 7-9.
- Pedük, T. (2006e). “Vergi Harcamasında Terim Karmaşası”. *Yaklaşım*, Sayı: 163, 93-95.
- Philipps, L. (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, J. (2011). “Introduction: Economic Analysis of Tax Expenditures”. *National Tax Journal*, 64 (2, Part 2), 451-458.
- Pozen, D. E. (2007). “Tax Expenditures as Foreign Aid”. *The Yale Law Journal*, Vol. 116, No. 4 (Jan., 2007), 869-880.

- Rajah, N. Smith, S. (1993). "Taxes, Tax Expenditures, and Environmental Regulation". **Oxford Review of Economic Policy**, Winter 1993, Vol. 9, No. 4, Environmental Regulation (Winter 1993), 41-65.
- Redonda, A. Neubig, T. (2018). "Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies". **Council on Economic Policies**, Discussion Note 2018/3, 1-33.
- Rigsrevisionen. (2007). "Beretning til Statsrevisorerne om Gennemsigtighed Vedrørende Skatteudgifter (Fradrag mv.)". **Rapport Om Statsrevisorer**, 1/2007, 1-30.
- Robson, W. B. P. Laurin, A. (2017). "Hidden Spending: The Fiscal Impact of Federal Tax Concessions". **Commentary**, C.D. Howe Institute, No. 469, 1-20.
- Roca, J. (2010). "Evaluation of The Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits". **Discussion Paper**, Inter-American Development Bank, Institutional Capacity and Finance Sector, No. IDB-DP-136, 1-30.
- Rocheft, D. A. (2001). "The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in The United States by Christopher Howard". **The Journal of Politics**, Vol. 63, No. 2, 636-638.
- Roin, J. (2002). "Truth in Government: Beyond the Tax Expenditure Budget". **John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper**, No. 168, 1-36.
- Sabaini, J. C. G. Velasco, P. (2010). "Tax Expenditures for Promoting Investment Applied to Corporate Income Tax". **Technical Notes**, Inter-American Development Bank, Institutional Capacity and Finance Sector, No. IDB-DP-137, 1-55.
- Sabuncu, C. G. (2011). *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Sadiq, K. (2009). "Tax Expenditures in Australia: The Elevation from ‘Disguised’ Expenditures to Architectural Pillars of The 21st Century". **Tax Expenditures and Public Policy in Comparative Perspective**, 11-12 September 2009, Osgoode Professional Development Centre, Toronto, 1-36.
- Saez, E. (2000). "The Optimal Treatment of Tax Expenditure". **Journal of Public Economics**, No. 88, 2657-2684.
- Sandalcı, U. (2019). "Vergi Harcamalarına İlişkin Toplumsal Algı: TR33 Bölgesi Alan Araştırması". **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 1040-1061.
- Saraç, Ö. (2010). "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri". **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, 262-277.

- Saraçoğlu, F. (2000). “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi’nde Yer Alan Müesseselerin Analizi”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, 79-96.
- Saraçoğlu, F. (2016). *Gelir Vergisi (Ders Notları)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Saraçoğlu, F. (2019). *Türk Vergi Sistemi* (Güncellenmiş 8. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Saraçoğlu, F. Çakar Pürsünlerli, E. Çakır, M. (2017). “Türkiye’de Vergi Kapasitesi Üzerine Düşünceler”. *Vergi Sorunları*, Sayı: 346, 9-22.
- Saraçoğlu, F. Eyüpgiller, S. Arslan, C. B. (2012). *Türkiye’de Ekonomik Krizle Mücadelede KDV ve ÖTV İndirimlerinin Etkinliğinin Analizi*. Bursa: Adalet Yayınevi.
- Saraçoğlu, F. Gümüş, Ö. (2017). *Tax Incentives in Turkey Current Applications and Assesments*. Balti: LAMBERT Academic Publishing.
- Sarma, E. A. S. (2006). “How Useful Is New Tax Expenditure Statement?”. *Economic and Political Weekly*, Vol. 41, No. 14, 1322-1324.
- Schick, A. (1986). “Controlling Nonconventional Expenditure: Tax Expenditures and Loans”. *Public Budgeting & Finance*, Vol:6, Issue:1, 1-17.
- Schuyler, M. (2013). “The Effects of Terminating Tax Expenditures and Cutting Individual Income Tax Rates”. *Tax Foundation Fiscal Fact*, No. 396, 1-11.
- Senate of The Italian Republic. (2017). “Fiscal Expenditures. Incentives, Deductions and Exemptions: How Many Exist? Who Benefits from Them?”. *Focus*, Research Paper, Ufficio Valutazione Impatto, 1-7.
- Serçemeli, M. (2010). *Devlet Muhasebesi Kavramı, Türkiye’deki İşleyişi ve Erzurum Defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü’nde Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Shadbegian, R. J. (1996). “Do Tax and Expenditure Limitations Affect The Size and Growth of State Government?”. *Contemporary Economic Policy*, No. 14(1), 22-35.
- Shaviro, D. N. (2003). “Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language”. *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, New York University School of Law, Research Paper No: 72, 1-67.
- Sheikh, M. A. (2014). “Estimating The True Size of Government: Adjusting for Tax Expenditures”. *True North in Canadian Public Policy*, Macdonald-Laurier Institute, 1-25.

