

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI VE ETKİLERİNİN ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hümeýra UĞURLU

HAZİRAN-2013

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI VE ETKİLERİNİN ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hümeyra UĞURLU

Tez Danışmanı: Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN

HAZİRAN-2013

TRABZON

ONAY

Hümeýra UĞURLU tarafından hazırlanan *Vergi Harcaması Uygulamaları Ve Etkilerinin Analizi* adlı bu çalışma 14.06.2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda *oybirliği /oyçokluğu* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *Maliye Anabilim* dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Haydar AKYAZI (Başkan)

Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN (Danışman)

Doç. Dr. Mehmet TUNÇER (Üye)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım 27/06/2013

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

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

Hümeyra UĞURLU

14. 06. 2013

ÖNSÖZ

Vergi hukukunun standart yapısından ayrılan hükümleri, vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Vergi harcamaları, devletin gönüllü olarak mükelleflere bıraktıkları vergi geliridirler. Devlet, bu tür bir uygulama ile belirli bir takım amaçları gerçekleştirmeyi hedeflemektedir. Bu yönüyle vergi harcamaları, kamusal harcamalar ile benzerlik göstermektedirler. Vergi harcamaları için devletin vergi sistemi yoluyla yaptığı kamu harcamaları ifadesi kullanılabilir. Mükelleflere yönelik olan bu harcamaların amacı, onların vergi yükünü azaltarak ekonomik etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmaktır.

İlk kez Stanley S. Surrey'in ortaya attığı bu kavram, günümüze kadar ülkelerin kullandıkları önemli bir maliye politikası aracı olmuştur. Ekonomik, sosyal ve siyasal olmak üzere geniş bir yelpazede vergi harcamaları uygulamalarına rastlamak mümkündür. Her alanda uygulanabilen vergi harcamalarının çeşitli ülkelerde hangi alanlarda, hangi amaçla ve ne kadar kullanıldığı da önemli olmaktadır. Bu tez çalışmasının konusu da çeşitli ülkelerde ve Türkiye'de vergi harcamalarının uygulama alanlarını incelemektir.

Tez çalışmam süresince, önerileri ve yol gösterici fikirleri ile bilimsel destek sağlayan danışmanım ve değerli hocam, Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN'a, tezin son şeklini almasında önemli katkıları olan Prof. Dr. Haydar AKYAZI'ya ve Doç. Dr. Mehmet TUNÇER'e teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca hayatımın her aşamasında maddi ve manevi destek sağlayan babam Mustafa ÖZKURT'a, annem Nursal ÖZKURT'a abim ve kardeşlerime, bu çalışmanın hazırlanması süresince sabrını ve yardımlarını esirgemeyen eşim ve meslektaşım Arş. Gör. Aytaç UĞURLU'ya ve akademisyen arkadaşlarıma sonsuz teşekkür ederim.

Haziran, 2013

Hümeysra UĞURLU

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET.....	XI
ABSTRACT.....	XII
TABLolar LİSTESİ.....	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XV
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XVI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XVII
GİRİŞ.....	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL AÇIKLAMALAR ve KAVRAMLAR.....	3-48
1.1. Vergi Harcaması Kavramı.....	3
1.1.1. Verginin Tanımı ve Unsurları.....	3
1.1.2. Vergi Harcaması Tanımı ve Unsurları.....	4
1.1.3. Çeşitli Ülkelerde Vergi Harcaması Tanımları.....	6
1.1.4. Vergi Harcamasının Ortaya Çıkışı.....	8
1.1.5. Vergi Harcamasının Amacı.....	9
1.1.6. Vergi Harcaması ve Kamu Harcaması İlişkisi.....	10
1.1.6.1. Kamu Harcamaları ve Vergi Harcamalarının Benzerlikleri.....	12
1.1.6.2. Kamu Harcamaları ve Vergi Harcamalarının Farklılıkları.....	13
1.2. Vergi Harcamasının Özellikleri.....	15
1.2.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Amacı.....	15
1.2.2. Vergi Harcamalarının Kapsamı.....	16
1.2.3. Vergi Harcamalarının Konumu.....	16
1.2.4. Vergi Harcamalarının Kamu Harcaması Benzerliği.....	16

1.3. Vergi Harcaması Türleri ve Sınıflandırılması.....	17
1.3.1. Vergi Harcaması Türleri.....	17
1.3.1.1. Pozitif Vergi Harcamaları.....	17
1.3.1.2. Negatif Vergi Harcamaları.....	18
1.3.2. Vergi Harcamasının Sınıflandırılması.....	20
1.4. Vergi Harcamalarına İlişkin Görüşler.....	21
1.4.1. Vergi Harcamalarına Yönelik Olumlu Görüşler.....	22
1.4.2. Vergi Harcamalarına Yönelik Olumsuz Görüşler.....	23
1.4.2.1. Tanımı ile İlgili Sorunlar.....	24
1.4.2.2. Etkinlik ile İlgili Sorunlar.....	24
1.4.2.3. Vergi Sistemini ve Adaleti ile İlgili Sorunlar.....	26
1.4.2.4. Diğer Eleştiriler.....	26
1.5. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri.....	27
1.5.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (<i>Gelir Kaybı Yöntemi</i>).....	28
1.5.2. Elde Edilen Gelir Yöntemi (<i>Gelir Sağlama Yöntemi</i>).....	28
1.5.3. Harcama İkamesi Yöntemi (<i>Eşdeğer Harcama Yöntemi</i>).....	29
1.5.4. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemlerine Yönelen Eleştiriler.....	30
1.5.5. Vergi Harcama Verilerinin Temininde Kullanılan Modeller.....	31
1.6. Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi.....	32
1.6.1. Adalet Açısından Vergi Harcamaları.....	33
1.6.2. Etkinlik Açısından Vergi Harcamaları.....	34
1.6.3. Mali Açından Vergi Harcamaları.....	35
1.7. Vergi Harcamalarının Bütçeye Entegresyonu.....	37
1.7.1. Vergi Harcama Bütçesi (Vergi Harcama Raporu).....	37
1.7.1.1. Vergi Harcama Bütçesinin Özellikleri.....	39
1.7.1.2. Vergi Harcama Bütçesinin Amacı.....	41
1.7.1.3. Vergi Harcama Listesi.....	42
1.7.2. Bütçe Sürecinde Vergi Harcamaları.....	42
1.8. Vergi Harcamaları ve Mali Saydamlık.....	44
1.9. Vergi Harcamaları ve Vergi Reformu.....	46

İKİNCİ BÖLÜM

2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ve TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARI.....49-95

2.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Harcamaları.....	49
2.1.1. ABD’de Vergi Harcamasının Tanımı.....	49
2.1.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	51
2.1.3. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Hesaplanması.....	52
2.1.4. Vergi Harcamalarının Amaçları.....	53
2.1.5. ABD’de Vergi Harcamalarının Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	55
2.2. Avustralya’da Vergi Harcamaları.....	59
2.2.1. Vergi Harcamasının Tanımı.....	59
2.2.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	59
2.2.3. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Hesaplanması.....	60
2.2.4. Vergi Harcamalarının Amaçları.....	61
2.2.5. Avustralya’da Vergi Harcamalarının Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	64
2.3. Kanada’da Vergi Harcamaları.....	65
2.3.1. Vergi Harcamasının Tanımı.....	65
2.3.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	65
2.3.3. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Hesaplanması.....	66
2.3.4. Vergi Harcamalarının Amaçları.....	68
2.4. Fransa’da Vergi Harcamaları.....	73
2.4.1. Vergi Harcamasının Tanımı.....	73
2.4.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	73
2.4.3. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Hesaplanması.....	74
2.4.4. Vergi Harcamalarının Amaçları.....	75
2.4.5. Fransa’da Vergi Harcamalarının Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	77
2.5. İngiltere’de Vergi Harcamaları.....	79
2.5.1. Vergi Harcamasının Tanımı.....	79
2.5.2. Vergi Harcamasının Raporlanması.....	80
2.5.3. Vergi Harcamasının Belirlenmesi ve Hesaplanması.....	80
2.5.4. Vergi Harcamalarının Amaçları.....	82

2.6. Güney Kore’de Vergi Harcamaları.....	83
2.6.1. Vergi Harcamalarının Tanımı.....	83
2.6.2 Vergi Harcamalarının Raporlanması ve Belirlenmesi.....	83
2.6.3. Vergi Harcamalarının Amaçları.....	85
2.7. Türkiye’de Vergi Harcamaları.....	86
2.7.1. Bazı Yasal Düzenlemeler ve Vergi Harcamaları İlişkisi.....	86
2.7.1.1. 5018 Sayılı Kanun.....	86
2.7.1.2. 6183 Sayılı AATUHK.....	88
2.7.1.3. 4369 Sayılı Kanun.....	89
2.7.1.4. 4444 Sayılı Kanun.....	89
2.7.2. Vergi Harcamasının Tanımı.....	90
2.7.3. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	90
2.7.4. Vergi Harcamalarının Hesaplanması.....	91
2.7.5. Türkiye’de Vergi Harcamasına Yol Açan Unsurlar.....	92
2.7.5.1. Terkin.....	92
2.7.5.2. Uzlaşma.....	93
2.7.5.3. Cezalarda İndirim.....	93
2.7.5.4. Vergi Affı.....	94
2.7.5.5. Vergi İadesi.....	95

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HARCAMALARININ EKONOMİK, SOSYAL ve İDARİ ETKİLERİNİN BAZI ÜLKELER ve TÜRKİYE UYGULAMALARI AÇISINDAN ANALİZİ.....96-164

3.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri.....	96
3.1.1. Vergi Harcamalarının Yatırım Üzerindeki Etkisi.....	96
3.1.1.1. Yatırım İndirimi.....	97
3.1.1.1.1. Yenilenebilir Enerji Vergi Kredisi.....	98
3.1.1.1.2. Yeni Teknoloji Kredisi.....	98
3.1.1.1.3. Yıllık Yatırım İndirimi.....	99
3.1.1.1.4. Yatırım İndirimi İstisnası.....	100

3.1.1.2. Hızlandırılmış Amortisman.....	102
3.1.1.2.1. Hızlandırılmış Sermaye Maliyeti İndirimi.....	103
3.1.1.2.2. Yatırım Bölgelerine Yönelik Hızlandırılmış Sermaye İndirimi.....	104
3.1.1.3. Araştırma Geliştirme Vergi Teşvikleri.....	105
3.1.1.3.1. Araştırma ve Geliştirme Vergi İndirimi.....	106
3.1.1.3.2. Bilimsel Araştırma ve Deneysel Geliştirme Yatırım İndirimi.....	107
3.1.1.3.3. Araştırma Vergi Kredisine.....	108
3.1.1.3.4. Türkiye’de Araştırma ve Geliştirme İndirimi.....	108
3.1.1.4. Vergi Harcamalarının Yatırımlar Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	110
3.1.2. Vergi Harcamalarının İstihdam Üzerindeki Etkisi.....	115
3.1.2.1. Vergi Mahsubu.....	116
3.1.2.2. Çalışan Aile Vergi Kredisine.....	118
3.1.2.3. Çocuk Bakım Alanları İçin Yatırım Vergi Kredisine.....	120
3.1.2.4. Vergi Harcamalarının İstihdam Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	121
3.1.3. Vergi Harcamalarının Bütçe Üzerindeki Etkisi.....	123
3.2. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri.....	130
3.2.1. Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi.....	128
3.2.2. Çevre Üzerindeki Etkisi.....	134
3.2.2.1. Atık Tesislerinin Kurulması.....	135
3.2.2.2. İklim Değişim Vergisi.....	136
3.2.2.3. Çevre Koruma Faaliyetleri.....	138
3.2.2.4. Vergi Harcamalarının Çevre Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	139
3.2.3. Konut Üzerindeki Etkisi.....	142
3.2.3.1. İpotek Faizi İndirimi.....	142
3.2.3.2. Net Emsal Kira Geliri İstisnası.....	146
3.2.3.3. İlk Edinilen Konuta Yapılan Ödeme İstisnası.....	147
3.2.3.4. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası.....	148

3.2.3.5.Vergi Harcamalarının Konut Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	149
3.2.4. Eğitim Üzerindeki Etkisi.....	150
3.2.4.1. Amerikan Fırsat Vergi Kredisi.....	150
3.2.4.2. Yaşam Boyu Öğrenme Vergi Kredisi.....	152
3.2.4.3. Eğitim Vergi Kredisi.....	154
3.2.4.4. Eğitim Vergi İadesi.....	154
3.2.4.5.Vergi Harcamalarının Eğitim Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	155
3.3. Vergi Harcamalarının İdari Etkileri.....	158
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	165
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	172
ÖZGEÇMİŞ.....	195

ÖZET

Toplum ihtiyaçlarını karşılamakla yükümlü olan devlet, kamusal amaçlarını gerçekleştirmek için bir takım araçlar kullanır. Buna göre, vergi harcamaları, devletin vergi sistemi yoluyla kullandığı bir maliye politikası aracıdır. Bu uygulamalar, vergi hukuku içerisine gizlenmiş durumdadırlar. Bir vergi hükmünün vergi harcaması olup olmadığını tespit etmek güçtür. Bu sorun nedeniyle, hesaplanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi konusunda sıkıntılar bulunmaktadır. Benzer şekilde, vergi harcaması ve bununla ilişkili kavramlar ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir.

Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasında benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. Benzerlikler nedeniyle vergi harcamaları kamu harcaması olarak da görülebilmektedir. Ancak vergi harcamaları kamu harcamalarından farklı uygulamalardır. Bütçede vergi gelirlerindeki azalma, vergi harcamalarının en net sonucudur. Vergi gelirlerindeki azalmaya rağmen vergi harcamaları bütçe denetimi dışında kalmaktadır. Son yıllarda ülkeler, mali saydamlık prensibi gereği vergi harcamalarını daha detaylı bir şekilde incelemeye çalışmaktadırlar.

Ülkeler vergi harcamalarına ilişkin raporlar yayımlamaktadırlar. Bu raporlarda vergi harcamaları tahminleri yer almaktadır. Bazı ülkeler, diğerlerine göre, vergi harcamalarına yönelik daha detaylı bilgiler sunmaktadırlar. Bu ülkelerin raporlarında, vadesi dolan ve yeni uygulamaya konulan vergi harcamaları hakkında bilgiler verilmektedir. Ayrıca vergi harcamaları rakamlarının güvenilirlikleri hesaplanmaktadır. Diğer bazı ülkeler de, fonksiyonlarına ve vergi türlerine göre vergi harcamalarını tahmin etmektedirler.

Kamu harcamaları ile gerçekleştirilebilecek bir amaç, vergi harcamaları tarafından da gerçekleştirilebilir. Bundan dolayı, vergi harcamaları ülkelerde yaygın olarak kullanılmaktadır. Fakat vergi harcamalarının standart bir uygulaması yoktur. Bu nedenle, vergi harcamaları tanımlanmalı, belirlenmeli ve ekonomik sonuçları hesaplanmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Kamu Harcaması, Bütçe, Mali Saydamlık

ABSTRACT

The state to meet the needs of community use set of tools to achieve the public objectives. Accordingly, tax expenditures are fiscal policy tool used by the state's tax system. These applications are hidden in tax law. It is difficult to distinguish whether a tax provision is tax expenditures. For this reason, there are difficulties in the calculation and evaluation of the results. Similarly, Tax expenditure and concepts associated with them are different from country to country.

There are similarities and differences between public spending and tax expenditures. Due to the similarities of tax expenditures can be seen as public spending. However, tax expenditures are different applications from public spending. Decrease in the budget tax revenues is net result of the tax expenditures. Despite the decline in tax revenues, the tax expenditures have remained out of budget control. Recently, countries are trying to examine more detail to the tax expenditures for principle of fiscal transparency.

Countries broadcast tax expenditure reports of them. These reports include estimates of tax expenditures. In some countries, reports provide more detailed information for tax expenditures. Expired and introduced new tax expenditures have reported. This countries also publish their security degree of tax expenditures. Other some countries, the tax expenditure estimate by the types or functions of tax.

An aim that can be realized by government expenditures can be provided by tax expenditures, too. Therefore, tax expenditures are widely used in countries. However, there is not standard implementation of tax expenditures. Tax expenditure in a country may not give the same results in other countries. For this reason, tax expenditures should be defined, identified and economic consequences calculated.

Key Words: Tax Expenditure, Government Expenditure, Budget, Transparency of Finance

TABLÖLAR LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Bazı Ülkelerde Vergi Harcaması Tanımları.....	7
2	Matraha, Amaçlara ve Vergi Ölçüm Türüne Göre Sınıflandırma.....	21
3	Vergi Ölçüm Metotları Arasındaki Farklılıklar.....	30
4	Vergi Harcama Raporunun Taşınması Gereken Özellikler.....	40
5	ABD’deki Vergi Harcamalarının Tarihsel Gelişimi.....	50
6	ABD’de Amaçlarına Göre Vergi Harcamalarının Tahminleri.....	54
7	Avustralya’da Amaçlarına Göre Vergi Harcamalarının Tahmini.....	62
8	Avustralya’da Toplam Vergi Harcaması Tahminleri.....	63
9	Kanada’da Vergi Harcamalarının Bütçesel İncelenmesi.....	67
10	Kanada Gelir Vergisi Harcaması Tahminleri.....	68
11	Kanada Kurumlar Vergisi Harcaması Tahminleri.....	70
12	Kanada Mal ve Hizmet Vergisi Harcamaları Tahminleri.....	72
13	Fransa Kanunlarında Vergi Harcamaları Tahminleri.....	76
14	İngiltere’de Amaçlarına Göre Vergi Harcamalarının Tahmini Değerleri.....	82
15	Güney Kore’nin Toplam Vergi Harcamalarının Sayısı.....	84
16	Güney Kore’de Fonksiyonlarına Göre Vergi Harcamalarının Tahmini.....	85
17	Türkiye’de Vergi Türleri İtibari ile Toplam Vergi Harcama Tahminleri.....	91
18	KDV’de Yer Alan Vergi İadesinin Devlete Maliyeti.....	95
19	Türkiye’de Yatırım İndirimi İstisnası.....	101
20	ABD Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı.....	124
21	Avustralya Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı.....	125
22	Kanada Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı.....	126
23	İngiltere Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı.....	126
24	Türkiye Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı.....	127
25	Türkiye’de Kanunlara Göre Vergi Harcamalarının Vergi Gelirlerine Oranı.....	129
26	Vergi Harcamaları ve Vergi Yüğü Açısından Ülkelerin Kıyaslanması.....	133

27	İngiltere’de İklim Değişim Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamaları.....	137
28	ABD’de Kaldırılması Düşünülen Vergi Harcamaları.....	140
29	ABD’de Konut ile İlgili Vergi Harcamalarının Miktarı.....	143
30	İpotek Faizi İndiriminin Ters Etkisi.....	145
31	Türkiye’de Gayri Menkul Sermaye İradı İstisnası.....	148
32	ABD’deki Yüksek Öğretime Ait Üç Vergi Harcamasının Karşılaştırılması.....	153
33	Bazı Ülkelerdeki Vergi Harcamalarına İlişkin Belgeler ve Tahmin Yılları.....	159
34	Çeşitli Ülkelerde Vergi Harcamalarının Genel Durumu.....	163

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Vergi Harcama Kayıpları.....	36

GRAFİKLER LİSTESİ

<u>Grafik Nr.</u>	<u>Grafğin Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	ABD’de Toplam Vergi Harcaması Maliyetleri (1985-2016).....	56
2	Fransa’da GSYİH’nın Yüzdesi Olarak Vergi Harcamaları.....	78

KISALTMALAR LİSTESİ

OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
OMB	: Bütçe ve Yönetim Ofisi (The Office of Management and Budget)
CBO	: Kongre Bütçe Dairesi (The Congressional Budget Office)
JCT	: Karma Vergi Komitesi (The Joint Committee on Taxation)
TES	: Vergi Harcamaları Raporu (Tax Expenditures Statement)
GST	: Mal ve Hizmet Vergisi (Goods and Service Tax)
LLC	: Yaşam Boyu Öğrenme Kredisi (Lifetime Learning Credit)
HTC	: Umut Vergi Kredisi (Hope Tax Credit)
MID	: İpotek Faiz İndirimi (Mortgage Interest Deduction)
CCL	: İklim Değişim Vergisi (Climate Change Levy)
CCA	: İklim Değişim Anlaşması (Climate Change Agreement)
WFTC	: Çalışan Aile Kredisi (Working Families Tax Credit)
IRS	: Ulusal Gelir Servisi (Internal Revenue Service)
EITC	: Kazanılan Gelir Vergisi (Earned Income Tax Credit)
ACCA	: Hızlandırılmış Sermaye İndirimi (Accelerated Capital Cost Allowance)
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
VUK	: Vergi Usul Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
KDV	: Katma Değer Vergisi
IMF	: International Monetary Fond - Uluslararası Para Fonu

GİRİŞ

İlk olarak Stanley S. Surrey tarafından ortaya konulan vergi harcaması kavramı, ülkeler için oldukça önemli bir konudur. Vergi harcamasının ne olduğu konusunda bir fikir birliği bulunmamaktadır. Ülkelerin kendi vergi sistemlerine göre yaptıkları değişik vergi harcaması tanımları bulunmaktadır.

Vergi harcaması genel olarak belirli bir takım ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için devletin almaktan vazgeçtiği vergi gelirleri olarak tanımlanabilir. Vergi harcamalarının tanımlanması, vergi harcamalarının ölçülmeleri için gereklidir. Vergi ayrıcalıklarının hangilerinin vergi sistemine dahil olduğu, bu ayrıcalıkların hangilerinin sisteme dahil edilmediği konusu hesaplamaların kolaylığı ve güvenilirliği açısından önemlidir.

Vergi harcamalarının tahmini için farklı yöntemler geliştirilmeye çalışılmakla beraber, temelde üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar, gelir eldesi, gelir kaybı ve harcama ikamesi yöntemleridir. Vergi harcamalarının tahminlenmesi, gelir kaybının belirlenebilmesi için gereklidir. Bu harcamaların ilk etkisi bütçede meydana getirdikleri gelir kayıplarıdır. Kamu harcamalarına benzer bir harcama türü olan vergi harcamalarının da bütçe denetime tabi tutulması gerekmektedir.

Vergi harcamalarının devlet üzerindeki etkisi gelir kaybı iken mükellef üzerindeki etkisi vergi yükünün azalmasıdır. Vergi sistemindeki ayrıcalıklar mükellef olan bireylere yöneliktir ve yalnızca kanunda belirtilmiş şartları taşıyan vergi mükelleflerinin vergi yükünü azaltırlar. Buna karşılık bu harcamalardan doğan gelir kaybının telafi edilebilmesi için vergi harcamalarından yararlanmayan kesimin vergi yükü artırılabilir. Bu durumda toplumun bir kesiminin durumu iyileştirilirken diğer kesimi üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Bu nedenle, hükümetler vergi harcamalarını uygularken bu uygulamanın gerekliliği ve doğuracağı sonuçları iyi analiz etmesi gerekmektedir.

Bir devletin vergi harcaması uygulaması yanlış olarak değerlendirilemez. Hükümetin bazı hedeflerine ulaşırken kamu harcamalarından daha hızlı bir araç kullanması doğaldır. Kamu harcamaları yapılırken, öncelikle devletin vergi geliri elde etmesi

sonrasında toplumun ihtiyacı olan kesimi tespit edip harcama yapması gerekmektedir. Vergi harcamalarında gelir devlete ulaşmadan ilgili kişiye bırakılmaktadır.

Ülkelere baktığımızda, yoğun bir şekilde vergi harcamalarını kullandıkları görülmektedir. Yıllık tahminler yerine çok yıllı vergi harcama tahminleri yapılmaktadır. Raporların geliştirilmesine çalışılmaktadır. Türkiye’de vergi harcama çalışmaları diğer ülkelerle kıyaslandığında oldukça yenidir. Henüz düzenli rapor yayınlama söz konusu değildir. Genellikle vergi harcamaları yıllar itibariyle listelenmektedir.

Vergi harcamalarının raporlanması kadar önemli olan diğer bir konu, bu harcamaların ekonomik, sosyal ve idari etkileridir. Önemli olmakla birlikte bu etkilerin ölçümü oldukça güçtür. Bunun tespiti için her bir vergi harcamasının fayda ve maliyet analizlerinin yapılması gerekmektedir. Faydanın ölçülmesinin ve maliyetlerin tespitinin zor olması nedeniyle bu analizleri yapmak güçleşmektedir. Vergi harcamaları hem devlet hem de faydalananlar için önemlidir. Özellikle bu uygulamalar nedeniyle gelirleri azalan devletin vergi harcamalarını hangi alanlarda ve ne miktarda kullanacağını tespiti önemlidir.

Hazırlanan bu çalışmanın amacı, incelenen ülkeler itibariyle vergi harcamalarının kullanım alanlarını belirtmek ve bu alanlarda meydana getirdikleri etkileri ortaya koymaktır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, vergi harcamaları hakkında genel bilgiler vermek amacıyla; vergi harcaması tanımı, özellikleri, türleri, hesaplama yöntemleri, bütçe, mali saydamlık ve vergi reformu gibi kavramlar üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, vergi harcamalarının tanımı, raporlanması, belirlenmesi, hesaplama yöntemleri, bazı ülke uygulamaları ve Türkiye uygulaması açısından ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, çeşitli ülkelerde yatırımların teşvik edilmesi, istihdamın artırılması, çevrenin korunması, düşük gelirliilerin konut sahibi edindirilmesi, eğitim düzeyinin artırılması ile ilgili vergi harcamalarından bazı örnekler incelenmiştir. Son olarak vergi harcamalarının idari etkileri hakkında kısa bir bilgi verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL AÇIKLAMALAR ve KAVRAMLAR

Bu bölümde verginin tanımı verildikten sonra, vergi harcaması kavramının nasıl ortaya çıktığı, amacı, türleri, özellikleri, çeşitli kavramlarla ilişkisi incelenmeye ve vergi harcamalarının olumlu ve olumsuz özellikleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.1. Vergi Harcaması Kavramı

Vergi harcaması kavramını açıklayabilmek için öncelikle verginin tanımına ve unsurlarına değinmek zorunludur.

1.1.1. Verginin Tanımı ve Unsurları

Vergi farklı biçimlerde tanımlanabilir. Bu tanımların ortak özelliklerinden biri, verginin cebri bir nitelik taşımasıdır. Buradan verginin kısa bir tanımını yapacak olursak; vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak hukuki zorlama ile kişilerden topladığı kamu geliri türüdür (Batun, 2010: 11).

Verginin alınması için zorunlu şartlar standart vergi yapısını oluşturmaktadır. Ancak her ülke için kesin olarak belirlenebilecek standart bir vergi yapısından bahsetmek mümkün değildir (The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 21). Standart vergi yapısının ne olduğu konusunda ortak bir görüş bulunmamakla beraber, standart bir verginin unsurları genel olarak aşağıdaki kelimelerden oluşmaktadır (Pehlivan, 2004: 107-114):

- Vergi Matrahı: Vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden değer.
- Vergi Oranı: Vergi matrahının belirli bir yüzdesi.
- Vergi Mükellefi: Kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi.
- Verginin Konusu: Verginin üzerinden alındığı şey.

Bu unsurlara ilaveler yapılabilir. Ülkeler vergi standartlarını tanımlamak için genel olarak üç yaygın yaklaşım kullanırlar (Craig ve Allan, 2002: 3-5):

- Kavramsal Yaklaşım (A Conceptual Approach): Normal vergi yapısına göre standardı belirler.
- Referans Kanun Yaklaşımı (A Reference Approach): Standardı (örneğin, vergiye konu gelir) ve vergi harcamasına yol açan ayrıcalıkları tanımlamak için esas olarak ülkedeki mevcut vergi yasalarını kullanır. ABD’de kullanılır ve kapsamlı gelir vergisi üzerine kuruludur.
- Harcama İkamesi (Expenditure Subsidy) Yaklaşımı: Bu yaklaşım yalnızca kamu harcamalarına benzer ayrıcalıkların maliyetini araştırmaktadır.

Türk vergi sistemine genel olarak bakıldığında, standart vergi yapısının unsurları; vergiyi doğuran olay veya verginin konusu, verginin mükellefi veya sorumlusu, kanunen kabul edilen giderler, muhasebe düzeni, vergilendirme dönemi (hesap dönemi), vergi oranı/tarifesi, uluslararası mali zorunluluklar ve vergi idaresi ile ilgili hükümler şeklinde sayılabilir (Pedük, 2006: 41).

1.1.2. Vergi Harcaması Tanımı ve Unsurları

Vergi, kamu sektörüne özel sektör tarafından yapılan kaynak akışını ifade eder. Bu kaynak akışı sırasında üç tür sosyal maliyet ortaya çıkar. Bu maliyetler, uyum maliyeti, yönetim maliyeti ve etkinlik maliyetidir. Devletin vergi toplama sırasında katlandığı maliyetlere yönetim maliyeti adı verilir. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerine ilişkin katlanmak zorunda kaldıkları maliyetler ise uyum maliyetlerini oluşturmaktadır. Vergilemenin uyum ve yönetim maliyeti toplamı, işlem maliyeti olarak ifade edilir. Vergi hükümlerinin mükellefler üzerindeki olumsuz etkisi nedeniyle meydana gelen optimal olmayan davranışların yol açtığı maliyetler etkinlik maliyetleridir. Vergi salınması mükelleflerin vergi öncesi ve vergi sonrası kararlarında farklılıklar doğurabilmektedir. Etkinlik maliyetleri, vergilerin, mükelleflerin kararlarını değiştirerek fiyat yapısının, üretim ve tüketim kararlarının değişmesine ve ekonomideki çıktı miktarının azalmasına yol açarak sebep olduğu maliyetlerdir (Teke, 2005: 1).

Bu maliyetler vergi toplama sürecinde ve sonrasında devletin ve mükellefin katlanmış olduğu maliyetlerdir. Bunlardan farklı olarak yukarıda tanımlanan vergi harcamaları ise devletin vergi toplamaktan vazgeçmesi dolayısıyla ortaya çıkan gizli maliyetlerdir.

Vergi harcaması konusunda, ilk kez çalışmalar yapan Stanley S. Surrey, vergi harcaması kavramını, genellikle kamu harcamaları tarafından ulaşılabilecek amaçların vergi gelirinden kabul görmüş kasıtlı sapmalar ve çeşitli istisna, indirim ve kredi şeklindeki uygulamalar yoluyla gerçekleştirilebilecek hükümler olarak tanımlar (Surrey ve Hellmuth, 1969: 528). Surrey, vergi harcamalarını verginin iki kısımdan oluştuğunu ifade ederek açıklamaktadır. İlk kısım, gelir elde edilen kısımdır. Bu kısım, verginin uygulanması için gerekli yapısal hükümleri yani, vergi matrahının tanımı, hesap dönemi, verginin konusu, vergi oranı, vergi tarifi gibi unsurları içermektedir. İkinci kısım ise çoğunlukla vergi teşvikleri ve vergi sübvansiyonları olarak adlandırılan özel ayrıcalıklardan oluşmaktadır. Bu özel ayrıcalıklar, belirli bir mükellef grubu veya belirli bir faaliyet ya da endüstri lehine düşünülmüş standart vergi sisteminden sapmalardır (Surrey, 1976: 53).

En geniş anlamıyla “standart vergi sisteminden sapmalar” şeklinde tanımlanan vergi harcaması, standart vergi sistemine ayrıcalık oluşturmaya şartına bağlıdır. Çünkü “bazı indirim, istisna ve muafiyetler, standart sistemin unsurları olmaları nedeniyle vergi harcaması kapsamı dışında tutulabilmektedir” (Küçük, 2007). Örneğin; özel sektör yatırım mallarının yenilenmesini kolaylaştırmak açısından bu mallara belirli bir karşılık ayrılmasına ve bu miktarın yıllık gayrisafi gelirden indirilmesine imkan tanıyan amortisman uygulaması, bunu kullananlar açısından bir ayrıcalık ve dolayısıyla vergi harcaması olarak düşünülebilir. “Yatırım malına sahip olmak” şartına bağlanmış bu uygulamadan yatırım malına sahip olan herkes faydalanabilmektedir. Bir ayrıcalık söz konusu olmadığı için amortisman standart vergi sisteminin bir parçası görülmektedir. Ancak hızlandırılmış amortisman uygulaması, karşılığın normalde ayrılması gerekenden fazla olması ve gayrisafi gelirden daha fazla indirim yapılması nedeniyle bir vergi harcamasıdır (Saraç, 2010: 266). Bu nedenle vergi harcamalarını tanımlamak için, öncelikle standart bir vergi yapısı kurulmalıdır (Swift, 2006: 3).

Vergi harcamalarının bir takım ortak özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler bir vergi hükmünün veya kamu harcamasının, vergi harcamasına dönüşmesini sağlayan unsurlardır. Temel olarak vergi harcamalarının iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar (Saraç, 2010: 264):

- Vergi harcamalarının temel amacı olan ve varlık nedenini açıklayan “**belirli bir sosyal ve/veya ekonomik amacın varlığı**”,
- Devletin elde edeceği gelirden feragat ettiğinin göstergesi olan “**tahsilattan vazgeçme**”.

Pedük (2006: 30), bu temel unsurlara ek olarak herhangi bir düzenlemenin, vergi harcaması olarak ifade edilebilmesi için aşağıdaki ayırt edici unsurlardan bir veya birkaçını taşımasının gerektiğini ifade etmektedir:

- Belli bir endüstri, faaliyet veya mükellefe fayda sağlama.
- Vergi harcamaları dışındaki diğer birtakım araçlarla da gerçekleştirilebilecek özel bir amaca hizmet etme.
- İdari yönden, vergi sisteminin vergi harcamalarını elimine edecek şekilde oluşturulmasının mümkün olmaması.
- Vergi sistemindeki diğer hükümlerin vergi harcamasının faydasını azaltan veya ortadan kaldıran türde olmaması.

Yukarıda ifade edilen unsurlardan yola çıkarak vergi harcaması için geniş bir tanım yapılabilir. “*mali nitelik taşımayan ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlar için her mükellefe uygulanmayan sadece bazı özel şartlara haiz mükellef ve faaliyetleri desteklemek ve teşvik etmek gayesiyle, vergi sisteminin işleyişi bakımından olmazsa olmaz unsurlarını düzenleyen standart vergi yapısı hükümlerinden sapma gösteren ve olmamaları halinde verginin varlığı ve uygulanmasını engellemeyen ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri ile gerçekleştirilen vergi desteği şeklindeki kamu harcamasıdır*” tanımı yapılabilir (Pedük, 2006: 29).

1.1.3. Çeşitli Ülkelerde Vergi Harcaması Tanımları

Vergi harcamaları, standart yapı dikkate alınarak ve vergi harcamalarının ortak özelliklerinden yararlanarak tanımlanabilmektedir. Vergi harcamalarının artan önemi

dolayısıyla günümüzde pek çok ülke vergi harcamalarını yasal olarak tanımlayarak bu tanımlara anayasalarında yer vermektedirler. Aşağıdaki tabloda bazı ülkelerin vergi harcamasına yönelik yaptıkları tanımlar bulunmaktadır.

Tablo 1: Bazı Ülkelerde Vergi Harcaması Tanımları

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

Kaynak: Swift, 2006: 5; Kulu, 2000; Maliye Bakanlığı, 2007: 5.

Tablo 1’den görüldüğü gibi her bir ülke, kendi vergi sistemine göre vergi harcamalarını geniş veya dar bir yaklaşım benimseyerek tanımlamaktadır. Tanımların ortak özelliği, vergi harcamalarının standart vergi sisteminden sapma olması ve vergi geliri kaybı doğurmasıdır.

1.1.4. Vergi Harcamasının Ortaya Çıkışı

Geleneksel sosyal programlardan farklı olarak, vergi harcamaları 20. yüzyıl süresince oluşturulmuştur. 1910'dan beri her 10 yılda bir en az iki tane yeni vergi harcaması ortaya çıkmıştır. Ev ipotek faizi indirimi gibi vergi harcamaları ilk kez 1913 yılında kişisel gelir vergisi kanununa girmiştir (Howard, 1993: 421).

1959 yılına gelindiğinde ilk kapsamlı devlet sübvansiyonları listesi resmi olmamakla beraber Federal Almanya bütçesinde yer almış ve daha sonra 1967 yılında iki yıllık olmak üzere resmen bütçede yer almaya başlamıştır (Break, 1985: 261). 1963 yılında Profesör Joseph P. McKenna tarafından yazılan ve National Tax Journal dergisinde yayınlanan "Tax Loopholes: A Procedural Proposal" (Vergi Karadelikleri: Prosedürel Bir Öneri) adlı bir makale ile vergi ayrıcalıklarının bütçe harcaması olarak kayıt altına alınması amacı gerçekleştirilmeye çalışılmıştır (Shoup, 1975: 1329).

Vergi harcaması terimi, vergi politikalarından sorumlu ABD Hazine Bakan Yardımcısı Stanley S. Surrey'e atfedilir. Surrey, harcama programlarına benzeyen gelir vergisindeki ayrıcalık ve istisnaların listesini hazırlatarak 1968 yılında yayınlamıştır. Amacı, vergi reformunun yapılması için dikkatleri bu kalemlere çekmektir (Burman, 2003: 615). Surrey'e göre, federal gelir vergisi sistemi iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım, yapısal hükümleri, ikinci kısım, vergi harcamalarını içermektedir (Burkhead, 1974: 1346).

İlk vergi harcama bütçesi, 1969 yılında ABD'de yayınlanmıştır. Bu tarihten itibaren enerji, doğal kaynaklar, menkul sermaye gibi fonksiyonel politika alanlarına göre düzenlenmiş ve yıllık olarak federal bütçeye özel bir ek şeklinde yayınlanmıştır. Ancak vergi harcamaları teriminin ilk resmi tanımı, 1974 Bütçe Kanunu (Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974)'nda ifade edilmiştir (Illias, 2008: 1887). Diğer taraftan kanun, Bütçe ve Yönetim Dairesine (Office of Management and Budget), ABD Başkanının Kongreye sunduğu ilgili yıla ait bütçe teklifi yanında sunulmak üzere bir vergi harcama analizi yapma yükümlülüğü de getirmektedir. Bu analiz Başkanın kurmayları tarafından yapılır ve "Special Analysis G" olarak bilinir. Bugün de, bu analiz ABD

Başkanının Kongreye sunduğu bütçe teklifinde Analitik Perspektifler (Analytical Perspectives) kısmında yer almaktadır (Pedük, 2006: 22).

1.1.5. Vergi Harcamasının Amacı

Vergi harcamaları 1990'lı yıllardan itibaren genel olarak, sağlık, eğitim, konut edindirme ve düşük gelirliilerin desteklenmesi gibi sosyal amaçları gerçekleştirmek amacı taşımaktadır (Toder, 2000: 361). Hükümetler tasarrufun teşviki, istihdamın canlandırılması ve yerli sanayi üretimi gibi belirli siyasal ve ekonomik amaçları sürdürmek için sıklıkla vergi sistemini kullanmaktadır. Böyle durumlarda, vergi sistemi kamu harcamalarına benzer bir rol üstlenir (Villela ve diğerleri, 2010: 4). Sosyal amaçlı vergi harcamaları, gelir transferine yol açarken ekonomik amaçlı vergi harcamaları, teşvik aracı olmaktadır (Saraç, 2010: 271).

Bir kısım vergi harcamaları, belirli mükellef ve faaliyet gruplarına fayda sağlarken diğer bir kısım vergi harcamaları da vergisel bir takım ilkelerin vergi sistemleri içinde uygulanabilir olmasını ve vergi sistemlerinin vergilemenin temel ilkelerine uygun olarak işleyebilmesini sağlamak amacına yöneliktir (Batun, 2010: 9). Vergi harcamalarının amacı, sadece vergi matrahını belirlemek değil, ayrıca vergi dairesinin bir takım sübvansiyonları ve transferleri gerçekleştirmesini de sağlamaktır (Kraan, 2004: 133).

Diğer yandan vergi harcamaları sayesinde politikacılar, kamu harcamalarını ve vergileri düşürerek programlarını uygulama imkanını elde ederler. Ancak uzun vadede vergi harcamaları dolayısıyla bir taraftan vergi gelirleri azalırken, diğer taraftan örtülü olarak kamu harcamaları arttığından bu durum mali illüzyona neden olmaktadır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 344).

Bunlar haricinde vergi harcamalarının diğer bir takım amaçları da aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Herkesin ödeme gücüne göre vergi yükü altına girmesini temin etmek. Gelir düzeyi düşük olan bireylerin üzerine vergi salarak onları daha da mutsuz etmemek (Güloğlu, 2005: 61). Örneğin, vergi harcamaları, toplumdaki düşük gelirli kimseler

lehine kullanıldığında mali güce göre ödeme ilkesinin daha etkin bir şekilde hayata geçirilmesine yardımcı olmaktadır (Batun, 2010: 9).

- Yatırımların yapılmasını teşvik etmek suretiyle, ülke kalkınmasına ivme kazandırmak (Güloğlu, 2005: 61). Ekonomik bakımdan gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını sağlamak ve gelişmiş olan ülkelerin gelişmelerini devam ettirmek için yatırım yapmaları zorunludur. Vergi politikası ile yatırım maliyetini ucuzlatmak, yatırıma harcanacak fonlar oluşturulmasına yardımcı olmak, yatırımdan sağlanacak kar olanaklarını arttırmak, yatırımlar sonucu üretilecek malları dış rekabete karşı korumak suretiyle yatırımlar teşvik edilebilir ve geliştirilebilir (Edizdoğan, 2007'den aktaran: Özkara, 2004a: 158).
- Ülke kalkınması için gerekli olan sermaye birikiminin sağlanmasına katkıda bulunmak (Güloğlu, 2005: 61)
- Devletin, üstlendiği bir takım sosyal ve kültürel hizmetleri özel sektöre devretme ve bu şekilde söz konusu maliyetlere doğrudan katlanmama isteği (Güloğlu, 2005: 61).
- Gelirin, idarenin vergi salma maliyetlerini karşılayamayacak kadar az olması nedeniyle ek maliyetlere katlanmaktan kaçınmak. Devlet yardımlarından faydalananların daha az bürokratik işlemle yardım almasını sağlamak (Ferhatoğlu, 2005: 79).

Devlet, maliye politikası aracı olarak, vergi muafiyeti ve istisnalarını kapsayan, vergi harcamaları vasıtasıyla, ekonomik faaliyetleri teşvik ederek, ülkenin kalkınması ve belirli bir refah düzeyine erişebilmesini hedefler. Ayrıca sosyal devlet olma ilkesine bağlı olarak, mükelleflere sosyal nitelikli bir takım vergi ayrıcalıkları tanıyarak, sosyal adaletin gerçekleşmesine ve gelir dağılımının iyileşmesine katkıda bulunur (Maliye Bakanlığı, 2007: 2).

1.1.6. Vergi Harcaması ve Kamu Harcaması İlişkisi

Vergi harcamaları bir takım pozitif faaliyetleri teşvik etmek için kullanılır. Bu faaliyetler doğrudan kamu harcamaları tarafından da teşvik edilebilir. Fakat bunu vergi ayrıcalıkları ile yapmak daha az maliyetlidir ve bu yaklaşım yasadan ziyade bireysel kararlara dayalıdır. Halk tercihinine vurgusundan dolayı vergi harcamaları çok popüler politika araçlarıdır. Ancak en düşük maliyetle belirli hedeflere varmak için daima uygun

bir yol olmayabilir. Vergi harcamaları doğrudan kamu harcamalarından daha az görülür ve genellikle yıllık incelemelere dahil olmaz. Bu yüzden uzun süre yürürlükte kalırlar. Seçmen kitlesi için güçlü lobicilik faaliyetlerine konu olabilirler. Vergi harcamaları doğrudan harcamalara göre daha hızlı etki gösterebilir ve idari bürokrasiye yol açmaz. Fakat idari maliyetleri artırabilirler. Vergi harcaması kullanımındaki bir dezavantaj, herhangi bir şekilde başlamış veya sürmekte olan faaliyetler için vergi indirimi oluşturmastır. Bu yüzden, vergi yazarlarının düşündükleri gibi gelir kaybı, ev sahibi olmada, iş olanaklarında ve emeklilik tasarruflarında çok fazla bir artışa yol açmaz (Ulbrich, 2010: 1).

Makro etkileri bakımından, vergi harcamaları, kamu harcaması çeşitlerinden transfer harcamalarına benzer. Vergi harcamalarının da ulusal gelir üzerindeki etkisinin nedeni, kamu sektöründen özel sektöre yapılan örtük transferlerdir (Saraç, 2010: 273).

Kamu harcamaları ve vergi harcamaları yararlananlar açısından değişiklik arz etmezler. Yararlanıcılar kamu harcamaları yoluyla devletten doğrudan yardım almak yerine, aynı faydayı vergi hükümleri dolayısıyla yüklendikleri vergiyi devlete ödemeyerek sağlamaktadırlar. Ancak bütçe açısından bakıldığında bir harcama gerçekleştirildiğinde bu harcama bütçede toplam harcamalar kısmında yer almaktadır ve istatistikî bilgilerde harcamaları artıran bir unsur olarak görülmektedir. Vergi harcaması olması halinde bütçede herhangi bir harcama artışı görülmeyecektir (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 1). Devlet amaçlarını gerçekleştirirken vergi harcamalarını kullanarak dolaylı bir harcama yapmakta ve bütçedeki harcama tutarları gerçek rakamları yansıtmamaktadır. Bu bakımdan vergi harcamalarının da etkin ve doğrudan bir kamu harcaması olduğu ve kamu harcama hukukunun konusunu oluşturduğu söylenebilir (Karaarslan, 2009: 1).