- Sherman, H. D. Zhu, J. (2006). *Service Productivity Management Improving Service Performance Using Data Envelopment Analysis (DEA)*. New York: Springer.
- Shoup, C. S. (1975). "Surrey's Pathways to Tax Reform-A Review Article". *The Journal of Finance*, Vol. XXX, No. 5, 1329-1341.
- Simar, L. Wilson, P. W. (2014). "Statistical Approaches for Nonparametric Frontier Models: A Guided Tour". *International Statistical Review*, Volume 83, Issue 1, 1-45.
- Sirkeci, O. (2013). *Kobilere Yeni Yaklaşımlar* (Birinci Baskı). İstanbul: Gündoğan Yayınları.
- Smith, J. (2000). "Tax Expenditures and Public Health Financing in Australia". *Discussion Paper*, The Australia Institute, Number 33, 1-27.
- Steinmo, S. (1986). "So What's Wrong with Tax Expenditures? A Reevaluation Based on Swedish Experience". *Public Budgeting & Finance*, Vol: 6, Issue: 2, 27-44.
- Steuerle, E. Hoffman, R. (1979). "Tax Expenditures for Health Care". *National Tax Journal*, Vol. 32, No. 2 (June, 1979), 101-115.
- Stewart, M. (2012). "Tax Expenditures: Lessons From History and Country Experience". *Africa Tax Spotlight*, Quarterly Newsletter of the Tax Justice Network, First quarter, Vol. 3, 7-10.
- Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the Public Sector* (Third Edition). New York: W. W. Norton & Company.
- Stuckey, B. Yong, A. (2011). "A Primer on Tax Expenditures". *Library of Parliament*, Publication No. 2011 - 47 E, 1-7.
- Sugin, L. (2015). "Tax Expenditures, Reform, and Distributive Justice". *Columbia Journal of Tax Law*, Vol. 3, No. 1, 1-42.
- Sungur, O. Aydın, H. İ. Eren, M. V. (2016). "Türkiye'de Ar-Ge, İnovasyon, İhracat ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Asimetrik Nedensellik Analizi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y. 2016, C. 21, S. 1, 173-192.
- Surrey, S. S. (1961). "The Role of the Tax System". *Challenge*, Vol. 9, Issue 9, 20-24.
- Surrey, S. S. (1973). *Pathways to Tax Reform The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- Surrey, S. S. (1976). "At Home: Tax Expenditures". *Challenge*, Vol. 18, No. 6 (January/February 1976), 53-54.

- Surrey, S. S. Hellmuth, W. F. (1969). "The Tax Expenditure Budget-Response to Professor Bittker". *National Tax Journal*, Vol:22, Issue:4, 528-537.
- Surrey, S. S. McDaniel, P. R. (1976). "The Tax Expenditure Concept and Budget Reform Act of 1974". *Boston College Law Review*, Volume:17, Issue: 5, 679-737.
- Surrey, S. S. McDaniel, P. R. (1979). "The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues". *Boston College Law Review*, Vol. XX, No. 2, 225-369.
- Swift, L. Z. (2006). "Managing The Effects of Tax Expenditures on The National Budget". *World Bank Policy Research Working Paper*, No. 3927, 1-31.
- Swift, L. Z. Cavalcanti, C. B. (2003). "Why Worry about Tax Expenditures?". *Prem Notes*, No. 77, 1-4.
- Şişman, G. (2017). "Vergi Harcamalarının Hukuki Mahiyeti". *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 156, 2959-2976.
- Tekin, A. Akdağ, Y. (2013). "Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda'nın Vergi Harcamaları Gelişimi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. XV, S. II, 277-292.
- Tekin, A. Gürçam, Ö. S. (2015). "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: XVII, Sayı: 2, Yıl: Aralık 2015, 139-158.
- Tepe, B. (2015). *Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- The Australian Government The Treasury. (2017). "Tax Expenditures Statement Consultation Paper". *The Treasury Editorial, Media and Speeches Unit*, 1-12.
- The Australian Government The Treasury. (2018). "Tax Expenditures Statement-2017". *The Treasury Editorial, Media and Speeches Unit*, 1-160.
- Thöne, M. (2012). "18 Billion at One Blow: Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures". *FiFo Discussion Paper*, No. 12-4, 1-21.
- Thuronyi, V. (1988). "Tax Expenditures: A Reassessment". *Duke Law Journal*, Vol. 1988:1155, 1155-1206.