Doğrudan kamu harcamalarından farklı olarak, vergi harcamaları genellikle bütçe dışında kabul edilir, yıllık bütçe incelemelerine konu olmazlar, açık uçludurlar (harcama tavanı yoktur) ve sona erme hükmü (sunset clauses) yoktur (World Bank, 2003: 2). Bu nedenlerle bazı ekonomistler, vergi harcamalarının periyodik bir düzende değerlendirilmesinin yaygın bir uygulama olması gerektiğini belirtirler. Onlar vergi harcamalarının açık uçlu olması ve vadelerinin olmamasını şöyle açıklamaktadırlar: sabit uygulamalardan farklı olarak vergi harcamaları açık uçlu yardımlardır. İnsanlar veya

firmalar bir kere istisna şartlarını taşırlarsa, bu istisnalara uzun süre sahip olabilirler. Resesyon dönemlerinde vergi harcamaları nadiren incelenir. Çünkü bütçe kesintileri genel olarak doğrudan harcamalara odaklanır. Ekonomi geliştiğinde, hem vergi harcamaları hem de doğrudan harcamalar artış eğilimindedir. Çünkü yasa koyucular bu dönemlerde politik olarak daha cömert davranırlar (Snyder, 2011: 7).

Ekonomide birtakım amaçların gerçekleştirilmesinde vergi harcamaları ve kamu harcamaları bir maliye politikası aracı olarak kullanılabilir. Bu iki araç arasında seçim yapılırken, yönetsel etkinlik, adalet ve kaynakların yeniden dağılımında saydamlık gibi faktörler etkili olmaktadır (Giray, 2002: 37). Doğrudan harcamalar ile vergi harcamaları arasında daha iyi karar verebilmek için değerlendirme ve analiz yapmak gerekir. Böyle yapıldığında, vergi harcamalarının yalnızca vergi ödeyen ekonomik birimleri etkilediği söylenebilir. Vergi harcamalarından vergi yüküne katlanmayan düşük gelirli kazanç sahipleri yararlanamamaktadır. Dolayısıyla doğrudan harcamalar gelirin yeniden dağılım politikası olarak vergi harcamalarından daha fazla arzulanır (Uemura, 2009: 7).

1.1.6.1. Kamu Harcamaları ve Vergi Harcamalarının Benzerlikleri

Vergi harcamalarını incelemenin bir yolu da onları kamu harcaması olarak görmektir. Normal kamu harcamaları gibi vergi harcamaları da piyasa başarısızlıklarının giderilmesi veya gelirin yeniden dağılımı gibi ekonomi politikası amacıyla kullanılabilir (Fuest ve Riedel, 2009: 2).

Vergi harcamaları, özel bir takım amaçları gerçekleştirmek için hükümetin kullandığı enstrümanlardan biridir. Benzer şekilde, hükümetler aynı amaçlara kamu harcamaları yoluyla da müdahalelerde bulunabilirler (Valenduc, 2004: 69).

Devlet bütçesi, hükümetin politika hedeflerini sürdürmek için mevcut kaynakları nasıl dağıtacağını gösterir. Hükümetin mevcut kaynakları, onun vergi geliri oluşturma kapasitesidir. Devlet doğrudan harcamalarını finanse etmek için gelirlerini artırabilir. Alternatif olarak, bir vergi indirim veya vergi ayrıcalığı (bunlar vergi harcamalarındandır) çıkararak aynı hedefi gerçekleştirebilir. Böylece gelirlerini artırmayı seçmeyebilir. Bu durumda özel bir vergi indirimi oluşturmamasından dolayı gelir kaybına uğradığı söylenebilir.

Ancak her iki durumun da mükellef üzerindeki etkisi aynı olacaktır. Bunu aşağıdaki iki örnekle özetleyebiliriz (Burton ve Steward, 2011: 6):

- Devlet bir mükelleften 100 dolar vergi toplar ve daha sonra bu mükellefe 100 dolarlık doğrudan bir sübvansiyon verir (doğrudan kamu harcaması); veya
- Devlet, vergi toplaması gereken bir durumda 100 dolarlık bir vergiyi aynı mükelleften almamaya karar verir (vergi harcaması).

1.1.6.2. Kamu Harcamaları ve Vergi Harcamalarının Farklılıkları

Vergi harcamaları bir kamu harcaması türü olsa da geleneksel kamu harcamalarından ayrıldıkları noktalar bulunmaktadır. Fakat kamu harcamaları ile vergi harcamaları arasında maliyetleri yönüyle kıyaslama yapılması zordur. Dolayısıyla da karşılaştırmalar geniş anlamda bilgilendirme amaçlıdır. Bu farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi harcamalarının da içinde bulunduğu geleneksel olmayan harcamalar, kamu harcamalarının standartlarına uyum göstermemeleri nedeniyle bütçe dışında yer alırlar (Schick, 1986: 4).
- Vergi harcamaları daha az gözlenebilir ve bütçe sürecine dahil olması güçtür. Bu sebepler dolayısıyla, vergi harcamalarının kontrol edilebilmesi zorlaşır, dolayısıyla baskı grupları tarafından amacı dışında kullanılması daha kolaylaşır. Bu durumda da yanlış uygulamaların olması vergi harcamalarının, kamu harcamalardan daha fazla yönetim problemleri ve bütçe dengesizliğine yol açtığı yönünde yaygın kanaat vardır (Fuest ve Riedel, 2009: 46).
- Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasında dönemsellik farkı vardır. Vergi harcama tahminleri, mükelleflerin kullandığı vergi ayrıcalıklarının faydasını ölçer, oysaki kamu harcama tahminleri, vergi öncesinde bütçedeki vergi gelirinden yapılan harcamaların etkisini ölçer (The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 10).
- Vergi harcamaları, vergi kanunlarının karmaşık yapısında gizlidirler. Doğrudan harcamalar daha sistematik incelemeye maruz kalırlarken, vergi harcamaları daha nadir olarak incelemeye tabi tutulurlar. Doğrudan harcamaların daha şeffaf olduğu savunulmaktadır. Kamu harcamasında yapılan herhangi bir düzenleme

özel bir bütçe yetkisini gerektirir, oysaki vergi harcamaları şeffaf olmayan bir şekilde gelirleri azaltır. Artan şeffaflık ihtiyacı için OECD'ye üye pek çok ülke vergi harcaması raporlama sistemini geliştirmektedir (Valenduc, 2004: 69). Mali saydamlık ve politik hesap verilebilirlik sorunları gelişmekte olan ülkelerde de problem olabilir. Dahası karmaşık bir vergi sistemine yol açan vergi harcamaları vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırımı teşvik edebilir (Fuest ve Riedel, 2009: 46). Vergi harcamalarının incelenmesi vergi reformlarında önerilir. Ancak bu süreç engeller içerir. Vergi reformu konusu, vergi harcama listesi sorununu da gündeme getirir. Vergi reformu çalışmalarında genellikle listedeki kalemler üzerine durulur ve yeni kalemler eklemek için çaba harcanır (Surrey, 1976: 54).

- Vergi harcamalarından farklı olarak kamu harcamaları sıklıkla vergilendirilebilir (The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 10).
- Vergi harcamaları ve doğrudan harcamalar arasındaki diğer bir temel fark doğrudan harcamalar politik hedefleri doğrudan gerçekleştirirken, vergi harcamaları maliyetleri azaltarak veya ilgili fiyatları değiştirerek politik amaçları dolaylı olarak gerçekleştirmeye çalışır. Örneğin; devlet fakirlere doğrudan yiyecek yardımı sağlayabilir. Alternatif olarak devlet satış vergilerinden besin maddelerini istisna tutabilir. Diğer mallara nispeten yiyecek maddeleri daha ucuz olacaktır. Bu, fakir kimselere yardım edecektir. Çünkü toplumun bu kesimi vergilendirilmeyen bu tür zorunlu gıda maddelerine gelirlerinin daha büyük bir yüzdesini harcarlar (Snyder, 2011: 3).
- Bir uygulama sorunu olarak, vergi harcamaları diğer kamu harcamaları ile eşit şartlarda rekabet etmek zorunda değildir. Bu durum, büyük ölçüde vergi harcamalarına sağlanan iki farklı avantaj sayesinde, bunlar sıklıkla onların artarak büyümesine katkı sağlamaktadır (Institute on Taxation and Economic Policy, 2011):
 - Vergi harcamalarının yararlandıkları en büyük avantaj, onların lehinde “**politik taraflılık**”dır. Devletin sübvansiyon uygulamalarında vergi harcamaları kamu harcamalarına göre daha popülerdir. Çünkü vergi harcaması taraftarı politikacılar, kendi seçmenlerine daha kolay bir şekilde vergi ayrıcalığı sunma imkanı elde eder. Politikacıların vergi harcamalarını tercih etmelerinin diğer bir sebebi ise, gelecekte uygulanan

vergi harcama hükmünü iptal etmeyi düşünen herhangi bir politikacının, vergi artırma girişiminde zorluklarla karşı karşıya kalacaklarını bilmeleridir.

- Ayrıca vergi harcamaları “**süreçsel taraflılıklar**”dan da yararlanırlar. Örneğin pek çok harcama programından farklı olarak vergi harcamaları genellikle açık uçludurlar, sıklıkla maliyet limitleri içerisinde yer almazlar ve genellikle yıllık tahsis veya gözetim sürecinde yoktur.

1.2. Vergi Harcamasının Özellikleri

Bir vergi hükmünün vergi harcaması olarak değerlendirilebilmesi için bir takım özellikleri taşıması gerekmektedir. Aşağıda bu özellikler kısaca ifade edilmektedir.

1.2.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Amacı

Anayasanın verdiği yetki ile gerek Bakanlar Kurulu gerekse gelir idaresi vergi harcamalarını bir maliye politikası aracı olarak kullanabilmektedir. Devlet ekonomide teşvik etmek istediği bir sektörü, bölgeyi veya mükellef grubunu vergi harcamaları ile destekleyebilir ve bu amaçla vergi gelirlerinden vazgeçebilir (Coşkun ve Bilen, 2002: 168).

Sosyal amacın gerçekleştirilmesinde de vergi harcamalarından yararlanılabilir. Bazı yükümlülerin ve matrahların özel durumunu genel hükümlerle dengelemek mümkün değilse, o zaman özel indirimler şeklinde istisnalar getirmek veya bazı kimseler için muafıklar tanımak yoluna gidilebilir (Özkara, 2004a: 159-160).

Yoksullukla mücadelede, vergi politikası önerileri arasında vergi harcamalarını da sayabiliriz. Devletlerin, elde ettiği vergi gelirleri ile kamu harcamalarını karşılama temel hedefinin dışında; belirli bir bölgeye ya da mükellef grubuna destek olmak amacıyla, vergi indirimi, vergi istisnası veya vergi muafiyeti uygulayarak, sosyal, ekonomik vb. hedeflerin bir kısmına ulaşabilmesi de olasıdır. Böylece, bir taraftan kamu harcaması, diğer taraftan da vergi harcaması yoluyla, ekonomik faaliyetleri teşvik ederek, ülkenin kalkınmasını ve belirli bir refah düzeyine erişimini sağlayabilir. Sosyal devlet olma ilkesinin gerektirdiği

ölçüde de, sosyal nitelikli bir takım ayrıcalıkları vergi harcamaları yoluyla sağlayarak sosyal adaletin gelişmesine, yoksulluk ve gelir dağılımının iyileştirilmesine katkıda bulunabilir (Maliye Bakanlığı, 2007: 2).

1.2.2. Vergi Harcamalarının Kapsamı

Hildred ve Pinto, vergi harcamalarını “belirli bir mükellef grubu üzerindeki yükümlülükleri kısmen veya tamamen ortadan kaldırarak bu mükellef grubuna yarar sağlayan kamu politikası aracı” şeklinde tanımlamıştır (Hildred ve Pinto, 1986: 942).

Vergi yasalarında yer alan istisna, indirim, muafiyet, oran indirimi, vergi erteleme, vergi kredisi, vergi iadesi ve benzeri ayrıcalıkların, koşulsuz şartsız her mükellefe uygulanması bu hükümleri ayrıcalıklı olmaktan çıkaracaktır. Bu durum vergi harcamalarının “belirli bir faaliyet ve mükellef grubuna verilme” ilkesini ihlal edecektir. Her mükellefe uygulanan böyle bir ayrıcalık vergi harcaması niteliğini kaybedecektir (Pedük, 2006: 35).

1.2.3. Vergi Harcamalarının Konumu

Vergi harcamaları için “politikacılar tarafından arzu edilen davranışları teşvik eden, standart vergi yapısından ayrılan vergi ayrıcalıkları” şeklinde bir tanım yapılabilir (World Bank, 2003: 1). Bu tanımdan yola çıkarak ifade edilebilir ki vergi harcamaları bir geliri vergilendirmek için gerekli olan hükümlerden farklı düzenlemelerdir. Bu tür zorunlu hükümler, genel vergi sisteminin unsurlarıdır ve tüm vergi mükelleflerine uygulanmaktadırlar. Oysaki vergi harcamaları, belirli bir mükellef grubuna veya faaliyete uygulanan genel vergi sisteminden ayrılan düzenlemelerdir.

1.2.4. Vergi Harcamalarının Kamu Harcaması Benzerliği

Vergi harcamaları, devletin ekonomik ve sosyal bir takım amaçlarını gerçekleştirmede kamu harcamalarının yerine ikame edebileceği diğer bir ifadeyle kamu harcamalarının alternatifi olan vergi sistemi uygulamalarıdır. Birbirlerinin ikamesi olması onların aynı makroekonomik ve mali etkiler göstermesi anlamına gelir ki kamu

harcamalarına benzer şekilde bazı vergi harcamaları devlet için sürekli gelir kaybına yol açarken, diğer bazı vergi harcamaları gelirin gelecek dönemlere ertelenmesine yol açabilmektedir. Bu yönüyle vergi harcamaları vergi yükümlülerine verilen faizsiz kredi niteliği taşımaktadırlar (Özkara, t.y.: 1).

1.3. Vergi Harcaması Türleri ve Sınıflandırılması

Bu başlık altında vergi harcaması türleri ve vergi harcamalarının sınıflandırılması konuları incelenecektir. Vergi harcaması türleri de iki başlık altında pozitif vergi harcamaları ve negatif vergi harcamaları şeklinde incelenecektir.

1.3.1. Vergi Harcaması Türleri

Vergi harcamaları, belirli faaliyet veya mükellefleri teşvik etmek amacıyla kullanılabildiği gibi cezalandırmak amacıyla da kullanılabilmektedir. Teşvik amaçlı uygulamalar, pozitif vergi harcamalarını ifade ederken; caydırma amacı taşıyanlar ise negatif vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Bu başlık altında öncelikle pozitif vergi harcamaları sonrasında da negatif vergi harcamaları açıklanmaya çalışılacaktır.

1.3.1.1. Pozitif Vergi Harcamaları

Gelişmiş sanayi ülkelerinde vergi harcaması analizlerine yönelik uygulamalar 1970’li yılların başlarından bu yana yapılmaktadır. Ancak her ülkenin sahip olduğu mali sistemin farklı olması, yapılan vergi harcaması tanımını dolayısıyla da vergi harcaması tahminlerini farklılaştırabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında bir ülkede vergi harcamaları tanımında vergi istisnaları ve indirimleri ağırlıklı olabildiği gibi, diğer bir ülkede vergi oranı indirimleri, vergi kredileri ve vergi ertelemeleri ağır basabilmektedir. Diğer bir ifadeyle ülkelerin mali sistemlerine ilişkin olarak vergi uygulamalarındaki her bir yükümlülükten vazgeçmenin maliyeti olarak da ifade edebileceğimiz vergi harcamaları, ülkelerin farklı bütçe politikalarıyla hangi ayrıcalığın vergi harcaması olup olmayacağı sorununu beraberinde getirmiştir (Özker, 2002: 2).

Belirli ekonomik amaçları vergi sistemi yoluyla gerçekleştiren devlet kullanabileceği farklı pozitif vergi harcaması türleri şunlardır:

- **İndirim:** Vergi matrahına ulaşmak için vergi yasalarının, düşülmesine imkan tanıdığı miktarlardır. Örneğin; Ar-ge indirimi, sakatlık indirimi.
- **Muafiyet:** Vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken vergi mükellefinin vergi dışı bırakılmasıdır. Örneğin; esnaf muaflığı.
- **İstisna:** Vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken bir vergi konusunun ekonomik veya sosyal amaçlar nedeniyle vergi matrahına dahil edilmemesidir. Örneğin; ücretlerde istisna
- **Diğer Vergi Harcaması Türleri:**
 - **Oran indirimi:** Belirli bir mükellef veya vergilendirilebilir işleme uygulanacak vergi oranında yapılan indirimdir. Vergi kolaylığı olarak da adlandırılabilir. Örneğin; indirilmiş KDV oranı.
 - **Erteleme:** Tahsil aşamasına gelen bir verginin tahsil edilmeyip, tahsilinin daha sonraki bir döneme bırakılmasıdır. Ertelemenin iki türü şunlardır: Vergi yükümlülüğünün ertelenmesi ve verginin ertelenmesi.
 - **Vergi iadesi:** Tahsil edilmiş bir verginin ilgili mükellefe iadesini ifade eder. Örneğin; KDV iadesi.
 - **Vergi Kredileri:** Belirli bir verginin ödenecek vergiden düşülmesi veya ödenecek verginin artmasının önlenmesidir.
 - **Terkin:** Tahsil aşamasına gelmiş verginin bir kısmının silinmesi.
 - **Mahsup:** Vergiden düşülen miktarlardır.
 - **Vergi Tatili**
 - **Serbest Bölge**

1.3.1.2. Negatif Vergi Harcamaları

Normal gelir vergisi kanunundan daha az avantajlı uygulamalar öngören ve artan oranlılıkla doğrudan ilgili olmayan vergi hükümleri, negatif vergi harcaması olarak adlandırılır. Genel vergi kurallarını uygulamak amacıyla olan kanunun özel hükümleri negatif vergi harcaması olarak görülmez, fakat bu hükümler bazı mükelleflerin vergi

yükünü artırabilir (The Joint Committee on Taxation, 2010: 5). Özellikle dolaylı vergilerde (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi) bir takım ürünlerin üretimini ve tüketimi kısmak amacıyla genel tarifenin dışında uygulanan daha yüksek oranlar negatif vergi harcamaları olarak ifade edilir. Negatif vergi harcamaları, lüks tüketimi daha ağır vergilendirmek, sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini azaltabilmek, bir takım negatif dışsallık yayan faaliyetleri cezalandırmak amacı taşır. Negatif dışsallıklar, vergi harcamalarının daraltılması anlamına gelmektedir (Pedük, 2006: 32).

Negatif vergi harcaması türleri olarak ifade edilebilecek uygulamalar şunlardır (Shaviro, 2003: 57-58):

- Çifte vergilendirme,
- Çeşitli indirilmeyen zararlar,
- Tüketici faizleri,
- Enflasyon endekslemesinin olmaması,
- Beşeri sermaye masraflarının giderleştirilmemesi,
- Diğer olası vergi cezaları.

Genel olarak, işletme aktif ve borçlarının değeri enflasyona göre düzenlenmez. Kapsamlı bir gelir vergisi, genel fiyat seviyesindeki değişiklikler için borçların ve sermaye mallarının maliyet matrahını düzenleyecektir. Bu yüzden, kapsamlı bir gelir vergisi matrahında, amortisman hesabındaki enflasyonun hesaplanmasındaki yanlış, sermaye kazançları ve faiz gelirleri negatif vergi harcaması (vergi cezası) olarak düşünülür. Faiz maliyeti ölçümünde, enflasyonun hesaplanmasındaki başarısızlık ise pozitif vergi harcaması (vergi sübvansiyonu) olarak düşünülür (Office of Management and Budget, 2010: 307).

Gelir vergisi kapsamından ayrıldığı için vergi harcamaları rapor edilmektedir. Aynı ilkeler kullanılarak vergi kanunlarının aşırı ağır hükümleri de rapor edilebilir. Ekonomistler negatif vergi oranlarını rahatlıkla tartışabiliyorsa negatif vergi harcamalarını rapor etmemek için hiçbir sebep yoktur. Dahası bazı pozitif vergi harcamalarının doğru olarak sınıflandırılması veya tahmini belirli bir kısım negatif vergi harcamalarının uygun olarak raporlanmasını gerekli kılar. Örneğin; şirket geliri kurum düzeyinde

vergilenebilecek ve kurum gelirinin çifte vergilendirilmesi ile bağlantılı olan vergi harcaması uygun bir şekilde tahmin edilebilecektir (Altshuler ve Dietz, 2008: 36).

Türk vergi sistemine bakıldığında, negatif vergi harcaması türünden uygulamalara KDV ve ÖTV gibi vergilerde daha sık rastlanmaktadır. Bu tür vergiler bakımından yüksek oran uygulanmasının birkaç önemli amacı vardır. Devlet negatif vergi harcamaları ile ekstra gelir sağlar, lüks tüketimi kısar ve cezalandırır, gelir dağılımını düzenler ve vergide adalet ilkesini gerçekleştirir (Pedük, 2006: 115).

1.3.2. Vergi Harcamasının Sınıflandırılması

Vergi harcamaları birçok ölçüte göre sınıflandırılabilir (örneğin; amaç, vergi matrahı, miktar, faydalanan ve vergi ölçüm şekli). Vergi harcamaları analizine veya raporlama amacına uygun bir biçimde vergi harcamaları sınıflandırılabilir. Teorik olarak, vergi harcamalarının kesin bir sınıflandırma şekli yoktur ve sınıflandırma metodunun seçimi sübjektiftir. En yaygın metodlar, vergilendirilebilir matrah, amaç ve ölçümün çeşidine göre sınıflandırmadır (Jacobsen, 2010: 12).

Tablo 2: Matraha, Amaçlara ve Vergi Ölçüm Türüne Göre Sınıflandırma

Sınıflandırma çeşidi	Örnek	Lehte ve aleyhte görüşler
Vergilendirilebilir Matraha Göre Sınıflandırma	İşçilik üzerindeki standart vergiden ayrılmalar bir kategoriye oluştururken, diğer kategoride sermaye üzerindeki standart vergiden ayrılmalar bulunur.	Basittir, fakat herhangi bir ek bilgi vermez. Vergi geliri tahminleri için önemlidir.
	Norveç ve İsveç' de kullanılır.	
Amaçlara Göre Sınıflandırma	Bütçe fonksiyonu Alıcılar Doğrudan harcamaların benzer türü	Ek bilgi verir, fakat bu yaklaşım daima objektif (kıyaslanabilir) değerlendirmeye izin vermez.
	Danimarka, Norveç ve İsveç'de kullanılır.	
Vergi Ölçüm Türüne Göre Sınıflandırma	İndirimler, istisnalar, muafiyetler, oran indirimi ve vergi ertelemeleri	Araştırma amacıyla kullanılan, yaygın olan birkaç kategori ile basit ve doğrudan bir yaklaşım.
	Finlandiya' da kullanılır.	

Kaynak: Jacobsen, 2010: 13.

Tablo 2’de, en çok kullanılan vergi harcaması sınıflandırma türlerine örnekler verilmiş, uygulayan ülkeler belirtilmiş, lehte ve aleyhteki görüşler açıklanmıştır. Matraha göre sınıflandırma basittir, fakat detaylı bilgi için yeterli değildir. Benzer şekilde, amaçlarına göre sınıflandırma, ek bilgiler sunmakla beraber objektif değildir. En yaygın olanı, vergi ölçüm türüne göre sınıflandırma, basittir, doğrudan bir yaklaşım sunar ve araştırma amacına daha uygundur.

1.4. Vergi Harcamalarına İlişkin Görüşler

Yukarıda tanımlanmaya ve bir takım özellikleri ifade edilmeye çalışılan vergi harcamalarını gerekli görenler olduğu gibi eleştirenlerde bulunmaktadır. Çalışmanın bu

kısımında çeşitli ekonomistler tarafından vergi harcamalarına yönelik olumlu ve olumsuz görüşler ifade edilmeye çalışılacaktır.

1.4.1.Vergi Harcamalarına Yönelik Olumlu Görüşler

Politik amaçların sürdürülmesine ve kurumsal ortama bağlı olarak vergi harcamaları kamu harcamalarına göre daha avantajlı olabilmektedir. Örneğin; eğer vergi yönetiminin hatalı işleyişi doğrudan yabancı yatırımı engellerse, basit olarak bazı zamanlar (vergi tatili) için kurum içi gelir vergilerinin ödenmesinden yatırımcının istisna edilmesi, harcama politikalarından ziyade yatırımcıyı teşvik etmenin bir yolu olarak daha etkili olabilir (Fuest ve Riedel, 2009: 47). Kamu harcamaların alternatifi olarak vergi harcamalarının avantajları (Collins ve Walsh, 2011: 2):

- Genel olarak yönetimi kolaydır ve idari maliyetleri düşüktür. Birçok durumda mükellefler, uygun harcamalar olduğunu düşünürler. Vergi matrahındaki bir indirim, bir vergi kredisi/muafiyeti düzenlemesi veya vergi iadesi yoluyla faydalar edinirler.

- Aldatma riskini azaltırlar.
- Vergi harcamaları, mükelleflere daha fazla seçim imkanı sağlarlar.

Uemura'nın (2009: 6) vergi harcamaları hakkındaki olumlu görüşleri:

- Hükümetin inisiyatifinde, özel sektörü ekonomiye teşvik etmede artan bir öneme sahiptir.
- Özel sektörün kararlarının belirlenmesinde, bu ayrıcalıklara sahip olanlar daha öncelikli sıraya sahiptir.
- Doğrudan kamu harcamalarını azaltıcı bir etkiye sahiptir.

Bu faktörler dikkatli bir şekilde değerlendirildiğinde vergi harcamalarından etkin olarak faydalanılabilir.

Shi'nin vergi harcamaları hakkındaki olumlu görüşleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Shi, 2004: 185):

- Vergi harcamaları için yasal süreç nispeten durgundur.
- Üretimle ilgili karar alırken ve işlem yaparken mükelleflere kolaylık sağlarlar.

- Daha günceldirler, daha etkindirler ve daha az maliyetlidirler. Oysaki kamu harcamaları, yalnızca mali bütçe prosedürünün karmaşıklığı geçtikten sonra etkindirler.
- Yabancı yatırımı cezbeder ve dış dünya ile olan fırsatları genişletirler.

Vergi dairesi tarafından transferlerin ve sübvansiyonların yönetiminde vergi harcamaları şu olumlu sonuçları doğurabilmektedir (Kraan, 2004: 133):

- Gereksiz kaynak transferini engeller, bu yüzden idari maliyetler azalır. Bazı kamu amaçlarının sürdürülmesi, geleneksel kamu harcama programları yoluyla yönetsel olarak maliyetli olabilir. Çünkü vergi harcamaları genellikle verginin azalması şeklinde kaynakları dağıtır ve kamu harcama temsilcileri ödemeleri dağıtmak veya bir programı yönetmek için idari bir çaba gösterme ihtiyacı duymaz. Vergi sistemi yoluyla mükellefler tarafından edinilen bilgiler rapor edilir. Bu bilgiler, bir harcama aktörüne sunulan formdan edinilen bilgiye göre daha düşük marjinal maliyetle sağlanılabilir (OECD, 2010: 24).
- Vergi kaçırma teşviğini azaltır.
- Vergi idaresi, transferlerin ve sübvansiyonların yönetiminde tek uzmandır. Sübvansiyonların ve transferlerin yönetimi ile ilgili olabilecek adres, gelir, hanehalkının mahiyeti ve ulusallığı gibi mükelleflerin karakteristik özellikleri hakkında tek bilgi sahibidir.
- Vergi idaresindeki sübvansiyon ve transfer yönetiminin birleştirilmesi ölçek ekonomilerine sebep olur.

1.4.2. Vergi Harcamalarına Yönelik Olumsuz Görüşler

Vergi harcamalarına yönelik temel eleştiriler, vergi harcamalarının tanımlanmasının zor olması, kamu harcamalarına göre daha az etkin olmaları, karmaşık ve adaletsiz oldukları yönündedir. Bu başlık altında bu konulara değindikten sonra diğer bazı eleştiriler kısaca ifade edilmeye çalışılacaktır.

1.4.2.1. Tanımı ile İlgili Sorunlar

Vergi harcamalarının tanımındaki sorunlar iki kategoride toplanabilir. İlk olarak, vergi harcamalarının tanımı ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Bir ülkede vergi harcaması olarak kabul edilen bir düzenleme diğer bir ülkede vergi harcaması olarak dikkate alınmamaktadır. Tanımlamadaki bu sorun vergi harcaması rakamlarının ülkeden ülkeye farklılık göstermesine ve ülkeler arasında kıyas yapılamamasına neden olmaktadır.

İkinci olarak, belirli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için konulan vergi harcamaları bütçe sürecinde tanımlandıktan sonra uzun yıllar yürürlükte kalabilmekte ve yenileri eklenebilmektedir. Vergi harcamaları tanımları yapılırken bu harcamaların hangi amaçla konulduğu, kimlerin faydalanacağı ve ne kadar yürürlükte kalacağı belirtilmelidir. Aksi takdirde kamu harcamalarına oranla daha az denetime tabi olması bu tür harcamaların kullanımındaki bir artışla sonuçlanacaktır.

Vergi harcamalarının tanımı, raporların ve kapsamlı analizlerin eksikliği, sınıflandırma yöntemi gibi pek çok problemden dolayı vergi harcamalarının analizi zor ve karışıktır. Örneğin; vergi harcamalarının kapsamı ve kavramı ülkeden ülkeye değişir. Bu kavram, Kanada'da sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan iskontoları, taahhütlü emeklilik tasarruf programları yardımlarını, bağışlar için vergi borcundan yapılan indirimleri ve araştırma geliştirme yatırımları teşviklerini kapsar. İngiltere'ye bakıldığında vergi ayrıcalıkları üç kategoride analiz edilir: 1) yapısal indirimler, 2) vergi harcamaları, 3) bu iki kategorinin hiçbirinde açıkça yer almayan vergi ayrıcalıkları. Raporlarda tüm vergi sürecine ilişkin bilgiler yazılır ve ilgililere, uygun bir kapsamda sınıflandırılan her bir sürecin içeriği doğrudan verilir. ABD'de vergi harcamaları hakkındaki raporlamanın metodu daha karmaşıktır. Çünkü iki farklı vergi yapısı kıyaslanmaktadır: 1) normal yasa yapısı 2) kaynak yasa yapısı (Bratic, 2006: 117).

1.4.2.2. Etkinlikle İlgili Sorunlar

Vergi harcamalarına yöneltilen eleştiriler bu terim ilk ortaya çıktığı zamandan beri görülmektedir. Stanley Surrey, vergi harcamalarının, çeşitli sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmede doğrudan harcamalara göre daha az etkin olduğunu ve daha adil bir vergi sistemini oluşturacak vergi reformu için engel teşkil ettiğini belirtmektedir. Vergi harcamalarına yöneltilen eleştiriler 3 kategoride toplanabilir (Hungerford, 2006: 8):

- Vergi harcamalarının kullanımındaki artışın sebebi bütçe sürecinde yapılan tanımlamalardır.
- Pek çok analist vergi harcamalarının sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmede doğrudan kamu harcamalarından daha az etkin olduğunu savunmaktadır.
- Vergi harcamaları gelir vergisini karmaşıktırır ve adaletini azaltır. Bu yüzden vergi sistemi için kamu desteğini azaltır.

Varoluş nedenleri hatırlanacak olursa, vergi harcamaları ya “gelir transferi” ya da “teşvik tedbiri” olarak uygulanır. Buna göre, gelir transferi amacıyla yapılan vergi harcamaları toplumda tüketim eğilimi yüksek (dar gelirli) bireyleri hedef aldığında, ilave gelirin kullanım yeri muhtemelen tüketim ve nihayetinde talep cephesi olacaktır. Buna karşın, vergi harcamalarının teşvik tedbiri olarak kullanımında, ilave gelirin kullanım yeri üretim yani arz cephesi olur ve vergi harcamaları, tasarruf eğilimi yüksek bireyler için sermaye birikimi anlamına gelir. Vergi harcamaları tüketim, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde “piyasa bozucu” etkiler de barındırır (Saraç, 2010: 273).

Vergi harcamaları, şeffaf olmayan ve kontrolü zor olan politika araçları olarak çoğunlukla eleştirilir. Onlar belirli çıkar gruplarının lobicilik faaliyetlerine dayanıksız ve hatta yanlış uygulamalar olarak düşünülür. Dolayısıyla vergi harcamalarını kontrol etme stratejileri, gelişmekte olan ülkelerde gelir mobilizasyonunun gelişimi için daha önemli bir unsur olabilmektedir (Fuest ve Riedel, 2009: 2). Vergi harcamalarının siyasal karar alıcılar tarafından oy maksimizasyonu maksadıyla kullanılabildikleri de bilinen bir gerçektir (Batun, 2010: 3).

Vergi harcama raporları, gelir etkisi üzerine odaklanır, fakat bu etkiler yalnızca genel bir değerlendirmenin parçasıdır. Vergi harcamalarının ekonomik sonuçları gelir kaybından daha büyüktür. Hükümetler, vergi harcamalarını uygulayarak vergi sisteminin tarafsızlığını değiştirir ve piyasa fiyatlarını bozarlar. Unutulmamalıdır ki, herhangi bir vergi sisteminin temel amacı, en düşük yönetim ve uyum maliyetleri ile adaletli bir şekilde kamu çıktılarını finanse etmektir (Valenduc, 2004: 69).

1.4.2.3. Vergi Sistemini ve Adaleti ile İlgili Sorunlar

Vergi harcamaları adalet ilkesinden sapmalar içerir ve vergi harcamalarından yararlananların mali durumunu iyileştirir. Vergi sisteminin artan oranlı olduğu bir durumda, bu, daha yüksek gelirli için daha büyük bir fayda demektir (Collins ve Walsh, 2011: 3).

Vergi harcamalarından doğan gelir kaybının telafi yoluna gidilmesi vergi oranlarının artırılması ile sonuçlanabilir. Yüksek vergi oranları etkinliğe engel olan bir faktör olduklarına göre vergi harcamaları etkinliği azaltır. Çünkü neden oldukları gelir kaybını dengelemek için daha yüksek genel vergi oranlarını gerektirirler (Laity, 2009: 424). Bu açıdan bakıldığında vergi harcamaları vergi oranlarını yükseltirler (Shi, 2004: 185).

1.4.2.4. Diğer Eleştiriler

Vergi harcamalarının dezavantajlarının çoğu onların potansiyel etkisizliği ve verimsizliği ile ilgilidir. Bunlar (World Bank, 2003: 1):

- Vergi matrahını daraltır, vergi oranı indirimleri için vergi matrahının kapsamını sınırlarlar.
- Vergi harcamaları geleneksel kamu harcamalarına kıyasla daha az göz önündedir ve genellikle de birçoğu bütçe değerlendirmelerinin dışındadırlar. Alınan yeni bütçe kararlarının birçoğu, bir kez yasalaştıktan sonra etkilerini sürdürürler. Vergi harcamaları ise, açık uçlu olma eğilimindedirler. Değişen şartlara göre maliyetleri de artar. Vergi harcamalarındaki artışlar, mükelleflerin davranışları ve kamu gelirlerindeki tüm değişimlere karşı duyarlıdırlar (Shick, 1986: 11).
- Vergi kanunlarını karmaşıktırır, uygulama maliyetlerini artırır.
- Kamu harcamalarını saydamlıktan ve bütçe incelemesinden uzaklaştırır. Ayrıca vergi harcamalarının etkinliğini ve verimliliğini ölçmek zordur (Collins ve Walsh, 2011: 3):

- Vergi sistemini daha regresif (azalan oranlı) yapar. Örneğin; toplumun çok düşük gelirli üyelerini veya mükellef olmayanları dışlarlar.

Uemura'nın vergi harcaması hakkındaki negatif görüşleri ise şunlardır (Uemura, 2009: 6):

- Asıl amaçtan saparak kazanılmış hak olur.
- Yatay eşitliği¹ (aynı gelire sahip) ve dikey eşitliği² (farklı gelire sahip) engeller. Aynı ödeme gücüne sahip mükellefler büyük ölçüde farklı vergi yükümlülüklerine sahip olduklarında yatay eşitlik zarar görür. Bununla birlikte, dikey eşitlik artan oranlılık gerektirir. Yüksek oranda ödeme gücüne sahip kişiler vergi harcamaları nedeniyle daha düşük oranda vergilendirildiğinde dikey eşitlik de bozulmaktadır (Hildred ve Pinto, 1990: 234).
- Ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak yansız değildir.
- Vergi yüküne katlanmayan düşük gelirli kazanç sahipleri vergi harcamalarından faydalanamazlar.
- Vergi harcamaları yüksek gelirli kazanç sahiplerine öncelik verir ve gelirin yeniden dağılım etkisini zayıflatır.
- Vergi sistemini karmaşıktırarak vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma gibi durumlara sebep olarak vergi toplama maliyetlerini artırır.
- Vergi gelirlerindeki azalmaya bağlı olarak vergi gelirlerini tahmin etmek zordur.

1.5. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarını tanımlamak zordur. Ancak onları ölçmek daha zordur. Vergi harcamalarının tahmini, vergi kanunlarındaki özel hükümlerin sonucu olarak hükümetin gelir kaybı miktarını yansıtır. Vergi harcamaları hükümetin toplamadığı fonlardır. Bu tahminler kesin değildir. Devletin topladığı ve harcadığı gelirler doğrudan gözlenebilir ve tam olarak ölçülebilir. Oysaki toplanamayan fonlar bu özellikte değildir. Ancak bazı vergi harcamaları oluşturulduklarında ölçülmesi daha doğru ve basit olabilir. Örneğin; vergi indiriminin maliyeti vergi iadesinin miktarına dayanır ve dolayısıyla pek çok doğrudan harcamalar gibi gerçekleştikten sonra bilinebilirler (Blum, 1988: 4).

¹ Benzer gelir grupları arasındaki mükellefiyetleri ifade eder.

² Farklı gelir grupları arasındaki mükellefiyetleri ifade eder.

Vergi harcamalarından kaynaklanan gelir kaybını ölçmede farklı metotlar kullanılır. Her bir metot bir takım avantaj ve dezavantajlara sahiptir. Herhangi bir metodu kullanarak vergi harcaması tahmini yapılırken karşılaşılan genel problem, vergi gelirlerinde, mükelleflerde ve vergi beyanında yeterli veriye ihtiyaç duyulmasıdır. Bazı metotlar, daha doğru bilgi sunabilirler, fakat daha fazla veri gerektirirler. Bu metotlar aşağıda özetlenmiştir (Burton ve Steward, 2011: 62-63):

1.5.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (*Gelir Kaybı Yöntemi*)

En yaygın metot olan vazgeçilen gelir yöntemi, vergi harcamalarının bulunmadığı vergi kanunlarına göre elde edilen gelir ile vergi harcamalarının bulunduğu vergi kanunlarına göre elde edilen geliri kıyaslayarak vergi harcamalarının maliyetini ölçer.

Bu metot, diğer kanun ve vergi yasalarının aynı kaldığını ve mükellef davranışlarının değişmediğini varsayar. Mükellef davranışlarının hesaba katılmaması problemlere ve önemli hatalara sebep olabilir. Çünkü mükellef davranışları belirli bir yasal duruma ya da kendilerine sunulan fırsatlara bağlı olarak değişebilir. Ancak, bu yöntem analiz yapılabilmesi ve ilgililer ile hükümet tarafından anlaşılabilmesi için nispeten basit bir yöntemdir.

1.5.2. Elde Edilen Gelir Yöntemi (*Gelir Sağlama Yöntemi*)

Bu yöntem, vergi harcamalarının yokluğundan kaynaklanan beklenen geliri ölçer. Vergi harcamalarının olmadığı varsayımı altında, muhtemel mükellef davranışlarını hesaplamalarda dikkate almayı amaçlar. Ayrıca bu yöntem, vergi kanunları ile diğer kanunların etkileşimi gibi ikinci dereceden etkileri de hesaba katmaya olanak sağlar.

Elde edilen gelir yöntemi, gelir kaybı yöntemine göre daha doğrudur. Ancak, bu yöntem mükellef davranışlarını dikkate almaktadır. Bu nedenle vergi harcamalarının olmadığı durumda mükellef davranışlarının ne olacağını belirlemek için oldukça kaliteli verilere ihtiyaç duyulur. Bu metot, oldukça zaman almaktadır ve pahalı bir yöntemdir.

ABD, vergi harcamalarının analizinde, gelir kaybı yöntemi yanında, bu yönteme de başvurmuştur. Ancak diğer pek çok ülke bu yöntemi kullanmamaktadır.

1.5.3. Harcama İkamesi Yöntemi (*Eşdeğer Harcama Yöntemi*)

Kamu harcamaları ile vergi harcamalarından faydalananların, vergi hariç gelir miktarından sonraki miktarı sağlayabilecek eşit miktardaki kamu harcamasının maliyetini ölçer. Kamu harcamalarının, vergi harcamalarının bulunmadığı ve vergi kanunlarının normal olarak uygulanmasına bağlı olduğunu varsayar. Bu metot, dağıtılan devlet yardımlarının alternatif yollarının gerçek değerini saptamaya olanak sağlar. Ancak, faydalananların gerçek değerinin belirlenmesi için mükellefler hakkında yüksek kalitede veriye ihtiyaç vardır.

İlk iki yaklaşım, vergi harcamalarının devlet açısından hesaplanmasıdır ve vergi harcamalarını bir maliyet olarak görür. Üçüncüsü ise mükellef açısından hesaplanmasıdır ve vergi harcamalarını bir fayda olarak görür (Schick, 1986: 11). Davranışsal tepkileri ölçmenin zor olması nedeniyle Türkiye dahil pek çok ülke vergi harcamalarının tahmininde gelir kaybı metodunu kullanır (Saraç, 2010: 267).

Tablo 3’de, 100 liralık gelir, 25 birim vergi istisnası ve %75’lik barajın geçerliliğinde artan vergi oranının %40 ile %50 olarak belirlendiği bir durumda çeşitli ölçüm metotları arasındaki farklılıkları örneklemektedir (OECD, 2004: 17).

Tablo 3: Vergi Ölçüm Metotları Arasındaki Farklılıklar

		Vergi Harcaması Olduğu Durum	Vergi Harcamasının Olmadığı Durum		
			Gelir Kaybı	Elde Edilen Gelir	Harcama İkamesi
1	Vergi Öncesi Gelir	100	100	100	100
2	İstisna	25	0	0	0
3	Harcama İkamesi	0	0	0	25
4	Vergilendirilebilir Gelir (1-2+3)	75	100	100	125
5	Vergi Hasılatı	30	40	42.5	55
6	Vergi Sonrası Gelir (4-5+2)	70	60	57.5	70
7	Bütçe Etkisi (5-3)	30	40	42.5	30
8	Vergi Harcaması	-	10	12.5	25

Kaynak: OECD, 2004: 17.

Tablo 3'e göre vergi harcaması şeklindeki bir uygulamanın varlığı halinde, gelir kaybı yöntemi (40) ve elde edilen gelir yöntemi (42,5) hesaplamalarına göre vergi hasılatı, harcama ikamesi (55) yöntemine göre daha az olmaktadır. Vergi harcamaları miktarının harcama ikamesi yönteminde daha fazla olmasının nedeni, kamu harcamalarının vergilendirilebilir olmasıdır (Pedük, 2006: 75).

Sosyo-politik amaç güden ve mali teşvikler olarak da ifade edilebilen bu uygulamaların toplam kamu gelirlerine olan oransal değeri de, vergi harcamalarının dönemsel sayısal değerini vermektedir (Özkara, t.y.: 1).

1.5.4. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemlerine Yönelen Eleştiriler

Stiglitz ve Boskin, vergi harcamalarının ölçüm metotlarına yönelik 3 önemli eleştiri getirmiştir:

- Gelir kaybı yöntemi, mükellef davranışlarını dikkate almamaktadır. Vergiye tabi gerçek ekonomik gelirden, elimine edilen tüm sapmalar aynı anda dikkatle izlendiğinde ve üretim faktörlerinde tamamen inelastik arz söz konusu olduğunda toplam vergi harcama tahminleri doğrudur. Aksi takdirde, vergi hacamalarının tahmini son derece hatalı olabilmektedir.

- Bağış gibi kamu harcaması faaliyeti, özel harcamaları azaltabilmesidir. Vergi harcaması bütçesinin mantığı, devletin kaybedilen geliri toplaması ve bu geliri tercih edilen alanlara doğrudan harcamasıdır. Her bir kamu harcaması özel bir harcamayı dışlarsa, sıfırdan farklı ikame elastikiyeti, devleti, dışlamaya denk miktarda harcamayı karşılamak için tahmin edilen gelir kaybından daha çok harcaması yapmak zorunda bırakacaktır.
- Vergi harcaması kavramından doğan sıkıntılar söz konusudur. Kanun, “normal” vergi matrahını gelir olarak alır. Geniş gelir tanımı daha az doğrudur. Bu nedenle de esas alınması gereken hukuki tanımdır (Stiglitz ve Boskin, 1977: 296-297).

Ülkemize bakıldığında, vergi harcamalarını ölçmek amacıyla kullanılan iki yöntem bulunmaktadır. İlk yöntem, istatistiki yöntemlerle, beyanname verilmeyen ve hiç muhasebe kaydına konu olmayan muaflıkların ölçülmesidir. Bu muaflıklara örnek olarak esnaf muaflığı gösterilebilir. Bu yöntem ile tam ve doğru sonuç elde etmek mümkün olmamaktadır, sadece bilgi amaçlıdır. İkinci yöntem ise, muhasebeleştirilebilen indirim, istisna ve muafiyetlerin vergi harcaması olarak kayıt altına alınması sonucunda elde edilmektedir. Bu yöntem, daha doğru sonuçlar verebilmektedir. İndirim, istisna ve iade rakamları kamu muhasebesinde 630-Giderler Hesabının yardımcı hesaplarında vergi harcaması olarak kaydedilip düzenli olarak kamuoyuna açıklanmaya başlanmıştır (Karaarslan, 2009: 5). Diğer taraftan, 2007 yılı vergi harcamaları raporu vazgeçilen gelir metodu kullanılarak hazırlanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2007: 28).