- Toder, E. J. (1998). "The Changing Composition of Tax Incentives: 1980-1999". Proceedings, *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 91 (1998), 411-418.
- Toder, E. J. (2000). "Tax Cuts or Spending-Does it Make A Difference?". *National Tax Journal*, Vol. 53, No. 3, Part 1: Tax Policy For A New Millennium (September, 2000), 361-371.
- Toder, E. J. (2005). "Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis". *Proceedings of The 98th Annual Conference*, Miami, Florida, November, 2005, 1-18.
- Toder, E. J. Benjamin, H. H. Lim, K. (2009). "Distributional Effects of Tax Expenditures". *Urban-Brookings Tax Policy Center*, 1-26.
- Toder, E. J. Rosenberg, J. Eng, A. (2013). "Evaluating Broad-Based Approaches for Limiting Tax Expenditures". *National Tax Journal*, December 2013, 66(4), 807-832.
- Trigueros, M. P. (2014). "Tax Expenditures in Latin America: 2008-2012". *CIAT Tax Studies and Research Directorate Working Paper*, No. 2, 1-19.
- Tyson, J. (2014). "Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?". *IMF Working Paper*, No. 7, 1-14.
- U.S. Joint Committee on Taxation. (2008). "A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis". *JCX-37-08*, 1-84.
- U.S. Joint Committee on Taxation. (2017). "Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Year 2016-2020". *JCX-3-17*, 1-48.
- U.S. Joint Committee on Taxation. (2019). "Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Year 2019-2023". *JCX-55-19*, 1-39.
- Uemura, T. (2009). "An Estimation of Tax Expenditure in Japanese Income Tax from The Viewpoint of The Fiscal Transparency". *Government Auditing Review*, Vol. 16, 3-17.
- Uğurlu, H. (2013). *Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkilerinin Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- United States General Accounting Office. (1994). "Tax Policy: Tax Expenditures Deserve More Scrutiny". *GAO/GGD/AIMD-94-122*, 1-135.
- United States General Accounting Office. (2012). "Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions". *GAO-13-167SP: Guide for Evaluating Tax Expenditures*, 1-37.

- Ural, O. S. (2008). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Uray, M. S. (2017). *Türkiye’de Vergi Harcamaları ile Vergi Adaleti Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Isparta.
- Valenduc, C. (2004a). “From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium” in ***Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Through The Tax System Lessons from Developed and Transition Economies Directions In Development***. Washington D. C.: The World Bank. Bixi, H. P. Valenduc, C. M. A. Swift, Z. L. (Eds.), 69-96.
- Valenduc, C. (2004b). “Les Dépenses Fiscales”. ***Reflets et Perspectives***, Tome XLIII, 2004/1, 87-104.
- Valtion Taloudellinen Tutkimuskeskus. (2010). “Verotuet Suomessa 2009”, Outi Kröger, Timo Rauhanen (Eds.), ***VATT Valmisteluraportti***, No. 5/2010, 1-129.
- Villela, L. Lemgruber, A. Jorratt, M. (2010). “Tax Expenditure Budgets - Concepts and Challenges for Implementation”. ***Inter-American Development Bank Working Paper Series***, No. IDB-WP-131 April, 1-58.
- Weinberg, D. H. (1987). “The Distributional Implications of Tax Expenditures and Comprehensive Income Taxation”. ***National Tax Journal***, Vol. 40, No. 2 (June, 1987), 237-253.
- Wolfman, B. (1985). “Tax Expenditures: From Idea to Ideology”. ***Harvard Law Review***, Vol. 99, No. 2 (Dec., 1985), 491-498.
- Yıldız, R. (2019). *Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- Ziance, S. J. (1998). “Making Economic Development Incentives More Efficient”. ***The Urban Lawyer***, Vol. 30, No. 1, 33-63.