1.5.5. Vergi Harcama Verilerinin Temininde Kullanılan Modeller

Vergi harcamalarının ölçümünde, hükümetlerin ne kadar veriye sahip oldukları problem olmaktadır. Günümüzde en ideal metot mikrosimülasyon modeli kullanımıdır. Mikrosimülasyon, gerçek birey verilerine dayanan bir modeldir. Bu yüzden gelir kayıpları, yani vergi harcamaları, yüksek oranda bir doğrulukla ölçülebilmektedir. Mikrosimülasyon modeli oluşturmak için hanehalkı ve firmaları içeren mükellef veri tabanları gerekmektedir (Uemura, 2009: 8). Vergi harcamalarının gelir etkileri, mikrosimülasyon model kullanarak veya detaylı vergi istatistiklerine dayanarak tahmin edilebilir. Mikrosimülasyon modelleri vergi harcamalarını tahmin etmek için kullanılır. Fakat vergi harcamalarının maliyetini

tamamen tahmin edecek veriler mevcut değildir. Böyle modeller algoritma seti ve veri tabanından oluşurlar. Bir yazılıma yerleştirilen algoritmalar, ekonomik ve kurumsal düzenlemelerde yer alan örnek bir mükellefin vergi verilerine dayanarak vergi harcamalarının maliyetini hesaplar. Vergi verileri, mükelleflerin beyannamelerinden sağlanan verilerden oluşturulan bir vergi veri tabanından elde edilebilir. Çoğunlukla bu modeller kullanılır. Çünkü hesaplama dönemlerinde mevcut vergi verileri yetersizdir. Genellikle birkaç yıl boyunca geleceğe yönelik tahminler için vergi harcama maliyetinin tahmininde kullanılırlar (Brix ve diğerleri, 2004: 8).

Mikrosimülasyon modeline ek olarak kullanılan diğer metotlar: toplama modeli ve dağılımsal modeldir. Toplama modeli, belirli bir vergi indiriminin değerini hesaplamak için toplam işlem hacmi bilgisinin kullanımını içerir. Bu model, vergi indirimi veya istisnası ölçümleri için uygun bir yaklaşımdır. Toplama modeli için uygun veri kaynakları, milli gelir hesaplarını, ticaret ve üretim istatistiklerini ve idare veri tabanlarını (örneğin; vergileme kayıtları) içerir. Dağılımsal model, ekonominin belirli sektörlerindeki vergi indirimlerinin etkisini hesaplamak için farklı toplama verilerinin kullanımını içerir. Dağılımsal modelleme, mükelleflerin kişisel özelliklerine göre değişen indirimlerin ölçümü için uygun bir yaklaşımdır. Dağılımsal modelleme için uygun veri kaynakları, idarenin veri tabanlarından farklı verileri ve anket verileri içerir (The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 216-217).

1.6. Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi

Tüm vergi sistemlerinde, aşağıdaki ölçütler yardımıyla vergi harcamalarının, ne kadar iyi olduklarını değerlendirmek mümkün olabilecektir (Joint Committee on Taxation, 2011: 13):

- İlk olarak, vergi harcamaları, ekonomik etkinliği engeller mi yoksa artırır mı? Vergi harcamaları, arzulanır şekilde ne kadar sürede mükellef davranışlarına nüfuz eder veya istenmeyen şekillerde mükellef davranışlarını bozar?
- İkinci olarak, vergi harcamaları adil midir? Vergi harcamaları aynı durumda bulunan mükelleflere benzer şekilde uygulanabilir mi? Vergi harcamaları, vergileme yüküne bağlı olarak bireylerin farklı kapasitelerini dikkate alır mı?
- Üçüncü olarak, vergi harcamaları basit midir ve kolaylıkla yönetilebilir mi? Mükelleflerin dosyalarını ve vergi yükümlülüklerini tespit etmesi maliyetli midir?

Vergi harcamaları hükümet tarafından kolaylıkla yönetilebilir mi? Uygulanması maliyetli midir? Bazı bireyler başarılı olarak yasal yükümlülüklerinden kaçabilirler mi?

Vergi sisteminin ve vergi harcamalarının düzenlenmesi bu farklı amaçlar arasındaki değiş tokuşları içerir.

1.6.1. Adalet Açısından Vergi Harcamaları

Vergi harcama aracının, hem eksik bilgiye sahip mükellef gruplarınca kullanılması durumunda hem de yürürlüğe konulduktan sonra vergi harcamalarının uygulanması aşamasında adaletsizliklere yol açabileceği düşünülmektedir. Bu konudaki bazı görüşler şöyledir (OECD, 2010: 26):

- Karlı vergi harcamalarının çoğu, genellikle emekten ziyade serbest meslek ve sermaye geliri sahiplerine avantajlar sağlamaktadır. Yüksek gelir düzeyine sahip olan mükellefler pek çok ülkede uygulaması olan konut ve emeklilik birikimleri nedeniyle vergi ayrıcalıklarının avantajlarından daha çok yararlanmaktadırlar.
- Görünüşte zenginlerin yasal sürece nüfuz etmede daha etkin olduğu yönünde fikirler ağırlıklıdır. Fakat bu fikirlerin harcama programlarından ziyade vergi hükümlerinin yürürlüğe girmesini sağlayacağına dair net bir karar vermek zordur.
- Vergi harcamalarının, zengin mükelleflere fayda sağlaması muhtemeldir. Basit olarak, en başta varlıklılar daha fazla yükümlülüğe sahiptir ve bu yüzden vergi harcamalarından fayda sağlamak için daha fazla seçeneğe sahiptir. Diğer yandan, vergi harcamaları karmaşıktır ve varlıklı kimseler bu avantajlardan yararlanmak için finansal ve teknik bilgiye sahip asistanlara sahip olması daha mümkündür.
- Artan oranlı bir vergi sistemi altında muafiyet, indirim ve istisna şeklindeki bir vergi harcaması daha yüksek vergi oranı dilimindeki varlıklı mükelleflere daha fazla fayda sağlayacaktır. Vergi harcamalarının bu etkisi, “upside-down” (Ters Etki) olarak ifade edilmektedir. Bu etki, vergi mükellefi olmayanları veya vergilendirme düzeyi altındaki mükellefleri vergi harcamalarının faydalarından mahrum bırakacaktır. Bu durum, bir politika aracı olarak vergi harcamalarının bir dezavantajıdır (Surrey ve McDaniel, 1976: 693). Bu ters etki, ilave karmaşıklık

pahasına, sınırsız vergi kredileri -yani, gelire bakmaksızın sabitlenebilenebilen ve vergi yükümlülüğünün miktarını aşsa bile mükelleflere tamamen ödenebilen miktardaki vergi kredileri- kullanarak engellenebilir (OECD, 2010: 26).

- Vergi harcamalarına ilişkin ampirik tahminler zor ve karmaşık bir işlemdir. Vergi harcamalarından doğan gelir etkilerinin kantitatif (sayısal) hesaplanması tipik olarak küçük tahminler sağlar. Çünkü onlar genellikle gelir kaybı metoduna dayanır ve bir grup mükellef üzerindeki davranışsal tepkileri içermez.

1.6.2. Etkinlik Açısından Vergi Harcamaları

Vergi harcamalarının belirlenebilmesinin zor olabilmesine rağmen, daha ciddi bir problem değerlendirmenin başarısız olabilmesidir. Yıllık tahsis edilmiş zorunlu harcama veya yardım programları birkaç yılda bir yeniden yürürlüğe konulmayı gerektirebilmesine karşılık tipik olarak vergi harcamaları kanuna belirsiz bir süre için yazılır. Bu yüzden, kamu harcama programından ziyade bir vergi harcamasının yürürlüğe konulmasını başaran baskı grupları, uzun dönemli ve hatta daimi bir fayda elde ederler. Bu sebeple, siyasetçilere ve politika yapım sürecine etki etme eğilimindedirler. Bununla birlikte, harcama programlarının incelenmesi ve denetlenmesi sıklıkla amacı başaramamaktadır (OECD, 2010: 27).

Programların etkinliğini hesaplamada ve kaynakların etkin kullanımını gerçekleştirmede girişimciler tarafından kullanılan fayda maliyet analizlerine, vergi harcamalarını değerlendirmek için de başvurulabilir. Vergi harcamalarının bir amacı da kaynakların kullanımında faydaların net değerini artırmaktır. Genel olarak kullanılabilecek üç değerlendirme metodu şunlardır (Shi, 2004: 185-186):

- Faydaların Net Bugünkü Değeri, yatırımları teşvik eden vergi harcamalarını nicel (miktar) olarak değerlendirmeyi, uygun bir sosyal iskonto oranının seçimini, fayda ve maliyetleri bugünkü değerine dönüştürmeyi, net faydaya ulaşmak için faydanın bugünkü değerinden maliyetin bugünkü değerini çıkarmayı, net faydaya göre planlanan çözümleri düzenlemeyi ve en iyi çözümü seçmeyi içerir.
- Maliyet Fayda Oranı, çeşitli vergi harcamalarının fayda ve maliyetlerinin nicel olarak değerlendirilmesini, bunların bugünkü değerine faydaların bugünkü değerinin oranını bulmayı içerir. En yüksek pozitif faydalı çözüm, en iyisidir.

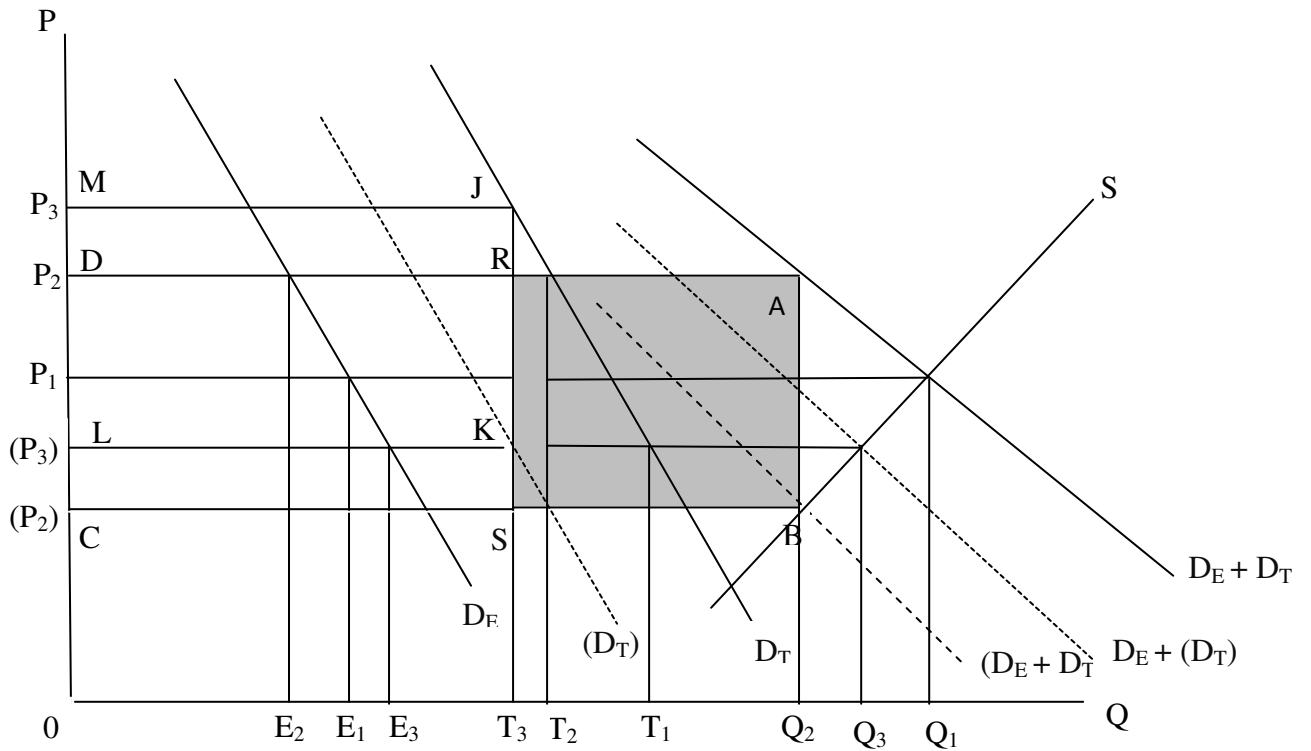
- İç Verimlilik Oranı, faydaların bugünkü değerinin maliyetlerin bugünkü değerine eşit olduğunu varsayarak iç verimlilik oranını hesaplamayı içerir. İki değer art arda belirlenmesinde öncelik, en yüksek iç verimlilik oranına sahip olan projeye verilir.

1.6.3. Mali Açıdan Vergi Harcamaları

Vergi harcamalarının maliyeti olarak ifade edilebilecek ilk unsur, devlet gelirlerinde meydana getirdiği azalmadır. Tüm vergi harcamalarının ortak özelliği, normal şartlarda devlete geçecek olan fonların toplanmayarak bireylere bırakılmasıdır. Belirli ekonomik amaçları gerçekleştirmek için tahsil etmediği bu gelirlerden doğan maliyetlere ek olarak devlet ayrıca amaçlarına ulaşamama riskine de katlanabilmektedir. Örneğin; vergi harcamaları dolayısıyla sermaye maliyetinde meydana gelen düşüş ve yatırım karlılığındaki yükseliş, bu tedbir olmasaydı ulaşacağı yatırım miktarında hissedilir bir değişme yapmayacak kadar önemsiz olabilir (Ferhatoglu, 2005: 81).

Dolaylı vergilerle ilgili vergi harcama hükümlerinden kaynaklanan gelir kayıpları tahmininde iki önemli teknik konu ortaya çıkar. İlki, dolaylı vergi muafiyetlerinin temel mikro ekonomik durumundan kaynaklanır. Vergiden muaf alıcılar, muhtemelen verginin olmadığı duruma göre piyasadaki söz konusu mal ve hizmetlerden daha fazla satın alacağı için bu vergilerdeki vergi harcamaları beklenilenden daha büyük olacaktır. İkincisi, gelir vergisi ile etkileşimleri içerir. Dolaylı vergi muafiyetinin gelişen temel mikro ekonomilerdeki ilk adımı, belirli bir dolaylı vergiye konu bir ürün için vergiden muaf ve vergiye tabi alıcılardan oluşmuş olan talebi düşündürmektedir. Şekil 1’de iki talep eğrisi D_E ve D_T , $D_E + D_T$ toplam piyasa talebi olarak tanımlanır. Verilen arz eğrisi S , fiyat P_1 ve satılan ve satın alınan miktar Q_1 ($E_1 + T_1$ ’den oluşur) bir vergi konulmadan önce piyasadaki gözlenen durumdur. Bütün satışlar üzerine AB kadar bir vergi konulursa, elde edilecek gelir, genel olarak $AB.Q_1$ ’den daha az olacaktır. Şayet $D_E + D_T$ talep veya S arz tamamen inelastikse fiyat aralığı gelir tahminlerine uygun olarak $AB.Q_1$ kadar olacaktır. Normal durumlarda, miktar Q_2 ’ye düşer ($E_2 + T_2$ den oluşur), vergi dahil fiyat P_2 ’dir ve herhangi bir istisna olmaksızın vergi geliri miktarı $ABCD$ alanına eşittir. Satıcılar tarafından kabul edilen vergi öncesi fiyat (P_2)’dir. Bu, S arz doğrusuyla, ($D_E + D_T$) talep doğrularının (şekilde kesikli çizgi) kesişmesi ile belirlenir (Davie, 1994: 50-51).

Daha yüksek vergi öncesi fiyatta, hatta vergi ona ilave edildiğinde, vergiye tabi alıcıları daha az satın almaya yöneltecektir. Vergi sonrası fiyat şimdi P_3 'dür ve vergiye tabi alıcılar tarafından satın alınan miktar T_3 'e düşecektir. ABCD ve JKLM veya ABSR arasındaki fark kadar olan vergi harcamaları, AB.E₁ (vergi oranı $\times$ vergi koyulmadan önceki muaf alıcı tarafından satın alınan miktar)'den daha büyüktür. Çünkü vergi öncesi fiyat muaf alıcıların ilave satın alımları ile yükseldiğinde vergilendirilebilir ve alıcılar alımlarını T_2 'den T_3 'e düşürürler (Davie, 1994: 50-51).



Bir başka deyişle, herhangi bir vergi konulmadan önceki piyasa çıktısına kıyasla muaf alıcılar, sadece vergi istisnasından değil ayrıca vergilendirilebilir alıcılar tarafından talep edilen miktardaki düşmenin yol açtığı vergi öncesi fiyattaki düşmeden de yararlanırlar. Bu ilave gelir kayıplarının kapsamı, arz esnekliği yanında hem vergilendirilen hem de vergiden muaf alıcılara göre talebin esnekliği yoluyla belirlenebilecektir. Mevcut bir dolaylı vergi muafiyeti ile ilgili vergi harcaması tahmini yapılırken sadece muaf alıcılar tarafından satın alınan miktarı (E_3) belirlemeyi değil ayrıca vergilendirilebilir alıcılar tarafından satın alımlardaki ilave azalmayı da (T_2-T_3) dikkate almak gerekir (Davie, 1994, 50-51).

1.7. Vergi Harcamalarının Bütçeye Entegrasyonu

Vergi harcamaları için en önemli sorun, denetlenmesindeki zorluktur. Bunun için vergi harcamalarının kamu harcamaları gibi bütçede yer alması ve incelenilmesi önerilmektedir. Bu kısımda vergi harcamalarının bütçeye dahil edilmesi ve önemi incelenecektir.

1.7.1. Vergi Harcama Bütçesi (Vergi Harcama Raporu)

Tahsilinden vazgeçilen vergiler yoluyla kamu ekonomisinden özel ekonomiye üstü örtük fon transferinin gerçekleşmesi, bütçede yer almamaları nedeniyle bir tür “görünmez harcama” olması ve bütçe ile ilişkilerinin doğrudan kurulamaması vergi harcamalarını önemli kılar. Son yıllarda harcamalarının kontrolü, kamu kaynaklarının etkin kullanımı ve kamusal faaliyetlerin “şeffaflaşması” sürecini gerçekleştirme isteği vergi harcamalarına duyarlılığı artırmıştır. Bu amaçların yerine getirilmesinde vergi harcama raporları etkili bir araç olarak görülür. Vergi harcama raporları vasıtasıyla kamusal faaliyetlerin şeffaflaşacağı düşüncesi ise neden-sonuç ilişkisi gereği bu harcamaların etkilerini belirlemeyi gerektirir (Saraç, 2010: 263).

Vergi harcama raporları, sadece vergi harcamalarına yönelik istatistiki bilgi veren bir döküman olarak görülmemelidir. İstatistiki bilgi yanında vergi ayrıcalıklarının fayda-maliyet analizini yapabilme, kamu maliyesinin saydamlığını sağlama, vergi ayrıcalıkları nedeniyle vergi yükünün dağılımındaki değişimleri ve gelir grupları arasındaki fayda

dağılımını tespit edebilme imkanı sağlamaktadır. Günümüzde pek çok gelişmiş ülke vergi harcama raporlarını hazırlayıp yıllık bütçe dokümanlarına ve bütçe sürecine dahil etmektedirler (Giray, 2002: 49).

Vergi harcamalarının tahminlenmesi ve raporlanarak yayınlanması, devletin şeffaflaşması açısından gerek ulusal, gerekse uluslararası düzlemde önem verilen bir konudur. Uluslararası Para Fonu (IMF), mali saydamlık hakkındaki görüşlerini 2001 yılında hazırladığı “Mali Saydamlık Kılavuzu” adlı raporla yayınlamış ve raporun ikinci bölümünde, “vergi harcamalarını açıklayan raporlar bütçe dökümanlarına entegre edilmelidir” ifadesini kullanmıştır (Manual on Fiscal Transparency, 2001:2).

Harris ve Hicks, ABD’ye bağlı 10 eyalette vergi harcaması raporlarının kullanımının uygun olup olmadığına ilişkin yaptığı araştırma sonuçlarına göre, vergi harcama raporu bilgisi, vergi politikası için çerçeve bir kaynak olarak görülür. Rapor bilgisi, vergi politikası sonuçlarını izlemede, vergi konularını oluşturmada ve geliştirmede oldukça faydalı olduğu ifade edilmektedir. Vergi harcama raporu bilgisinin, bütçe politikasının kaynak dağılım etkisine odaklanmasından daha çok vergi politikasının kaynak elde etme etkisi üzerine odaklandığı kabul edilir (Harris ve Hicks, 1992: 40).

Vergi harcama raporlarının güçlü tarafları bulunmaktadır. Vergi harcamaları maliyetinin tespit edilmesinde en kapsamlı ve sistematik veri kaynağıdır. Diğer taraftan vergi harcama raporlarının 2 büyük zayıf yönü bulunmaktadır: 1) Rapor verilerinin, geleneksel kamu harcamaları ve vergi harcamalarının ortak değerlendirilmesine imkan sağlayacak şekilde olmaması, 2) Raporların, maliyet tahminleri sınırlı olması ve fayda değerlendirmesini yapmamasıdır (Harris ve Hicks, 1992: 36).

Günümüzde vergi harcama raporları hazırlanma sıklığı ve bütçe ile ilişkilendirilmesi ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Vergi harcama raporları, Avusturya, Avustralya, Belçika, Fransa, Almanya, Yunanistan, Portekiz, İspanya ve ABD olmak üzere en az 9 OECD ülkesinde yasal bir zorunluluktur (IMF, Manual on Fiscal Transparency, 2001: 28). Raporlar çoğunlukla yıllık hazırlanır. Bunun istisnası, Almanya’da iki yılda bir, İtalya ve Hollanda’da düzensiz olarak belirli aralıklarla hazırlanmaktadır. Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya’da vergi

harcama raporları açıkça bütçe süreci ile bağlantılıdır. Avusturya ve Almanya “sübvansiyon raporları” hazırlamaktadırlar. Bu “sübvansiyon raporları” geniş bir sübvansiyon kavramı kullanır ve doğrudan harcamalar ile vergi harcamalarının bütün türlerini içerir. Diğer ülkelerde, vergi harcama raporları esasen ayrı bir doküman olarak hazırlanmaktadır. ABD’de vergi harcama raporları kamu bütçesinin bir parçası olarak hazırlanır fakat bütçe sürecine dahil değildir (Cavalcanti ve Li, 2000:13). Yunanistan’daki söz konusu uygulama vergi harcama bütçesinin merkezi hükümet bütçesiyle birleştirilmesi şeklindedir (Giray, 2002: 30).

Türkiye’de 2001 yılında T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından vergi harcamaları hakkındaki ilk resmi yayın olan “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” raporu hazırlanmıştır. Bu çalışmada vergi harcamalarının detaylarına girilmemiştir, yüzeysel olarak değerlendirilebilecek vergi harcaması unsurları vergi türleri itibarıyla listelenerek özetlenmiştir. Herhangi bir rakamsal tahmine de yer verilmemiştir (Pedük, 2006: 111). Türkiye’de sekizinci beş yıllık kalkınma planında, vergi harcamalarının bütçe kanunu kapsamında raporlanacağı “İstisna, muafiyet ve vergi indirim gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır” şeklinde ifade edilmektedir (DPT, 2001a: 9). Yine sekizinci beş yıllık kalkınma planı çerçevesinde Vergi Özel İhtisas Komisyonunun hazırladığı raporun, 2000’li yıllarda Türk Vergi Sisteminin sahip olması gereken ilkeler ve öneriler başlıklı bölümünde, vergi harcamalarına ilişkin “Vergi harcamalarında selektif bir sınırlandırmaya gidilmelidir. Vergi harcamaları nedeniyle geçmiş yıllarda vazgeçilen ve cari bütçe yılında vazgeçilmesi öngörülen vergiler bütçe kanunu ekindeki B cetvelinde ayrıntılı olarak gösterilmelidir.” ifadesine yer verilmiştir (DPT, 2001b: 5).

1.7.1.1. Vergi Harcama Bütçesinin Özellikleri

Vergi harcama raporlarının 3 ortak özelliği bulunmaktadır. Bunlar (Harris ve Hicks, 1992: 34):

- Genel olarak vergi harcamalarının yasal tanımlarını,
- Vergi harcamalarının maliyet tahminlerini,

- Kamu dökümanlarındaki diğer tamamlayıcı analizlerle birlikte hesaplanan maliyet tahminlerini içerir.

Aşağıdaki tabloda bir vergi harcama raporunun taşınması gereken özellikler ana hatlarıyla özetlenmiştir.

Tablo 4: Vergi Harcama Raporunun Taşınması Gereken Özellikler

Şeffaflık, hesap verilebilirlik ve tasarruf gibi amaçları başarmak için bir vergi harcaması raporu aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır:

Erişebilirlik: Bu rapor;

- Düzenli bir şekilde yayınlanmalı.
- Bütçe süreci ile birleştirilmeli.
- İnternet üzerinden erişilebilmelidir.

Kapsam: Bu rapor aşağıdakileri içermelidir;

- Bütün vergilerle bağlantılı olan vergi harcamaları.
- Bir kısım mükellefe fayda sağlayan veya onlar için daha düşük maliyetli olanları içeren vergi harcamaları.
- Açık ve gizli vergi harcamaları.
- Hükümet tarafından yürürlüğe konulan vergi harcamaları.

Detay: Bu raporun detaylarında yer alması gerekenler;

- Vergi harcamalarının maliyeti, kullanılan mevcut veri.
- Diğer harcamalara kıyasla gelecekte izin verilebilecek maliyet.
- Vergi harcamalarının tanımı.
- Kanun yılı ve ilgili yasal tebliğ.
- Vergi harcamalarından fayda sağlayan mükelleflerin detayları.
- Devlet ve mahalli gelir kayıplarının ayrı raporu, nereye uygulanabilir olduğu.

Analiz: Bu rapor;

- Doğrudan harcamalar gibi aynı kategoriyi kullanarak vergi harcamalarını sınıflandırılmalıdır.
- Her bir vergi harcamasının amacını ifade etmelidir.
- Gerçekleştirilen amacın kapsamını değerlendirmelidir.
- Faaliyet büyüklüğü ve gelir seviyesi yoluyla faydaların dağılımını analiz etmelidir.

Kaynak: Levitis ve diğerleri, 2009: 2.

Tablodan görüldüğünü gibi vergi harcamalarının raporlanması yoğun bir çalışmayı gerektirmektedir. Bu özellikleri taşıyan bir vergi harcaması raporunun elde edilebilmesi için teknik altyapının oluşturulması, nitelikli eleman istihdamı, ilave emek ve zaman gerekmektedir.

Vergi harcama raporlarında, vergi harcamaları, vergi harcaması raporunun altyapısı, vergi harcama raporlarının yapısı, vergi harcamasının tanımı, hesaplanma yöntemi, vergi harcaması raporlarının kullanımı gibi standartlara göre gözden geçirilmektedir (Kulu, 2000).

1.7.1.2. Vergi Harcama Bütçesinin Amacı

Vergi harcama yaklaşımının amacı, bütçede yer alan harcamaların sınıflandırılması şeklinde, ayrıcalıklı vergi hükümlerinin maliyetinin sunulması için analizlerde bulunmaktır. Böyle bir sınıflandırma yoluyla ayrıcalıklı vergi hükümlerinin maliyeti, geleneksel kamu harcamaları ve borçlanma programları ile birleştirilebilir ve birbirinin alternatifi olan bu düzenlemeler kıyaslanabilir. Her bir ayrıcalıklı hüküm tanımlanır, maliyetleri tahmin edilir ve bütçe fonksiyonlarına göre sınıflandırılır. Bu şekildeki bir uygulama aynı amaca hizmet eden harcama, borç ve ayrıcalıklı hükümlerin tümünün geniş bir şekilde değerlendirilmesi ve analiz edilmesi amaçlanır. Böylece hükümet ve kamuoyu sağlanan kamu desteğinin devamının arzulanabilir olup olmadığına ve devam edilecekse bunun borçlanma yoluyla mı, vergi harcamaları yoluyla mı yoksa doğrudan harcamalar yoluyla mı yapacağına karar verebilecektir (Surrey ve Hellmuth, 1969: 530).

Vergi harcama bütçelerinin, karar alıcıların faaliyetlerinden sorumlu tutulabilmesi ve daha doğru kararlar alınabilmesi için mali saydamlığı geliştirmesi gerekir. Ayrıca bütçe sürecinde vergi harcamaları ile doğrudan harcamalar arasındaki seçimde daha iyi bir denge kurmalı, vergi harcama reformları için bilgi sağlamalı ve hükümete uygulanabilir mevcut gelir seçenekleri tanımlanmalıdır (Mikesell, 2002: 35).

Surrey ve Hellmuth'a göre vergi harcama bütçesinin amacı, ayrıcalıklı vergi hükümlerinin maliyetlerini bütçeye ve bütçe karar alma sürecine dahil etmektir. Vergi harcama bütçesi, ayrıcalıklı vergi hükümlerinin maliyetlerini bütçeye ve bütçe sürecine

dahil ederek, geçmiş yıllardaki durum ışığında ayrıcalıklı vergi hükümlerinin doğrudan harcamalar ile borçlanma programlarının alternatifi olup olmayacağı tartışılabilir ve bütün bütçe kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlayan kararlar kabul edilebilecektir (Surrey ve Hellmuth, 1969: 530).

1.7.1.3. Vergi Harcama Listesi

Türkiye’de vergi harcama raporu olarak ifade edebileceğimiz bir raporlama henüz bulunmamaktadır. Bunun yerine, vergi sisteminden ayrılmalar isim olarak listelenmektedir. Vergi harcama listesi, Türk vergi sistemindeki Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi olmak üzere dört vergi üzerine kuruludur. Bu dört vergide bulunan vergi harcaması niteliği taşıyan vergi hükümleri listeyi oluşturmaktadır. Vergi harcamalarının belirlenmesinde “Standart Vergi Sisteminin” esas alınmasına bağlı olarak standart vergi yapısındaki varsayımlara göre vergi harcama listesi unsurları da değişebilmektedir. Bu listedeki harcama tutarları, ilgili ve mevcut verilere göre “vazgeçilen gelir” yöntemine göre hesaplanmaktadır. Hakkında veri tespiti yapılamayan harcamalar ise hesaplama dışı tutulmaktadır (Küçük, 2007: 1).

1.7.2. Bütçe Sürecinde Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları, bütçedeki diğer bir harcama kalemi ile hemen hemen aynı makroekonomik ve mali etkilere sahiptir. Aynı etkiyi gösteren bu iki tür harcamanın, bütçe sürecinde de aynı incelemeye tabi olması gerekir. Geleneksel kamu harcamalarında olduğu gibi vergi harcamalarının da makroekonomik etkileri incelenmeli, bu harcamalardan kimlerin ne ölçüde faydalandığı belirlenmeli ve bütçedeki diğer kalemlerle aynı düzeyde yasama organının incelemesine tabi tutulması gerekmektedir. Bu açıdan Türkiye’ye bakıldığında bugüne kadar vergi harcaması niteliğindeki kanun ve kararlara bütçe sürecinde veya bütçe ile ilgili metinlerde rastlanmamaktadır. Bütçe açıklarına sahip olan ülkemizde vergi harcamalarına ilişkin reformlar gerçekleştirilerek onlarında denetim altına alınması gerekmektedir. Kaldı ki, bu husus kalkınma planlarında da ifade edilmektedir. VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nın makroekonomik politikalar başlıklı kısmında “*İstisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen*

tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır.” şeklinde ifade yer almaktadır (Gönül, 2002: 71).

Vergi harcamalarının önemli bir özelliği, kamu gelirlerinde kayıp olarak ortaya çıkmalarıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi sistemindeki bir takım hükümlerin uygulanmamasının ilk ve gözle görülür etkisi devlet bütçesinde meydana getirdiği negatif etkidir. Aslında vergi harcamaları kamu kaynaklarını kullanmanın bir başka yoludur. Benzer şekilde, vergi harcaması türünden düzenlemelerin büyük bir kısmının Bakanlar Kurulu Kararları gibi yürütme organının tasarrufundan doğması da bunun bir göstergesidir (Özkara, t.y., :1).

Vergi harcamalarını bütçe süreci ile birleştirebilecek muhtemel bir sistemin ana hatları şunlardır (Gandhi, t.y.: 1):

- Kategorileştirme: Birleşmenin püf noktası ihtiyari ve zorunlu kategorilerdeki doğrudan harcamalar gibi vergi harcamalarını kategorize etmektir.
- Yürürlükte kalma süresi kategoriye yansıyabilir: Yürürlük sürelerine göre vergi harcamaları, ihtiyari ve zorunlu olmayan yardım programlarına benzer. Bu yürürlük süresinin uzunluğuna bağlıdır. Yıllık sürelerle sahip olanlar, ihtiyari programlara daha fazla benzerler. Yürürlük süresine konu olmayan vergi harcamaları, zorunlu harcama programlarına benzerler.
- Entegrasyon: İsteğe bağlı vergi harcamaları, yıllık izne tabi olur (bu uygulamayı otomatik olarak harekete geçirir) ve bütçe kuralları altında uygulama sürecine dahil edilir. Zorunlu vergi harcamaları, yıllık olarak yetkilendirilmez. Fakat verilen yılda tekrar yetkilendirmeye konu olabilir.

Vergi harcamalarının bütçe üzerindeki etkileri aşağıdaki gibi sıralanabilirler (Swift, 2006: 8-12):

- Vergi harcamaları vergi gelirlerini azaltır ve bu durum bütçe dengesini etkiler.
- Vergi matrahından finanse edildiği için vergi harcamaları, öncelik verilen mali ödenekleri (tahsisi) etkiler. Vergi harcamaları (etkinlik ve verimliliğine

bakılmaksızın) doğrudan harcamalardan (zorunlu veya ihtiyari olup olmadığına bakılmaksızın) daha yüksek önceliğe sahiptirler.

- Vergi harcamaları kamu kaynakları tahsisinin etkinlik ve verimliliğini düşürür. Örneğin, bazı vergi harcamaları daha genişir veya doğrudan harcamalar ile çalışmaktadır, bazı vergi harcamaları eskimiştir ve bazı vergi harcamaları düzenlenmemiştir.
- Vergi harcamaları, vergi sistemini ve büyük oranda vergi yönetimini karmaşılaştırır. Kapasitesini aşan vergi idaresinden ve karmaşılaşan vergi sisteminden avantaj elde eden kötü niyetli vergi mükellefleri daha fazla vergi geliri kaybına yol açan vergi yükümlölüklerine yöneleceklerdir.
- Genel olarak, mali disiplinin inceleme konusu olan vergi harcamaları, ayrıcalıklı uygulamalar ile kamu yöneticilerine ve yasa koyuculara da fayda sağlarlar.

1.8. Vergi Harcamaları ve Mali Saydamlık

Günümüzde ölkeler için önem arz eden mali saydamlığın sağlanabilmesi için devletin tüm gelir ve giderlerini düzenli olarak incelemesi, değerlendirmesi ve kamuoyu ile paylaşması gerekir. Bu bakımdan vergi harcamalarına yönelik de bir takım reformlar gerçekleştirilmelidir. Vergi harcamalarının, resmi olarak yıllık parlamento onayı almasına (bazılarının sona erme hükümlerine konu olmasına rağmen) gerek yoktur ve gerçek harcamalarla aynı düzeyde inceleme konusu da olmamaktadırlar. Dolayısıyla vergi harcamalarındaki bir artış, ciddi bir şeffaflık kaybı ile sonuçlanabilir. Bu yüzden IMF'nin 2001 yılında yayınladığı “Mali Saydamlık Kılavuzu (Manual on Fiscal Transparency)’nda merkezi hükümetin vergi harcamalarının ek bir rapor şeklinde bütçe dökümanın bir parçası olması, mali saydamlığın temel bir gerekliliğı olarak görölmektedir (Manual on Fiscal Transparency, 2001: 27).

Vergi harcamalarının periyodik olarak incelenmesini gerektiren en az üç neden bulunmaktadır. Bunlar (Snyder, 2011: 8):

- Vergi Adaleti: Vergi harcamalarının incelenmesi, vergi yapısında hem yatay hem de dikey adaleti gerçekleştirmeye katkıda bulunur. Yatay eşitlik benzer

gelir grupları arasındaki mükellefiyetleri ifade ederken, dikey eşitlik farklı gelir grupları arasındaki mükellefiyetleri ifade eder.

- **Mali Disiplin:** Düzenli vergi harcama raporu yayınlanması, mevcut kaynaklar ve bu kaynakların nasıl kullanılabileceği hakkında politikacılara daha fazla bilgi sunar. Doğrudan veya dolaylı harcamalar yoluyla finanse edilen tüm devlet programları, belirli politika amaçlarına erişebilmek için birlik içinde çalışmalıdır. Ayrıca bütçede vergi harcama raporunun bulunması konusunda zayıflıklar vardır. Vergi harcamaları nadiren denk harcama programları ile birlikte sunulur. Bu, maliyetleri bir arada görmeyi, maliyet miktarını ölçmeyi ve takas yapmayı kolaylaştırabilir. Özellikle harcama ve vergi politikası arasındaki sorumluluk yasal yapı ile birleştirilmediğinde, “gözden uzak olan gönülden de uzak olur” tutumu canlanabilir ve yıllar süren bir süreçte denetlenmeden etkinsizliklerini korumayı sürdürebilirler (OECD, 2010: 29).
- **Politik Hesap Verilebilirlik:** Vergi harcamalarının eksik işleyişi, hükümetin mali hesap verilebilirlik ve saydamlığı için bir sıkıntıdır. Kamu sektörü bütçesinin temel ihtiyaçlarından birisi de kapsamlılıktır, yani, bütçe, devletin mevcut bütün kaynaklarını ve bütün devlet fonksiyonlarına ayrılan harcamaları kapsar. Vergi harcamaları, sıklıkla hükümetin isteğe bağlı harcamalarının büyük bir kısmının karşılığını ifade eder. Bütçe sürecine vergi harcamaları dahil olmadığında, fonksiyonlar, sektörler ve diğer hedef gruplar karşısında ödeneklerin değiş-tokuşu net gelir yoluyla finanse edilen harcamalarla sınırlı olacaktır. Zaten böyle net gelirler, vergi kanunlarındaki hükümlerle mükelleflere sunulan teşvik ve ayrıcalıkların bir sonucu olan vergi geliri kaybı tarafından azaltılır. Bunlar bütçe sürecinde yer almadığında, vergi harcamaları normal bütçe harcamaları gibi önemli bir bütçe harcamaları seviyesine gelemeyiz. Buna bağlı olarak, bütçe incelemesi ve şeffaflığın aynı seviyede bütün harcamalara konu olması ve bütçe sürecinin daha kapsamlı olabilmesi için, OECD ülkeleri, son yıllarda vergi harcamalarının gelir maliyetini tahmin etmekte, vergi harcama miktarlarını yayınlamakta ve bütçe sürecine tahmin edilen harcamalar dahil edilmektedir (World Bank, 2006: 85).

Çoğu ülkede, vergi harcamalarının tahmini ayrı bir gider olarak görülmektedir ve bütçe karar alma sürecine dahil edilmemiştir. Ülkelere gelecekte tavsiye edilebilecek “doğru uygulama” olarak düşünüldüğünde, vergi harcama bütçesi, harcama tarafında mali saydamlık ilkesine göre uygulanırsa, gerekli olabilecek diğer değişiklikleri ve yönetim tipini yansıtır (Craig ve Allan, 2002: 7).

1.9. Vergi Harcamaları ve Vergi Reformu

Bir politika aracı olarak vergi harcamaları, belirli amaçları sürdürmek için vergi sistemini kullanma kararlarını yansıtır ve etkinliklerine bakılarak hükme bağlanırlar. Standart vergi ilkeleri ile birbirini tutup tutmadığından ziyade harcama kriterine bakılarak hükme bağlanırlar. Vergi harcamalarının kolay kontrol edilemediği reddedilemez. Çünkü vergi harcamaları, bazı mükelleflere ayrıcalıklar tanır, piyasa fiyatlarını bozar ve ayrıca vergi ilkelerine aykırılık oluştururlar. Dolayısıyla bir vergi harcama listesi, vergi reformu tedbirlerinin bir listesi değildir. Vergi harcamaları, harcama programları gibi etkin değilse elimine edilmelidirler. Ancak vergi harcamaları, sadece vergi matrahını daralttıkları veya ilgili oldukları fiyatları bozdukları veyahut da vergi sistemini karmaşıktırdıkları için elimine edilmemelidirler. Tersine yalnızca vergi ilkelerini uygulamak veya onları daha iyi uygulamayı başaramamaktan dolayı doğan gelir kayıpları, vergi reformunu düşündürebilir ve dolayısıyla tanımlanabilir ve tahmin edilebilir (Pogue, 2009: 5).

Mevcut süreçte en büyük eksiklik, uzun dönemli mali denge ile tutarlı toplam bütçe harcamaları üzerine harcama limiti koymayı başaramamaktır. Bunun kadar önemli bir diğer eksiklik, kapsamlı bir şekilde gelir vergisi yükümlülüklerini ölçmeyi başaramamaktır. Varsayımsal olarak, mevcut harcamalar, toplam harcamalara bakılmaksızın alınan birey kararlarının toplamıdır. Dahası, vergi harcamalarını içeren pek çok harcama gerçekte bütçelerde yoktur. Bütçeyi geliştirmek ve düzenlemek için genel olarak iki çeşit reform yapmak gereklidir. Bunlar: 1) Etkili sınırlamalar getirme, 2) Gelir maliyetlerini kapsamlı bir şekilde ölçme (Burman ve Phaup, 2011: 17).

Vergi reformu deneyimleri incelendiğinde pek çok gelişmekte olan ülkenin vergi yapısında şu sorunların bulunduğu görülmektedir (Khalilzadeh-Shirazi ve Shah, 1991: 44):

- Karmaşıktır: yönetmek ve uygulamak zordur.

- Serttir: ekonomik faaliyetlerdeki yapısal değişmeye ve büyümeye karşı tepkisizdir.
- Etkin değildir: nispi olarak gelir daha az artarken ciddi ekonomik bozukluklar meydana getirir.
- Eşitsizlik doğurur: benzer durumdaki firmalara ve bireylere farklı şekillerde uygulanır.
- Adaletsizdir: vergi yönetimi ve uygulaması seçicidir ve sistemi bozabileceklerin lehine uygulanmaktadır.

Devlet kaynaklarının etkin yönetimini gerçekleştirmek amacıyla politikacıların devlet harcamalarının tüm şekillerine öncelik vermesi ve incelemesi gerekir. Bu sebeple pek çok ülke vergi harcama reformu gerçekleştirmektedir veya uygulamayı düşünmektedir. Bu tür reformlar, devlet bütçesi sürecine büyük bir hesap verilebilirlik ve şeffaflık sağlayacaktır. Diğer kamu harcamalarına karşı vergi harcamalarının faydalarını ve maliyetlerini rutin olarak dengelemek için politikacılara izin verecek olan temel reformlar şunları içermektedir (Nicholas, 2011: 1):

- Tüm vergi harcamaları için vade tarihleri zorunlu kılarak, rutin gözetim oluşturma. Vergi harcamalarının vadelerine sınırlamalar getirmenin faydaları: 1) Seçilen elemanlar yoluyla düzenli incelemeler oluşturacaktır, 2) Vergi harcamalarını elimine etmek, açıklamak ve değiştirmek için fırsatlar sunacaktır, 3) Diğer harcama programları ile eşitlik sağlanacaktır.
- Yasadaki basit çoğunluk yoluyla değiştirilebilecek vergi harcamalarına izin vererek kamu maliyesi yönetimini geliştirme.
- İdari bir vergi harcama bütçesi yoluyla şeffaflığı geliştirme.
- Vergi harcaması çıkarırken, denetim ve inceleme yapılarını geliştirme.
- Vergi harcaması alan işletmeler için kurallara dayalı ayrıcalıklar çıkararak hesap verilebilirliği sağlamak.

Bu reformlara ilave olarak, aşağıdaki reform önerileri, mevcut bütçe kurallarının vergi harcamalarına yönelik önyargılarını azaltmayı amaçlamaktadırlar (Institute on Taxation and Economic Policy, 2011):

- Kaliteli bir vergi harcama raporu, vergi harcamalarını devlet bütçelerinin diğer alanları ile aynı düzeye getirmek için bile basit bir asgari gerekliliktir. Bu raporlar, onların maliyeti ve diğer alanlarla ilgili bilgiler yanında bir devlette sunulan vergi harcamalarını tespit eder. Büyük devletler dahi çoğunlukla birkaç vergi harcama raporu türü yayınlarken bu raporların çoğu, büyük vergi harcamalarını atlamaktadır, düzenli olarak yayınlanılmamaktadır veya diğer önemli taslak bozukluklarını içermektedir.
- Performans inceleme birimleri, sıradan bir vergi harcama raporu hazırlamanın ötesinde, vergi harcamalarının etkinliği hakkında bilgi sağlayabilir.
- Sona erme hükümleri veya vade tarihleri, politikacıların gerçek bir vergi reformuna odaklanmalarına yardımcı olabilir. Ayrıca performans incelemelerinin daha az yapılmasını sağlayabilir.
- Bir takım vergi harcamalarının büyüklüğünün artması -genellikle vergi kredileri- bu programların daha sıradan harcamalar gibi görülmesine neden olabilir. Açıkça belirtilmediğinde, vergi harcamaları genellikle otomatiktir, yani sınırsız büyümesine izin verilir.
- Bazı devletler, vergi artışını yürürlüğe koymak için politikacılardan nitelikli çoğunluk onayı ister. Vergi artışı için geçerli bu durum, vergi harcamasını azaltmaya geldiğinde veya vergi harcamalarını reformlaştırma konusunda son derece etkisiz olmaktadır.
- Doğrudan harcama sübvansiyonlarından farklı olarak, vergi hukuku aracılığıyla belirli şirketlere verilen sübvansiyonlar nadiren kamuya açıklanır.
- Son olarak, politikacılar bu hükümlerin genişlemesi veya yenilerinin yürürlüğe konulması için ilgili yasadaki vergi harcamalarının hedeflerini ve amaçlarını açık bir şekilde düzenlemelidir. Böylece, yeni vergi harcamalarının daha iyi denetlenebilmesi için ön bir hazırlık yapılmış olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE ve TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI

Bu bölümde, vergi harcamalarını düzenli olarak yayınlayan çeşitli ülkelerde vergi harcamalarının tanımlanması, raporlanması, belirlenmesi, hesaplanması, yıllar itibariyle miktarları ve amaçları hakkında bilgiler verilecektir. Bu amaçla, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Kanada, Fransa, İngiltere, Kore ve son olarak da Türkiye'deki vergi harcamaları incelenmeye çalışılacaktır.