EKLER

EK-1. Eğitim için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (CCR-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra
Danimarka					1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Hindistan					1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
İrlanda	1,0000	1	1,0000	1	0,7372	4			0,9124	2
Portekiz	1,0000	1	1,0000	1	0,8817	3	0,9152	3	0,9492	2
Arjantin	1,0000	1	1,0000	1	0,5173	5	0,4824	5	0,7499	3
Türkiye	0,9332	4	0,7013	4	0,4691	6	0,5050	4	0,6522	5
Avusturya	0,6211	5	0,6274	5	0,4055	9	0,4532	7	0,5268	7
Fransa	0,5323	9	0,5416	7	0,4095	8	0,4589	6	0,4856	8
İsrail					0,4157	7	0,3058	8	0,3608	8
Brezilya	0,5567	7	0,5409	8	0,2881	10	0,2230	9	0,4022	9
Norveç	0,5857	6	0,5342	9	0,1839	13	0,2108	10	0,3787	10
Hollanda	0,5558	8	0,5636	6	0,1713	15	0,1829	11	0,3684	10
İspanya	0,4381	10	0,4335	11	0,1986	11	0,1565	12	0,3067	11
İtalya					0,1960	12	0,1506	13	0,1733	13
Kanada	0,3848	12	0,3642	14	0,1815	14	0,1445	14	0,2688	14
Finlandiya	0,4101	11	0,4452	10	0,1548	18	0,1264	16	0,2841	14
Avustralya	0,3373	14	0,3238	15	0,1678	16	0,1300	15	0,2397	15
Şili	0,3427	13	0,3205	16	0,1529	19	0,1179	17	0,2335	16
Güney Kore					0,1596	17			0,1596	17
Estonya			0,3881	12	0,1490	20	0,1080	21	0,2150	18
ABD	0,2940	15	0,2967	17	0,1432	21	0,1149	18	0,2122	18
Güney Afrika	0,2745	16	0,3848	13	0,1243	23	0,1085	20	0,2230	18
Meksika	0,2550	17	0,2835	18	0,1366	22	0,1127	19	0,1970	19

EK-2. Eğitim için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, projeksiyonlar (CCR-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe
ABD	0,05	1,79	0,06	1,82	0,00	0,87	0,01	0,68	0,03	1,29
Arjantin	0,05	1,67	0,06	1,59	0,00	0,81	0,01	0,64	0,03	1,18
Avustralya	0,05	1,84	0,06	1,75	0,01	0,89	0,01	0,70	0,03	1,30
Avusturya	0,01	3,04	0,01	3,07	0,00	1,95	0,00	2,18	0,01	2,56
Brezilya	0,04	1,36	0,05	1,31	0,00	0,66	0,00	0,52	0,02	0,96
Danimarka					0,00	6,50	0,00	6,40	0,00	6,45
Estonya			0,04	2,21	0,00	0,85	0,01	0,67	0,02	1,24
Finlandiya	0,03	2,54	0,03	2,67	0,01	0,88	0,01	0,70	0,02	1,70
Fransa	0,01	2,87	0,00	2,92	0,00	2,21	0,00	2,34	0,00	2,59
Güney Afrika	0,01	2,27	0,02	2,13	0,00	0,70	0,00	0,61	0,01	1,43
Güney Kore					0,00	0,83			0,00	0,83
Hindistan					0,00	0,54	0,00	0,42	0,00	0,48
Hollanda	0,02	2,89	0,02	2,93	0,01	0,87	0,01	0,93	0,01	1,91
İrlanda	0,00	3,30	0,01	3,30	0,00	2,36			0,00	2,99
İspanya	0,04	1,80	0,05	1,78	0,00	0,79	0,01	0,63	0,03	1,25
İsrail					0,00	2,97	0,00	2,19	0,00	2,58
İtalya					0,00	0,76	0,01	0,60	0,00	0,68
Kanada	0,05	1,77	0,06	1,70	0,00	0,86	0,01	0,68	0,03	1,25
Meksika	0,04	1,34	0,04	1,39	0,00	0,65	0,00	0,52	0,02	0,98
Norveç	0,01	3,22	0,01	3,05	0,00	1,03	0,01	1,14	0,01	2,11
Portekiz	0,00	5,10	0,00	4,80	0,00	4,06	0,00	4,12	0,00	4,52
Şili	0,05	1,59	0,05	1,59	0,00	0,78	0,01	0,61	0,03	1,14
Türkiye	0,003	3,48	0,004	2,74	0,003	1,72	0,003	1,87	0,003	2,45

EK-3. Eğitim için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (BCC-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra
Arjantin	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Danimarka					1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Hindistan					1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
İrlanda	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1			1,0000	1
Portekiz	1,0000	1	1,0000	1	0,9033	6	0,9561	8	0,9649	4
Avustralya	0,9996	5	0,9964	4	0,9993	5	0,9999	6	0,9988	5
Avusturya	0,6530	9	0,6642	6	0,5918	8	1,0000	1	0,7273	6
Norveç	0,9981	7	0,5789	11	0,7852	7	1,0000	1	0,8406	7
Türkiye	1,0000	1	0,8887	5	0,5409	12	0,7336	12	0,7908	8
Hollanda	0,6064	10	0,5877	9	0,5769	9	0,9599	7	0,6827	9
Finlandiya	0,9985	6	0,5398	12	0,5501	11	0,9389	9	0,7568	10
Kanada	0,6023	11	0,5855	10	0,5536	10	0,8131	10	0,6386	10
Fransa	0,5936	12	0,6136	8	0,5086	14	0,8104	11	0,6316	11
Brezilya	0,6842	8	0,6586	7	0,4397	18	0,3578	19	0,5351	13
ABD	0,4865	13	0,4758	13	0,4612	15	0,7158	13	0,5348	14
İsrail					0,5152	13	0,6874	14	0,6013	14
İspanya	0,4495	14	0,4460	16	0,4461	17	0,4881	17	0,4574	16
Güney Kore					0,4496	16			0,4496	16
Estonya			0,4505	15	0,4249	20	0,5510	15	0,4755	17
Güney Afrika	0,3377	16	0,4720	14	0,2809	22	0,3936	18	0,3711	18
İtalya					0,4331	19	0,5270	16	0,4801	18
Şili	0,3600	15	0,3356	18	0,3253	21	0,3066	20	0,3319	19
Meksika	0,3186	17	0,3515	17	0,2035	23	0,1981	21	0,2679	20