2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Harcamaları

Bu başlık altında, ABD'de uygulanan vergi harcamalarının tanımı yapıldıktan sonra raporlanması, belirlenmesi, hesaplanması ve miktarları hakkında bilgiler verilecektir.

2.1.1. ABD'de Vergi Harcamasının Tanımı

ABD'de vergi harcamaları yasal olarak tanımlanmıştır. Buna göre, “Vergi harcamaları, özel indirim, istisna veya gayrisafı gelirden indirimine izin veren veya özel bir kredi, tercihli vergi oranı veya yükümlülüğün ertelenmesini sağlayan federal vergi kanunları hükümlerine dayalı gelir kayıplarıdır”. ABD'deki vergi harcamaları yalnızca merkezi hükümet vergileri için tanımlanmaktadır (OECD, 2010: 132). Vergi harcamaları, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülüğünü azaltan, çeşitli amaçlar taşıyan ve standart hükümlerden sapma gösteren vergi kanunlarını ifade etmektedir. Vergi harcamaları terimi, resmi olarak ilk kez 1974 Bütçe Kanunu (The Congressional Act of 1974) ile tanımlanmıştır (Gale ve Harris, 2011: 11). ABD'de vergi harcamalarının gelişimi yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda özetlenmektedir (Brixi ve diğerleri, 2004: 156).

Tablo 5: ABD’deki Vergi Harcamalarının Tarihsel Gelişimi

1967	Stanley S. Surrey yaptığı bir konuşmada vergi harcamaları kavramını ana hatlarıyla belirtti.
1969	1968 yılı için Hazinesinin yıllık raporunda ilk vergi harcama bütçesi yayınlandı. Bir vergi hükmünün vergi harcaması olup olmadığını belirlemek için matrah, kapsamlı bir gelir vergisinin objektif bir değişkeniydi. Her bir vergi harcamasının değeri gelir kaybı miktarı açısından ölçülmüştür.
1974	1974 Bütçe Kanunu, yıllık vergi harcamaları listesini hazırlamak için hükümet ve kongreyi zorunlu kılmıştır. Bütçe Kanunu, yasada açıkça belirtilmemiş bazı normal vergi istisnalarının vergi harcaması olduğunu ifade etmiştir.
1982	1983 mali yıl bütçesinde, referans vergi kanunu matrahını uygulamaya başlayarak vergi harcamalarını tanımlamak için matrah daraltıldı. Ayrıca 1983 bütçesi, vergi harcamaları için eşdeğer harcama yöntemini uygulamaya başladı.
1988	1989 mali yıl bütçesinde, hükümet ilk kez intikal vergisi (arazi ve hibe) örneği altında vergi harcama tahminlerini sunuldu. Bu tahminler 2003 mali yıl bütçesinden kaldırıldı.
1995	1996 mali yıl bütçesinde, hükümet ilk kez vergi ertelemelerini de içeren vergi harcamaları için net bugünkü değer tahminlerini getirdi.

Kaynak: Bixi ve diğerleri, 2004: 156.

Tablo 5’de ABD’de vergi harcamalarının aşamalı olarak geliştiği görülmektedir. 1967 yılında Surrey’in çalışmalarıyla gündeme gelmiş, sonrasında raporlanması konusunda zorunluluk getirilmiştir. Raporlanma sonrasında da matrahın konusu belirlenmiş ve vergi harcamalarını hesaplama yöntemlerine karar verilmiştir.

2.1.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması

ABD’de vergi harcamaları iki farklı metinde yer almaktadır: ABD hükümeti tarafından hazırlanan Analitik Perspektifler (Analytical Perspectives) ve Kongre tarafından hazırlanan Federal Vergi Harcamaları Tahmini (Estimates of Federal Tax Expenditures). ABD’de vergi harcaması raporlarının amacı, vergi reformlarını biçimlendirmek ve vergi geliri açığını azaltmaktır (Maliye Bakanlığı, 2007: 7).

“**Analitik Perspektifler**”, 1974 Bütçe Kanunu, Yönetim ve Bütçe Ofisi (The Office of Management and Budget (OMB)) ve Kongre Bütçe Ofisi (The Congressional Budget Office (CBO)) tarafından vergi harcamalarının maliyetlerinin hesaplanmasını, toplanmasını, listelenmesini ve raporlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu rapor, günümüzde federal bütçenin, Analitik Perspektifler bölümünde yer alır (Rogers ve Toder, 2011: 1).

Vergi harcamaları, yıllık bütçeye ek olarak sunulur. 1990 mali yıl bütçesi öncesinde, vergi harcamaları Special Analyses olarak adlandırılan bütçeye ekli ayrı bir kitapta yayınlanmaktaydı. Bu sebeple vergi harcama tahminleri, benzer amaçlara yönelmiş harcama programı rakamlarından ayrı belgelendirilmekteydi. Vergi harcamaları ilk kez 1976 Mali Yıl Bütçesinde sunuldu. 1970’lerin sonlarından beri vergi harcama tabloları 7 yıllık tahminleri göstermektedir: bütçe yılından önceki 2 yıl, bütçe yılı ve bütçe yılını takip eden 4 yıl. Tahmin edilen yıl, önceki yıl bütçesinin yıl ortası tahminleri için kullanılan ekonomik tahminlere dayanır ve bu tahminler geriye dönük olarak tekrar gözden geçirilmez veya güncellenmez. Her yılın bütçesi, önceki yılda çıkarılan tüm yeni vergi hükümlerinin listelerini içerir, fakat yeni vergi harcamalarının listesi ayrı olarak sunulmaz. Yeni vergi harcamaları yasalaştırıldıkları zaman yıllık sunumlarda yer alırlar (OECD, 2010: 134). Vergi harcama tahminleri, gelir kaybı ve eş değer harcama yöntemine göre yapılır. Bugünkü değer tahminleri, vergi ertelemelerine yol açan hükümler için hazırlanır (Bixi ve diğerleri, 2004: 157).

Vergi harcamalarına ilişkin diğer metin “**Federal Vergi Harcamaları Tahminleri**” dir. Bu rapor, Temsilciler Meclisi ve Senatodan oluşan Karma Vergi Komitesi (The Joint Committee on Taxation (JCT)) tarafından hazırlanır (Joint Committee on Taxation, 2006: 1). Karma Vergi Komitesinin hazırladığı bu raporda vergi harcaması, yürürlükteki vergi

kanunlarına göre hesaplanan vergi yükümlülüğü ile vergi harcamaları ve benzeri düzenlemelerin olmadığı durumda hesaplanan vergi yükümlülüğü arasındaki farktır. Vergi harcama hesaplamaları için toplanan bilgilerde, beyannamelerin ve bunların eklerindeki formların önemi oldukça büyüktür (Gönül, 2007: 3).

Karma komite, mevcut mali yıl ve gelecek dört yıl olmak üzere beş yıllık tahminler yapar. Hazine yaklaşımı altında çeşitli vergi harcamaları bütçe fonksiyonuna göre sınıflandırılır ve tahminler kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi için ayrı ayrı yapılır. Karma komitenin kullandığı normal vergi matrahı hazinenin normal matrahından birkaç farklılık gösterir. Tahminler yalnızca gelir kaybı açısından verilir. Bu rapor her bir vergi harcamasının tanımını içermemesine rağmen ABD Bütçe Senato Komitesi her 2 yıl için tanımları verir (Brixi ve diğerleri, 2004: 158).

2.1.3. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Hesaplanması

ABD’de standart vergi yapısının belirlenmesi için iki sistem kullanılır: Normal vergi sistemi ve referans (kaynak) vergi sistemi. Normal vergi matrahı, kapsamlı gelir vergisine bağlıdır. Kapsamlı gelir vergisi matrahı³, geliri ilgili zaman diliminde, servetteki net değişiklik ve tüketim toplamı olarak tanımlar. Normal vergi matrahı⁴, kişisel muafiyete, standart bir indirim ve gelirin kazanılmasından kaynaklanan giderlerin indirimine izin verir. Vergi oranları, belirli bir vergi ödeme birimi tanımıyla veya belirli bir durum ile sınırlanmamıştır. Referans vergi kanunu matrahı da kapsamlı gelir vergisi ile ilgilidir, fakat mevzuattaki kanuna daha yakındır. Referans kanun matrahı altındaki hükümler genel olarak normal vergi matrahındaki vergi harcamalarıdır, fakat tersi daima doğru değildir (Office of Management and Budget, 2012: 240).

İki standart vergi sistemi de bütçede kullanılmaktadır. Her ikisi de kapsamlı gelir vergisine dayanır. Referans vergi, mevcut vergi kanunlarına daha yakındır. Bazı istisnaların vergi harcamaları olarak belirlenmesini engeller. Bu sebepten referans vergide birkaç vergi harcaması vardır ve daha tarafsız olarak geniş alanlarda kabul görebilir. Oysaki normal vergi sistemi daha kuralcı olduğu için bazıları tarafından eleştirilebilir (OECD, 2010: 133).

³ Geliri, ilgili zaman diliminde, servetteki net değişiklik ve tüketim toplamı olarak tanımlar.

⁴ Geliri, üretim faktörlerinin, üretim sürecine sokulması karşılığı sürekli olarak elde edilen değer olarak tanımlar.

ABD’de vergi harcamaları, gelir kaybı yöntemine, harcama ikamesi yöntemine veya bugünkü değer yöntemine göre tahmin edilebilir. Örneğin; vergi harcaması vergi ödemesinin ertelenmesinden oluştuğunda bu gelir kaybı, ertelemeler ile ilgili fonların bugünkü değeri ile ölçülebilir. Gelir kaybı yöntemi, vergi harcaması olmadığında ve mükelleflerin davranışlarında değişiklik olmadığı durumda vergi yükümlülüğünün ne kadar yüksek olabileceğini ölçer. Hazine, 1983 yılında harcama ikamesi yöntemini kullanmaya başlamıştır, ancak Karma Komite bu yöntemi hiç benimsememiştir. Vergi harcamalarının ölçümünde alternatif bir ölçüm yöntemi, bugünkü değer yöntemidir. Bu yöntem, vergi harcamaları ile ilgili vergi fonlarının her yıl bugünkü değeri için hesaplanabilecek vergi ertelemelerini kapsar (Brix ve diğerleri, 2004: 163-164).

2.1.4. Vergi Harcamalarının Amaçları

ABD’de vergi harcamalarının kullanıldığı alanlar genel hatlarıyla şöyledir: savunma, eğitim, sosyal hizmetler, enerji ve çevre, ticari ve finansal kurumlar, ulaşım, bölgesel gelişme, konut ve faiz. Bu alanlarda yer alan vergi harcamalarının tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6: ABD’de Amaçlarına Göre Vergi Harcaması Tahminleri (milyon dolar)

Vergi Harcamaları	2010	2011	2012	2013
Savunma	12,740	13,290	13,710	12,200
Eğitim & Öğretim Sosyal Hizmetler	141,190	124,490	89,850	94,310
Sağlık	187,830	203,955	217,400	231,280
Gelir Güvencesi	143,330	157,770	171,320	177,930
Enerji ve Çevre	11,110	14,150	12,140	10,160
Ticari ve Finansal Kurumlar	176,590	169,310	155,560	185,330
Ulaşım ve Bölgesel Gelişme	6,370	6,140	6,480	6,830
Konut	188,640	212,690	229,650	251,290
Faiz	1,180	1,220	1,300	1,320
Sosyal Güvenlik	32,330	30,640	32,610	34,490
Diğer	206,480	234,060	276,780	307,180
Toplam	1.107.790	1.167.715	1.206.800	1.312.320

Kaynak: Office of Management and Budget, 2012: 241-245.

Tablo 6’ya göre, ABD’deki vergi harcamaları tutarının en yüksek olduğu ilk dört alan sırasıyla; konut, sağlık, ticari ve finansal kurumlar ve gelir güvencesidir. Buradan da söylenebilir ki, ABD’de vergi harcamaları ekonomik amaçtan ziyade sosyal amaçlara hizmet etmektedir. Kurumlara yönelik vergi harcamaları tutarları da önemli bir düzeydedir. Vergi hukuku yoluyla ticari ve finansal kurumların faydalandığı 2011 yılı vergi harcamaları tutarı yaklaşık 170 milyar dolardır.

Bununla birlikte, vergi hukuku, işletmeler tarafından yapılan tercihleri bozan sayısız sübvansiyon içermektedir. Bu duruma bir örnek, kurumların jet uçaklarına yönelik vergi uygulamasıdır. Şirketler beş yıl boyunca bu satın alımlarının maliyetini gider olarak gösterebilir. Buna rağmen, yolcu jet uçakları yedi yılda amorti edilmelidir ve uçaklarda bu süre on yıl sonradır (Hanlon, 2011: 9).

Vergi harcamalarının yaygın kullanımı mali dengeyi ve mali sürdürülebilirliği tehlikeye sokar. ABD’de Hazine Bakanlığı 2004 yılı için 146 vergi harcaması listelemiştir. Bu rakam son yayınlanan, 1986 büyük vergi reformu yasası rakamlarından yaklaşık yüzde 26 daha fazladır. Vergi harcamalarının toplam maliyeti, 2004 yılı için 850 milyar dolardır. 2012 yılı için maliyet 1,2 trilyon dolara ulaşmıştır. Sayıların çokluğu ve rakamların yüksekliği mali sürdürülemezliğe yol açar. Bazı vergi harcamaları doğrudan harcamalar ile örtüşür. Örneğin, alt gelirliye kiralık konut inşasında yardım etmek için federal hükümet tarafından sağlanan vergi kredisi, aynı amaç için kamu gelişimine konut ve kentsel gelişim departmanı tarafından sağlanan yardımlarla ile örtüşür. Ayrıca ABD’de çevredeki amiyant, uranyum ve kurşun gibi metalleri temizlemeye yönelik bir federal dağıtım programı (bir doğrudan harcama programı), bu metallerin üretimini sübvans eden bir gelir vergisi kredisi (bir vergi harcaması) ile uyuşmaz (Swift, 2006: 9-10).

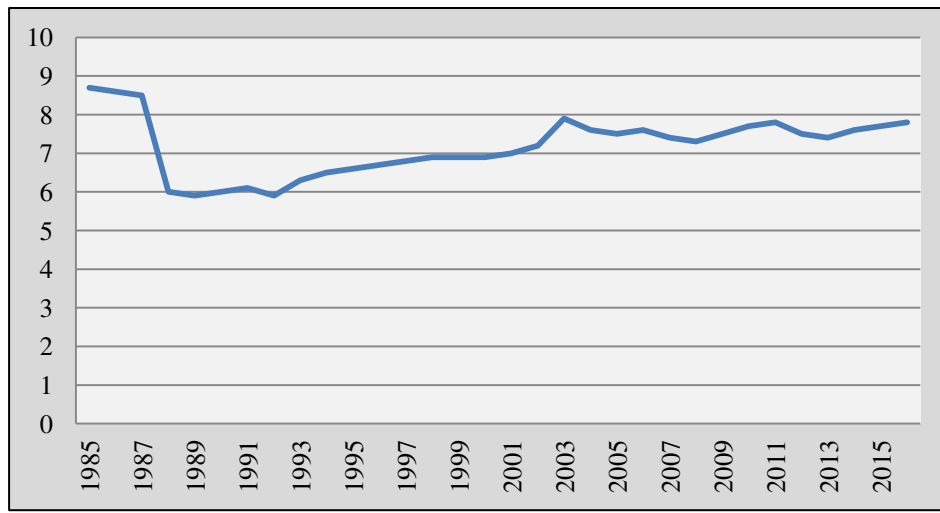
2.1.5. ABD’de Vergi Harcamalarının Genel Olarak Değerlendirilmesi

ABD’de 1930’lu yıllardan beri var olan vergi harcamaları temel amaçlarının ötesinde oldukça büyümektedir. Bu durum, vergi harcamalarının denetlenmemesinden kaynaklanır. Sonuç olarak, başlangıçta dar olan vergi ayrıcalığı, daha önce duyulmamış ürünlerden, bir dizi gelişmiş mal ve hizmetleri kapsayacak şekilde büyümüştür. Örneğin; 1974 yılında tüm reçeteli ilaçlar üzerine geniş bir satış vergisi istisnası konulmuştur. Bu yıllarda kalp ilaçları, kanser ilaçları, antibiyotikler ve diğerleri gibi tıbben gerekli olan reçeteli ilaçları vergiden istisna etmek için geçerli sebepler vardır. Fakat bu istisna şimdi, 1974’den sonra gelişen gereksiz veya yalnızca kozmetik reçeteli ilaçları (Propecia; saç kaybı ilacı gibi) da kapsamaktadır (Nicholas, 2011: 5).

Vergi harcamaları doğrudan harcamalara göre daha az incelendiğinden aynı miktardaki bir doğrudan harcamaya göre daha az etkin oldukları ifade edilmektedir. Yönetim ve Bütçe Ofisi’ne göre 2010 bütçesindeki her bir vergi harcamasının toplam miktarı 1,1 trilyon dolardır. Bu rakam, GSYİH’nın yaklaşık yüzde 7’sini veya toplam federal gelirlerinin yaklaşık yüzde 55’ini oluşturur (Gale ve Harris, 2011: 12-13). Benzer şekilde, vergi harcamaları, “yurtiçi zorunlu” harcama (kamu yatırımları, sağlık, eğitim, konut edindirme vb.) bütçesinin iki katıdır (Hanlon, 2011: 1). Bu nedenle, vergi harcamalarının tespiti iyi bir bütçe yönetimi için oldukça önemlidir. Çünkü doğrudan

harcama programlarına benzer şekilde faydalananlar üzerinde etkide bulunabilirler. Diğer taraftan, federal harcamaları azaltabilir, açıkları artırabilir ve vergiler açısından benzer “fırsat maliyetler” yükleyebilirler (Burman ve diğerleri, 2008: 79). Aşağıdaki grafikte GSYİH’nın yüzdesi olarak ABD vergi harcaması maliyetlerinin 1985 yılından 2016 yılı tahminlerine kadarki seyri gösterilmektedir.

Grafik 1: ABD Toplam Vergi Harcaması Maliyetleri (1985-2016)
(GSYİH Yüzdesi)



Kaynak: Rogers ve Toder, 2011: 3.

Grafik 1’e göre, vergi harcamaları toplamındaki gelir kaybı, 1986 yılında yapılan vergi reformuyla 1985’de GSYİH’nın % 8,7’si iken, 1988’de GSYİH’nın % 6’sına gerilemiştir. Bu oranlar birkaç yıl aynı seviyelerde kalmış ve 1993’de GSYİH’nın % 5,9’una gerilemiştir. 1990 ve 1993 yıllarında yükselen marjinal vergi oranı ve yeni vergi harcamalarının ortaya çıkışı ile Clinton yönetimi esnasında gerçekleşen büyüme gelecek on yıl için vergi harcamalarını yükseltmiştir. Nitekim 2001’de GSYİH’nın % 7,3’ne çıkan vergi harcamaları, 2003’de zirve yaparak % 7,9 seviyelerine ulaşmıştır. Vergi harcamaları, 2003’den sonra hafif bir düşüş göstermesine rağmen 2010 yılında % 7,4 düzeylerinde kalmış ve 2016 yılında da % 7,3 seviyelerinde devam edeceği tahmin edilmektedir (Rogers ve Toder, 2011: 3).

Diğer taraftan vergi harcamaları, vergi hukuku yoluyla dağıtılan bir tür “harcama yardımı” olarak çalışır. Oysaki zorunlu harcama programları, sınırlı fon altında çalışır ve yıllık incelemeye konu olur. Vergi harcamaları ise hiçbir sınırlamaya konu olmaz (Marr and Highsmith, 2011: 2). Pek çok vergi harcaması uzun süre yürürlükte olmaları nedeniyle vergi hukukunda sabitlenmiştir. Hatta vadeli vergi harcamaları, Kongre tarafından her yıl tipik olarak yenilenmektedir. 2008 yılı için ABD’de 301 vergi harcamasının sadece 37’si yani yüzde 12’si vadelidir. Geri kalan vergi harcamaları (yüzde 88’i) için bir vade söz konusu değildir. Bu durum, ABD vergi harcamalarının “açık-uçlu” uygulamalar olduğunu göstermektedir (Nicholas, 2011: 4).

ABD, diğer ülkelere kıyasla dar bir kurumlar vergisi matrahına sahiptir. Matrah, vergi planlaması ve vergi harcamaları nedeniyle daralmaktadır. Bu, gelişmiş ülkeler arasında daha yüksek bir yasal kurumlar vergisi oranı demektir. Nispeten dar vergi matrahı ve yüksek bir vergi oranı kombinasyonunun sonucu olarak, ABD vergi sistemi, rekabetsiz ve etkinsizdir. Bu sistem, firma türünün ne olacağı, firmanın nasıl finanse edileceği, nereye yatırım yapacağı ve üretimini nerede gerçekleştireceği gibi seçimleri bozacaktır (The White House, 2012).

Genel olarak, vergi harcamaları düşük gelirlilerden çok yüksek gelirli mükelleflerin vergi sonrası gelirini artırır. Bu nedenle, vergi harcamalarının net etkisi regresiftir (Burman ve diğerleri, 2008: 83). Sermaye sahiplerinin işletme vergi ayrıcalıklarından büyük bir pay aldığı varsayılırsa tüm vergi harcamalarının dağıtımı yüksek gelirlilere yöneliktir. Bu nedenle, regresif vergi harcamaları bazen “ters etkili (upside-down)” sübvansiyonlar olarak karakterize edilir. Çünkü bunlar, vergisel faydaların büyük bir kısmını, sübvansiyona en az ihtiyaç duyan varlıklı kesime doğru yöneltir (Gale ve Harris, 2011: 14).

Çoğu kez vergi sisteminin karmaşıklığını artırdığı için vergi harcamaları sınırlamalara da sahiptir. Bu durum hem yönetim hem de uyum maliyetlerini artırır. Örneğin, kişisel istisnalar, indirimler, krediler ve aşamalı olarak azalan oranlar, karar alma ve dosyalamayı karmaşıktırabilir. Gelir vergisi sistemi, düşük gelirli veya geliri olmayan kişilerle ilgili değildir veya çok az ilgilidir. Ayrıca zenginlik veya istihdam süresi gibi harcama programlarında kullanılan ve bireylerin belirli özelliklerini yansıtan bilgiye ihtiyaç duyulmaz. Bu özellikler, sosyoekonomik eşitsizliklerin giderilmesi yönünde vergi

harcamalarının etkinliğini azaltabilir. Diğer taraftan, vergi harcamaları, bir harcama programı ile aynı derecede uygun faaliyet imkanı sağlamaz. Örneğin, bağış veya doğrudan federal hizmet sağlama programları belirli kaynaklarla ele alınabilecek faaliyetlere öncelik verir (Office of Management and Budget, 2012: 73).