EK-4. Eğitim için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, projeksiyonlar (BCC-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe
ABD	0,01	2,97	0,02	2,91	0,02	2,79	0,13	4,26	0,05	3,23
Arjantin	0,05	1,67	0,06	1,59	0,07	1,57	0,08	1,33	0,06	1,54
Avustralya	0,25	5,45	0,26	5,40	0,25	5,30	0,25	5,39	0,25	5,39
Avusturya	0,01	3,20	0,01	3,25	0,01	2,84	0,01	4,80	0,01	3,52
Brezilya	0,05	1,67	0,06	1,59	0,04	1,01	0,04	0,84	0,04	1,28
Danimarka					0,00	6,50	0,00	6,40	0,00	6,45
Estonya			0,03	2,57	0,04	2,42	0,05	3,42	0,04	2,80
Finlandiya	0,07	6,19	0,01	3,24	0,01	3,14	0,05	5,16	0,04	4,43
Fransa	0,01	3,21	0,01	3,31	0,00	2,75	0,01	4,13	0,01	3,35
Güney Afrika	0,02	2,79	0,03	2,62	0,02	1,57	0,02	2,23	0,02	2,30
Güney Kore					0,03	2,34			0,03	2,34
Hindistan					0,00	0,54	0,00	0,42	0,00	0,48
Hollanda	0,01	3,15	0,01	3,06	0,02	2,94	0,03	4,90	0,02	3,51
İrlanda	0,00	3,30	0,01	3,30	0,01	3,20			0,01	3,27
İspanya	0,04	1,84	0,05	1,83	0,05	1,78	0,06	1,95	0,05	1,85
İsrail					0,00	3,68	0,01	4,92	0,01	4,30
İtalya					0,04	1,69	0,04	2,11	0,04	1,90
Kanada	0,02	2,78	0,02	2,73	0,03	2,62	0,16	3,81	0,06	2,98
Meksika	0,05	1,67	0,05	1,73	0,03	0,97	0,03	0,91	0,04	1,32
Norveç	0,01	5,49	0,01	3,30	0,02	4,40	0,03	5,40	0,02	4,65
Portekiz	0,00	5,10	0,00	4,80	0,00	4,16	0,00	4,30	0,00	4,59
Şili	0,05	1,67	0,05	1,67	0,05	1,66	0,06	1,59	0,05	1,65
Türkiye	0,003	3,73	0,005	3,47	0,003	1,99	0,005	2,72	0,004	2,98

EK-5. Sağlık için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (CCR-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra
Hindistan					1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Portekiz	1,0000	1	1,0000	1	0,9984	2	1,0000	1	0,9996	1
Arjantin	1,0000	1	1,0000	1	0,1830	4	0,1903	4	0,5933	3
Brezilya	0,9311	3	0,9630	4	0,1674	5	0,1462	5	0,5519	4
Norveç	0,7616	7	0,6606	10	0,2739	3	0,3103	3	0,5016	6
Şili			1,0000	1	0,1617	6	0,0914	11	0,4177	6
İrlanda	0,8242	5	0,7605	5	0,0758	13			0,5535	8
Türkiye	0,8655	4	0,7079	8	0,1094	10	0,1271	9	0,4525	8
Meksika	0,7940	6	0,7216	7	0,0950	11	0,1008	10	0,4279	9
Finlandiya	0,7274	9	0,6478	11	0,1179	8	0,1406	7	0,4084	9
Fransa	0,6759	11	0,6054	12	0,1265	7	0,1446	6	0,3881	9
İngiltere	0,6920	10	0,6016	13	0,1117	9	0,1276	8	0,3832	10
Estonya			0,7415	6	0,0737	14	0,0849	13	0,3000	11
İspanya	0,7456	8	0,6675	9	0,0642	16	0,0760	15	0,3883	12
İtalya					0,0777	12	0,0855	12	0,0816	12
Hollanda	0,6020	12	0,5767	14	0,0673	15	0,0826	14	0,3322	14
Kanada	0,5303	13	0,4850	15	0,0460	19	0,0524	17	0,2784	16
Güney Afrika	0,4175	16	0,4734	16	0,0614	17	0,0560	16	0,2521	16
Avustralya	0,4844	14	0,4655	17	0,0540	18	0,0503	18	0,2636	17
Avusturya	0,4384	15	0,4191	18	0,0456	20	0,0417	19	0,2362	18
ABD	0,2775	17	0,2757	19	0,0386	21	0,0352	20	0,1568	19

EK-6. Sağlık için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, projeksiyonlar (CCR-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe
ABD	0,36	2,54	0,36	2,56	0,02	0,36	0,02	0,33	0,19	1,45
Arjantin	0,40	1,81	0,41	1,98	0,02	0,34	0,02	0,31	0,21	1,11
Avustralya	0,32	3,29	0,32	3,23	0,02	0,38	0,02	0,35	0,17	1,82
Avusturya	0,27	3,59	0,26	3,44	0,02	0,37	0,02	0,34	0,14	1,94
Brezilya	0,39	1,78	0,40	1,95	0,02	0,34	0,02	0,31	0,21	1,09
Kanada	0,20	4,40	0,19	4,07	0,02	0,38	0,02	0,42	0,11	2,32
Estonya			0,17	3,86	0,02	0,36	0,02	0,43	0,07	1,55
Finlandiya	0,11	5,31	0,10	4,66	0,02	0,37	0,02	0,98	0,06	2,83
Fransa	0,10	5,47	0,09	4,90	0,02	0,38	0,02	1,17	0,06	2,98
Güney Afrika	0,23	2,15	0,25	2,01	0,01	0,27	0,01	0,24	0,12	1,17
Hindistan					0,01	0,30	0,02	0,27	0,02	0,29
Hollanda	0,16	4,82	0,15	4,33	0,02	0,38	0,02	0,63	0,09	2,54
İngiltere	0,12	5,19	0,10	4,57	0,02	0,37	0,02	0,96	0,06	2,77
İrlanda	0,20	4,37	0,19	4,03	0,02	0,38			0,13	2,93
İspanya	0,19	4,62	0,20	4,07	0,02	0,39	0,02	0,46	0,11	2,38
İtalya					0,02	0,38	0,02	0,58	0,02	0,48
Meksika	0,11	4,60	0,10	4,05	0,02	0,33	0,02	0,55	0,061	2,38
Norveç	0,02	6,24	0,04	5,68	0,02	0,38	0,02	2,54	0,026	3,71
Portekiz	0,02	6,20	0,02	6,10	0,02	0,38	0,02	6,30	0,018	4,74
Şili			0,10	4,48	0,02	0,36	0,02	0,45	0,046	1,76
Türkiye	0,14	4,51	0,16	3,78	0,02	0,35	0,02	0,65	0,084	2,32

EK-7. Sağlık için yapılan vergi harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (BCC-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra
Hindistan					1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Portekiz	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
İspanya	1,0000	1	1,0000	1	0,9999	5	1,0000	1	1,0000	2
İrlanda	1,0000	1	0,9999	5	1,0000	1			1,0000	2
Arjantin	1,0000	1	1,0000	1	0,9999	5	0,9999	4	1,0000	3
Şili			1,0000	1	1,0000	1	0,9097	7	0,9699	3
İtalya					0,9998	7	0,9998	5	0,9998	6
Norveç	0,9998	5	0,9996	6	0,9994	8	0,9993	6	0,9995	6
Avustralya	0,8933	8	0,8667	9	0,8260	11	0,8455	8	0,8579	9
Fransa	0,8409	10	0,9373	8	0,8794	9	0,8196	10	0,8693	9
Brezilya	0,9499	6	0,9800	7	0,8311	10	0,7030	15	0,8660	10
Finlandiya	0,7879	11	0,7759	11	0,7942	12	0,8245	9	0,7956	11
Estonya			0,7527	12	0,7512	13	0,7521	11	0,7520	12
Türkiye	0,9111	7	0,7345	14	0,6611	16	0,7143	14	0,7553	13
Hollanda	0,7156	13	0,7523	13	0,7195	14	0,7481	12	0,7339	13
İngiltere	0,7509	12	0,7074	15	0,7166	15	0,7330	13	0,7270	14
Meksika	0,8651	9	0,7843	10	0,4718	19	0,4776	18	0,6497	14
Kanada	0,6784	14	0,6659	16	0,6447	17	0,6756	16	0,6662	16
Avusturya	0,6147	15	0,6065	18	0,5849	18	0,5767	17	0,5957	17
Güney Afrika	0,5616	16	0,6275	17	0,0692	21	0,0630	20	0,3303	19
ABD	0,3930	17	0,3845	19	0,3613	20	0,3319	19	0,3677	19

EK-8. Sağlık için yapılan vergi ve bütçe harcamaları analizi, projeksiyonlar (BCC-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe	VH	Bütçe
ABD	0,34	3,59	0,37	3,57	0,33	3,35	0,36	3,09	0,35	3,40
Arjantin	0,40	1,81	0,41	1,98	0,42	1,87	0,40	1,65	0,41	1,83
Avustralya	0,26	6,08	0,30	6,02	0,28	5,88	0,28	5,92	0,28	5,97
Avusturya	0,29	5,04	0,33	4,97	0,25	4,80	0,32	4,73	0,30	4,88
Brezilya	0,40	1,82	0,41	1,98	0,37	1,68	0,35	1,49	0,38	1,74
Kanada	0,26	5,62	0,25	5,59	0,25	5,30	0,27	5,43	0,26	5,49
Estonya			0,17	3,91	0,17	3,76	0,18	3,84	0,17	3,84
Finlandiya	0,11	5,75	0,12	5,59	0,12	5,56	0,12	5,77	0,12	5,67
Fransa	0,12	6,81	0,14	7,59	0,13	7,12	0,12	6,64	0,13	7,04
Güney Afrika	0,31	2,89	0,33	2,66	0,01	0,30	0,02	0,27	0,17	1,53
Hindistan					0,01	0,30	0,02	0,27	0,02	0,29
Hollanda	0,19	5,72	0,19	5,64	0,19	5,47	0,19	5,69	0,19	5,63
İngiltere	0,13	5,63	0,12	5,38	0,11	5,37	0,12	5,50	0,12	5,47
İrlanda	0,24	5,30	0,24	5,30	0,24	5,10			0,24	5,23
İspanya	0,26	6,20	0,30	6,10	0,29	6,00	0,28	6,00	0,28	6,07
İtalya					0,23	6,80	0,25	6,80	0,24	6,80
Meksika	0,12	5,01	0,11	4,40	0,08	2,60	0,09	2,59	0,10	3,65
Norveç	0,03	8,20	0,07	8,60	0,07	8,39	0,06	8,19	0,06	8,35
Portekiz	0,02	6,20	0,02	6,10	0,02	6,20	0,02	6,30	0,02	6,20
Şili			0,10	4,48	0,11	4,71	0,20	4,47	0,14	4,55
Türkiye	0,14	4,75	0,17	3,92	0,10	3,50	0,11	3,67	0,13	3,96

EK-9. Ar-ge için yapılan tüm ve vergi harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (CCR-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra
Güney Afrika	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Hindistan					1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
İrlanda	1,0000	1	1,0000	1	0,8810	3			0,9603	2
İspanya	0,8467	4	0,9122	3	0,8807	4	0,8649	3	0,8761	4
Türkiye	0,8962	3	0,8882	4	0,7602	5	0,6675	8	0,8030	5
Portekiz	0,7843	5	0,7991	5	0,7324	7	0,7025	6	0,7546	6
İtalya					0,7356	6	0,6902	7	0,7129	7
Kanada	0,6953	7	0,7065	7	0,6763	9	0,7142	5	0,6981	7
İngiltere	0,7819	6	0,7763	6	0,6798	8	0,6419	9	0,7200	7
Avustralya	0,6247	9	0,5943	8	0,6517	10	0,7384	4	0,6523	8
Hollanda	0,6353	8	0,5902	9	0,5996	11	0,5402	10	0,5913	10
Norveç	0,5870	10	0,5598	10	0,5093	12	0,5097	11	0,5415	11
Brezilya	0,5212	11	0,5534	11	0,4914	13	0,5094	12	0,5189	12
ABD	0,4693	12	0,4990	12	0,4654	14	0,4452	13	0,4697	13
Belçika	0,4238	13	0,4108	13					0,4173	13
Danimarka					0,4084	15	0,4029	14	0,4057	15

EK-10. Ar-ge için yapılan tüm ve vergi harcamaları analizi, projeksiyonlar (CCR-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm
ABD	0,04	1,27	0,05	1,38	0,05	1,31	0,05	1,26	0,04	1,30
Avustralya	0,03	1,17	0,02	1,21	0,01	1,16	0,01	1,18	0,02	1,18
Belçika	0,20	1,03	0,21	1,04					0,20	1,03
Brezilya	0,15	0,70	0,09	0,70	0,06	0,62	0,06	0,62	0,09	0,66
Kanada	0,05	1,18	0,05	1,22	0,05	1,13	0,04	1,12	0,05	1,16
Danimarka					0,05	1,25	0,05	1,22	0,05	1,23
Güney Afrika	0,01	0,80	0,01	0,82	0,00	0,82	0,00	0,81	0,00	0,81
Hollanda	0,19	1,26	0,22	1,18	0,12	1,19	0,11	1,17	0,16	1,20
İngiltere	0,15	1,29	0,18	1,29	0,11	1,14	0,10	1,11	0,14	1,21
İrlanda	0,27	1,18	0,25	1,17	0,11	1,09			0,21	1,15
İspanya	0,05	1,03	0,06	1,09	0,03	1,07	0,02	1,08	0,04	1,07
İtalya					0,03	1,01	0,03	0,98	0,03	1,00
Norveç	0,05	1,14	0,07	1,14	0,07	1,07	0,06	1,05	0,06	1,10
Portekiz	0,07	0,98	0,06	1,02	0,04	0,97	0,04	0,95	0,05	0,98
Türkiye	0,06	0,79	0,08	0,84	0,07	0,73	0,06	0,69	0,07	0,76

EK-11. Ar-ge için yapılan tüm ve vergi harcamaları analizi, skor ve sıralamalar (BCC-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra	Skor	Sıra
ABD	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Avustralya	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Güney Afrika	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
Hindistan					1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
İrlanda	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1			1,0000	1
İspanya	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1	1,0000	1
İngiltere	1,0000	1	1,0000	1	0,9993	8	1,0000	1	0,9998	3
Kanada	1,0000	1	1,0000	1	0,9373	9	1,0000	1	0,9843	3
Hollanda	0,7741	11	0,6172	12	1,0000	1	1,0000	1	0,8478	6
Portekiz	0,8515	9	0,8551	9	0,8149	11	0,8195	10	0,8353	10
Türkiye	0,9138	8	0,9179	8	0,7908	12	0,7208	12	0,8358	10
İtalya					0,8244	10	0,7975	11	0,8110	11
Danimarka					0,7726	13	0,8361	9	0,8044	11
Norveç	0,8015	10	0,6767	10	0,6162	14	0,7132	13	0,7019	12
Belçika	0,4273	13	0,4214	13					0,4244	13
Brezilya	0,5947	12	0,6477	11	0,5271	15	0,5369	14	0,5766	13

EK-12. Ar-ge için yapılan tüm ve vergi harcamaları analizi, projeksiyonlar (BCC-I)

Ülke	2015		2016		2017		2018		Ort.	
	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm	VH	Tüm
ABD	0,07	2,72	0,09	2,76	0,10	2,81	0,11	2,83	0,09	2,78
Avustralya	0,04	1,88	0,03	2,03	0,02	1,79	0,01	1,60	0,03	1,82
Belçika	0,17	1,04	0,18	1,06					0,17	1,05
Brezilya	0,01	0,80	0,01	0,82	0,07	0,67	0,06	0,65	0,03	0,73
Kanada	0,07	1,69	0,07	1,73	0,07	1,56	0,06	1,56	0,07	1,64
Danimarka					0,09	2,36	0,10	2,54	0,10	2,45
Güney Afrika	0,01	0,80	0,01	0,82	0,00	0,82	0,00	0,81	0,00	0,81
Hindistan					0,07	0,67	0,06	0,65	0,06	0,66
Hollanda	0,21	1,54	0,23	1,23	0,37	1,98	0,33	2,16	0,28	1,73
İngiltere	0,19	1,65	0,23	1,66	0,26	1,68	0,28	1,73	0,24	1,68
İrlanda	0,27	1,18	0,25	1,17	0,16	1,24			0,22	1,20
İspanya	0,06	1,22	0,07	1,19	0,03	1,21	0,02	1,24	0,05	1,22
İtalya					0,04	1,13	0,04	1,14	0,04	1,13
Norveç	0,07	1,55	0,08	1,38	0,08	1,29	0,08	1,47	0,08	1,42
Portekiz	0,08	1,06	0,06	1,10	0,05	1,08	0,05	1,11	0,06	1,08
Türkiye	0,01	0,81	0,04	0,87	0,08	0,76	0,07	0,75	0,05	0,79

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : ERDOĞAN, Uğur İlker
 Uyruğu : T.C.
 Doğum tarihi ve yeri : -
 Medeni hali : -
 Telefon : -
 Faks : -
 e-mail : -

Eğitim		
Yüksek lisans	Hacettepe Üni. Sos. Bilimler Enstitüsü-Maliye	12.02.2013
Lisans	İstanbul Üni. İktisat Fak. Maliye	12.07.2002
Lise	Yozgat Anadolu Lisesi	15.01.1996

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
17	TÜİK	TÜİK Uzmanı

Yabancı Dil

İngilizce (çok iyi), Almanca (az).

Yayınlar

- 1- Erkam, S. İyidoğan Varol, P. Erdoğan, U. İ. (2013). “Ödemeler Bilançosu Aşamaları Hipotezine İlişkin Çok Ülkeli Bir Analiz”. **Maliye Dergisi**, Sayı: 165, Temmuz-Aralık 2013.
- 2- Erkam, S. Erdoğan, U. İ. (2015). “Testing Day-of-The-Week Effect Asymmetry in Borsa Istanbul (BIST)”. 21 June 2015. **17th International Academic Conference**, Vienna.
- 3- Erdoğan, U. İ. (2021). “Eğitim Alanında Yapılan Vergi ve Bütçe Harcamalarının Etkinlik Analizi”. **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 390.



GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR...