Vergi harcamalarını savunanlar, vergi harcamalarının değişmesi için kapsamlı bir vergi reformunu savunmaktadırlar. En son yapılan kapsamlı vergi hukuku düzenlemesi 1986 Vergi Reformu Kanunudur. Bu kanun, birkaç yıl sonra yürürlüğe konulmuş ve günümüzde tek başına nadiren başarılı olduğu görülmektedir. En az savunulabilir vergi harcamalarının azaltılması veya bütçeye maliyetlerinin giderilmesi için vergi harcamalarını reforme etmenin pek çok yolu vardır. Bu seçeneklerin hiçbirisi daha sonraki daha temel bir vergi reformunu engellemeyecektir (Hanlon, 2011: 10).

Vergi harcama reformuna yönelik genel yaklaşımlar, vergiden muaf gelirin oranını azaltmaya ve vergi matrahını genişletmeye yöneliktir. Bu üç farklı stratejiden biri yoluyla başarılabılır. İlki, vergi harcamaları azaltılmalıdır. İkincisi, gelirden istisnalar veya indirimler şeklindeki vergi harcamaları kredilere dönüştürülmelidir. Üçüncüsü, indirimlerde talep edilen vergi oranlarına bir sınır getirilmelidir. Yalnızca vergi harcamalarının azaltılması yüz milyarlarca ilave gelir oluşturacaktır ve kademeli vergilendirmeyi önemli miktarda geliştirecektir (Gale ve Harris, 2011: 16).

Vergi harcamalarının olumlu etkileri de bulunmaktadır. Tanımına bakıldığında vergi harcamaları, vergi sistemi, özellikle de gelir vergisi yoluyla çalışır. Bu yüzden vergi harcamaları dolayısıyla sağlanan fayda veya teşvik, gelirle ilgili olduğunda ve yaygın bir şekilde kullanıldığında nispeten faydalı politika yaklaşımlarıdır. Vergi sistemi için mevcut bir kamu idaresi ve kişisel uygunluk yapısı bulunduğu için daha az inceleme gerektiren gelir esaslı programlar, vergi sistemi yoluyla etkin bir şekilde işletilebilir. Buna ilave olarak, esasen bazı vergi harcamaları vergi sisteminin uygulamasını basitleştirebilir (örneğin, ev satışları ile ilgili sermaye kazançlarının 500 bin dolara kadarının istisna edilmesi). Ayrıca vergi harcamaları doğrudan harcamalara benzer bir biçimde belirli faaliyetleri sübvansiyon eder. Örneğin vergilendirilebilir gelirden istisna olan işveren sağlık sigortası desteği, kayıp vergi yükümlülüğüne eşit bir doğrudan harcama sübvansiyonuna denktir (Office of Management and Budget, 2012: 273).

2.2. Avustralya’da Vergi Harcamaları

Avustralya düzenli olarak vergi harcamalarını raporlayan ülkelerdendir. Bu başlık altında Avustralya’daki vergi harcamalarının tanımı, raporlanması, hesaplanması hakkında bilgiler yer almaktadır.

2.2.1. Vergi Harcamasının Tanımı

Avustralya’da vergi harcamalarının raporlandığı Vergi Harcamaları Raporu (Tax Expenditures Statement)’nda, vergi harcamaları “bir vergi harcaması belirli bir mükellef veya faaliyete fayda sağlamayı amaçlayan bir vergi indirimidir” şeklinde tanımlanır (The Australian Government the Treasury, 2003: 1).

2.2.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Avustralya’da eyaletlerde 1980’den beri yıllık olarak vergi harcama tahminleri yayınlanmaktadır. 1980 yılında bu tahminler ilk defa 1980-81 Bütçe Hesapları ekinde yer almıştır. Detaylı vergi harcama tahminleri ve ilgili standartları içeren ilk ayrı Vergi Harcamaları Raporu (Tax Expenditures Statement (TES)) Ekim 1986’da yayınlanmıştır. 1998 yılında yıllık vergi harcama tahminlerinin yayınlanması 1998 Bütçe Düzenleme Kanunu (Budget Honesty Act 1998) ile hükümet için yasal bir zorunluluk haline gelmiştir. Avustralya’da vergi harcamaları üç şekilde sınıflandırılır (Brix ve diğerleri, 2004: 45-59):

- Geniş ekonomik fonksiyona göre sınıflandırma: Bu şekildeki sınıflandırma, vergi harcamalarının genel amaçlarına göre tanımlanmasına olanak sağlar. Ayrıca fonksiyonel sınıflandırma, hükümet tarafından sağlanan yardımların toplam miktarını belirlemek için aynı fonksiyonel alanlara göre sınıflandırılan doğrudan bütçe harcamaları ile kıyaslama yapmayı sağlar.
- Etkilenen mükellef türüne göre sınıflandırma: Bu sınıflandırma, Avustralya toplumunda hangi mükellef grubunun vergi harcamalarından daha fazla fayda sağladığını belirlemeye olanak sağlar. Bu analizin amacı, yardımların nihai faydalanıcılarını belirleme zorluğuna rağmen vergi harcamalarının yöneldiği toplu bir resmi ortaya koymaktır.

- İlgili oldukları standartlara göre sınıflandırma: Avustralya vergi harcama raporu, vergi harcamalarını ilgili oldukları standartlara göre de gruplandırır. Bu liste her bir vergi harcamasını ayrıntılı inceleme imkanı verir.

2.2.3. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Hesaplanması

Avustralya’da vergi harcaması türleri; vergi muafiyeti, vergi indirimi, vergi mahsubu, indirimli vergi oranı veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesi şeklindedir. Avustralya’da neredeyse negatif vergi harcaması yoktur, tamamına yakını pozitifdir. Tüm vergi indirimleri mutlak şekilde vergi harcaması olarak sınıflandırılmaz. Bazı indirimler vergi sisteminin yapısal özellikleri olarak görülür ve bu yüzden standart ile birleşmiştir. Örneğin; düşük gelirliler, yüksek gelirlilere göre gelir vergisinin daha düşük bir marjinal vergi oranında ödeme yaparlar. Bu düşük oran, bir indirim olarak yorumlanabilmesine rağmen, artan marjinal vergi oranları, Avustralya vergi sisteminin ayrılmaz bir özelliği olarak düşünülür. Buna dayanarak, düşük marjinal vergi oranları vergi harcamaları olarak tanımlanmaz (The Australian Government the Treasury, 2011: 13). Avustralya’da vergi harcaması raporu hazırlanmasındaki amaç, doğrudan harcamaların yanı sıra vergi harcamalarının değerlemesini kolaylaştırmak, vergi sisteminin düzenlenmesine katkıda bulunmak ve kamuoyunu bilgilendirmektir (Maliye Bakanlığı, 2007: 8).

Avustralya vergi harcamalarını hesaplamak için genel olarak gelir kaybı yaklaşımını kullanır. Çünkü bu metot vergi sistemi yoluyla mükelleflere sağlanan yardımların düzeyini hesaplamak için daha güvenilir tahminler verir. Gelir kaybı yaklaşımı, belirli bir indirim alan mükellefin ödediği vergi ve bu indirimi almayan benzer bir mükellefin ödediği vergi farkı olarak vergi harcamalarını ölçer (Bixi ve diğerleri, 2004: 47-48). Bu yaklaşıma ek gelir eldesi yaklaşımı önerilmektedir. Bu yöntem, vergi harcamalarının bütçe geliri tahminlerine kıyaslanabilmesine daha fazla olanak verir. Vergi harcamaları raporu, en geniş vergi harcama kalemlerinden bazıları için gelir eldesi tahminini kullanır (The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 18).

Avustralya’da vergi harcama tahminleri hesaplamak yanında ayrıca tahminlerin güvenilirliği hakkında da bilgi verilmektedir. Vergi harcamaları raporunda, miktarı belirlenen vergi harcamalarının güvenilirlik oranı; yüksek, orta ve yüksek arası, orta, orta

ve düşük arası, düşük ve çok düşük gibi derecelerle belirlenerek tablolaştırılmaktadır. 2011 yılı için raporda 364 vergi harcamasından 234'ü için tahminler yer almaktadır. Bunlardan yüzde 50'si orta veya yüksek güvenilirlikle derecelenmektedir. 2011-12 yılında vergi harcamalarının toplam tespit edilen değerinin yüzde 32'si hesaplanılmaktadır (The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 38).

2.2.4. Vergi Harcamalarının Amaçları

Avustralya'da konut ve sosyal güvenlik alanında önemli miktarda vergi harcaması bulunmaktadır. Sadece bu iki alana ait vergi harcamalarının tahmini değeri toplam vergi harcamalarının % 60'ını aşmaktadır. Aşağıdaki tabloda diğer alanlardaki vergi harcamalarının tutarlarının konut ve sosyal güvenlik ile ilgili olanlara göre oldukça az olduğu görülmektedir. Hatta madencilik, imalat ve inşaat alanındaki tutarın negatif olduğu görülmektedir. Pozitif değerlerin mükelleflere sağlanan teşvikler olduğu düşünüldüğünde, bu negatif değerlerin de madencilik, imalat ve inşaat alanlarındaki vergi yükünün artması dolayısıyla negatif vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

Tablo 7: Avustralya’da Amaçlarına Göre Vergi Harcaması Tahmini
(milyon dolar)

Vergi Harcamaları	2010-11	2011-12	2012-13	2013-14
Genel Kamu Hizmetleri	4,139	4,470	4,735	5,077
Savunma	867	937	1,006	1,057
Eğitim	2,818	3,038	3,297	3,587
Sağlık	5,865	6,335	7,025	7,260
Sosyal Güvenlik ve Refah	36,492	38,067	40,462	43,852
Konut	37,847	37,605	38,209	38,388
Kültür ve Eğlence	202	292	259	179
Enerji	1,660	1,620	850	815
Tarım	175	260	2,025	2,147
Madencilik, İmalat ve İnşaat	-1,753	-2,113	-2,503	-2,713
Ulaşım ve İletişim	856	961	1077	1123
Diğer Ekonomik İlişkiler	21,710	20,402	22,006	24,330
Diğer Amaçlar	786	833	891	920
TOPLAM	111,664	112,707	119,339	126,022

Kaynak: The Australian Government the Treasury 2011: 9.

2011 Vergi Harcamaları Raporu, Avustralya Hükümet Vergileri içerisindeki 364 vergi harcamaları için detaylı bilgiler içerir. Toplam vergi harcamaları 2010-11 yıllarında yaklaşık 112 milyar dolar olarak tahmin edilir. Bu tutar GSYİH’nın %8’i civarındadır. Bu

rakamlar 2009-10 yıllarındaki 116 milyar dolardan (GSYİH'nın yaklaşık %9.1'i) daha azdır. Vergi harcamaları raporu, 2007-08'den 2014-15'e kadarki süreç için mükelleflerin sağladıkları faydaların büyüklüğünü veya parasal değerinin tahminini gösterir (The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 1).

Avustralya resesyona girerken ve bütçe açık verirken kamu harcamalarının en adaletsiz ve en az etkin uygulamalarından biri olarak kabul edilen vergi harcamaları genel olarak (emeklilik hakkındaki vergi istisnaları, özel sağlık sigortası ve çocuk bakım yardımı, konut indirimleri) sayı ve miktar bakımından artmaktadır. Vergi harcamaları, daha yüksek gelirli bireylere daha fazla yardım sağlayarak kamu harcamalarının yeniden dağıtım etkisini azaltır. Çünkü hem gelir vergisi sistemine hem de sosyal hizmetlere yapılan özel harcamalara bağlıdır (Spies- Butcher ve Stebbing, 2009: 3). Aşağıdaki tabloda Avustralya'nın vergi harcamalarının büyük çoğunluğunun konut ve emekliliğe ait olduğu görülmektedir. Buna göre, vergi harcamalarının üçte ikisi konut ve emekliliğe yöneliktir. Son dört yılın rakamları dikkate alındığında, GSYİH içinde vergi harcamalarının payı da çok fazla dalgalanma göstermemektedir.

Tablo 8: Avustralya'da Toplam Vergi Harcaması Tahminleri (milyon dolar)

Yıl	Konut	Emeklilik	Diğer Vergi Harcamaları	TOPLAM	GSYİH'nın oranı olarak vergi harcamaları (%)
2007-08	40,500	38,940	47,036	126,476	10.7
2008-09	29,500	33,117	49,294	111,911	8.9
2009-10	43,500	25,413	47,509	116,422	9.1
2010-11	35,500	27,226	48,938	111,664	8
2011-12	35,500	30,216	46,991	112,707	7.6
2012-13	36,000	32,116	51,223	119,339	7.7
2013-14	36,000	35,056	54,966	126,022	7.7
2014-15	36,500	40,438	59,438	136,164	7.9

Kaynak: The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 4.

Avustralya hazinesi, emeklilik hakkındaki vergi harcamalarının tahmininde kapsamlı gelir matrahını kabul eder. Vergi harcamaları tahmininin uzun dönemde emeklilik indirimlerinin maliyetini kesin olarak göstermediğini ifade eder. Çünkü toplam ödemeler ve emeklilik aylığı üzerindeki vergiler, sonraki yıllarda yaşlılık maaşı harcamaları azaldığı sürece gelecek yıllardaki gelir kaybına daha büyük bir katkı sağlayacaktır. Ayrıca zorunlu katkılar ve vergi indirimleri yoluyla yaşlılık maaşına yeterli destek sağlanılmadığında yaşlılık maaşının düzeyini artırmak için seçimle ilgili önemli baskılar olması muhtemeldir. Böyle bir artışın gelecek bütçesel maliyeti çok önemli olacaktır (Clare, 2006: 16).

2.2.5. Avustralya’da Vergi Harcamalarının Genel Olarak Değerlendirilmesi

Avustralya’da pek çok vergi harcamaları doğrudan kamu harcamaları ile benzer olmasına rağmen aynı bütçesel incelemeye konu değildir. Çoğunlukla vergi harcamaları yüksek gelirli kimselere fayda sağlar ve çok düşük vergi ödeme gücüne sahip düşük gelirli kimseler bu ayrıcalıklardan yararlanamazlar. Bağış yapmak isteyenler için vergi sitemi oldukça karmaşık ve adaletsizdir. Vergi harcamaları, etkin olmayan vergi ayrıcalıklarını (bu tür vergi harcamalarına örnek: Senior Australians Tax Offset (Üst Düzey Avustralyalılar Vergi Muafiyeti), The Health Insurance Rebate (Sağlık Sigortası İndirimi), ve Self Education Deduction (Kendi Kendine Eğitim İndirimi) içermektedir. Bütçe harcama sınırı hedefleri (harcamalar için yıllık büyümeye %2 yıllık tavan gibi) içine vergi harcamaları dahil değildir (Australian Council of Social Service, 2009: 9).

Avustralya’da emeklilik, daha fazla gelir vergisi ödedikleri için yüksek gelir elde eden mükelleflerin daha fazla fayda sağladığına verilebilecek en önemli örnektir. Aşırı primler, dolardaki 15 sentlik bir indirim oranında vergilendirilir. Fon kazançları da bu indirim oranlarından yararlanır ve stopaj üzerinde vergi yoktur. Yıllık 180 bin üzeri kazanç elde edenler için bu istisna, yatırılan veya kazanılan her dolar için 30 sentlik bir indirime denktir. Çünkü bu gelir elde edenler için üst marjinal vergi oranı doların 45 sentidir. Ancak yıllık 34 bin dolar altı gelire sahip düşük gelirli kimseler için bu program etkin bir şekilde fayda sağlamaz. Bu etki, sosyal hizmetlerle ilgili özel harcamalar ile vergi harcamalarını birleştirerek desteklenilir. Çünkü daha yüksek gelirli, sosyal hizmetler ile ilgili kendi gelirlerini harcamak için daha fazla kapasiteye sahiptirler (Spies - Butcher ve Stebbing,

2009: 3). Ayrıca emeklilik vergi ayrıcalıkları esas olarak regresiftir. Bazı bireyler veya girişimciler zamanlama veya onların beyannamelerinin karakteri konusunda diğerlerinden daha büyük esnekliğe sahiptirler. Ayrıca güvenilirliklerini de kullanabilirler (Smith, 2003: 5).

2.3. Kanada’da Vergi Harcamaları

Kanada, vergi harcamalarını belirlerken geniş bir yaklaşım benimser. Bu nedenle, pek çok vergi hükmü vergi harcaması olarak değerlendirilir. Ancak tüm bu vergi harcamaları hesaplanamamaktadır. Raporlarda, vergi harcamaları gelir vergisi, kurumlar vergisi ve mal ve hizmet vergisi için ayrı ayrı verilir. Aşağıda vergi harcamalarının tanımı, raporlanması, vergi türlerine göre miktarları, amaçları gibi konular hakkında bilgiler verilecektir.

2.3.1. Vergi Harcamasının Tanımı

Kanada da vergi harcamaları standart vergi sisteminden sapma olarak tanımlanır (OECD, 2010: 76). Kanada, Vergi Harcamaları ve Değerlendirmeler (Tax Expenditures and Evaluations) raporunda geniş bir yaklaşım benimser. Yalnızca, her bir vergi sisteminin en temel yapısal elementleri standardın parçası olarak düşünülür. Bu şekilde standardı tanımlayarak Kanada pek çok vergi hükmünü vergi harcaması olarak ele alır. Bu yaklaşım çok çeşitli ölçümler hakkında bilgi sağlar (Bixi ve diğerleri, 2004: 98).

2.3.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Tahminler bütçeden ayrı bir belgede gösterilir. Dolayısıyla amaçları gerçekleştirme konusunda kamu harcamaları ile kıyaslanabilmesi için kamu harcama giderleri miktarından ayrıdır. Vergi harcamalarının raporlanması, yasal bir zorunluluk değildir. Fakat Kanada, her yıl vergi harcamalarını raporlar. 1997’den beri, raporlar, rapor yılını, beş tahmini yılı ve devam eden iki yılı kapsamaktadır (bu yüzden toplam sekiz yılı). Vergi harcama rakamları mali yıllardan ziyade takvim yılı için hazırlanır. Her dört yılda, Kanada detaylı bir döküm hazırlar ve bütün vergi harcamalarını tanımlar. Kanada’daki bütçe süreci vergi harcamalarının oluşturulmasına engel değildir (Grady ve Phidd, 1992: 259-268). 1994’den

beri Kanada hükümeti çeşitli vergi harcamalarının yıllık tahminlerini ve projeksiyonlarını yayınlamaktadır (Brix ve diğerleri, 2004: 111).

2000 yılı başlarında vergi harcama raporu iki dökümana ayrılmıştır. Bu belgelerden ilki Tax Expenditures and Evaluation yıllık olarak yayınlanmaktadır. Bu rapor belirli vergi uygulamalarına ilişkin analitik raporlar ve değerlendirmeler yanı sıra ayrıntılı olarak tanımlanan vergi harcamaları için tahminler ve projeksiyonlar sağlar. İkinci belge, *Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections*, kaynak bir dökümandır. Her bir vergi harcamasının amacını belirtir ve tahmin ve projeksiyonların nasıl hesaplandığını açıklar. Bu doküman periyodik olarak yayınlanır (Tax Expenditures and Evaluation, 2011: 5). Vergi harcamaları, fonksiyonlarına göre sınıflandırılır (Tax Expenditures and Evaluation, 2011: 13).

2.3.3. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Hesaplanması

Kanada, birey ve kurum gelir vergisi ile mal ve hizmet vergisini kapsayan vergi harcama tahminlerini yayınlar. Merkezi hükümetin yayınladığı vergi harcama tahminleri yalnızca federal vergileri kapsar, fakat bazı eyaletler kendi tahminlerini oluştururlar. Kanada'nın ölçüm yöntemi çok ayrıntılı bir şekilde belgelendirilir (Brix ve diğerleri, 2004: 98-100).

Tahminler için kullanılan modeller, gelir ve kurumlar vergisi indirimlerinin istatistikî örneklerini içerir. Diğer taraftan, çeşitli kaynaklardan elde edilen anketlere, verilere ve idareye bağlıdır. Kanada yıllık bütçe sürecinde, yapısal vergi hükümleri veya vergi harcamalarına özel sınırlamalar koymamaktadır. 2010 yılı için zamanı sınırlandırılmış yalnızca üç vergi hükmü vardır: ikisi hızlandırılmış amortisman hükmü (üretim ve temiz enerji teknolojileri) ve mineral arayan şirketlerde vergi avantajlı hisseleri satın alanlar için vergi indirimi. Kişilere yönelik büyük transfer harcamalarından hiçbirine (yaşlılara yardımlar, iş sigortası ve Kanada Çocuk Vergi Yardımı (CCTB)) sona erme süresi konulmamıştır (OECD, 2010: 79). Vergi harcamalarının bütçesel etkilerinin tahmini için kullanılan çeşitli tahmin metotlarından Kanada, gelir kaybı metodunu kullanır. Vergi Harcamaları ve Değerlendirmeler raporundaki her bir tahmin diğer faktörler değişmediği varsayımında vergi harcamaları dolayısıyla federal vergi gelirlerini azaltan miktarı gösterir.

Tahminler, mükellef davranışındaki değişiklikleri, ekonomik faaliyetlerdeki değişiklikler nedeniyle toplam vergi hasılatındaki etkiyi ve devlet faaliyetlerini dikkate almaz (Brix ve diğerleri, 2004: 107).

Toplam vergi harcamaları iki temel kategoride ayrıntılı olarak düzenlenmiştir: gelir vergileri (örneğin; kurumların yemek ve ağırlama maliyetleri ile ilgili indirimler) ve mal ve hizmet vergileri (GST)- (örneğin; yurt dışı toplantı ve tur maliyetleri için indirim). Toplam vergi harcamaları, geçmiş yılları takiben 2001 ve 2009 yılları arasında yaklaşık yüzde 40 artmış ve GSYİH'nın yüzde 6,5'ine ulaşmıştır. Kanada Maliye Bakanlığı bilgilerine göre, esas olarak toplam değerdeki büyümeden sorumlu olan vergi harcamaları emekliliği destekleme amaçlı uygulamalardır. Federal vergi harcamaları sayısı artan bir seyir izleyerek, 2001'de 171'den 2009'da 189'a ulaşmıştır. Bu artışın kaynağı, özellikle gelir vergisi harcamalarıdır. Bu süreçte, bunların sayıları 139'dan 156'ya yükselmiştir. Buna karşılık, mal ve hizmet vergileri ile ilgili vergi harcamaları aynı zaman sürecinde GSYİH'nın yüzde 1,1'inden GSYİH'nın yüzde 0,9'una gerilemiştir. Bunun sebebi, özellikle mal ve hizmet vergisi oranındaki azalmadır (Jacques, 2011: 2-3). Aşağıdaki tabloda Kanada vergi harcamalarının bütçesel incelenmesi kısaca tablolatırılmıştır.

Tablo 9: Kanada'da Vergi Harcamalarının Bütçesel İncelenmesi

Yıllık Bütçede Sunum	Yalnızca yeni öneriler
Benzer Politik Alanlardaki Harcamalar Yanı Sıra Sunulma	Yalnızca bütçedeki yeni öneriler
Yasal İnceleme	Yalnızca yıllık bütçedeki yeni öneriler; diğer vergi harcamalarının geçici incelenmesi

Kaynak: Jacques, 2011: 5.

Tablo 9'a göre, yalnızca yeni önerilen vergi harcamaları yıllık bütçede sunulmaktadır. Yine benzer politikalar ile birlikte yalnızca yeni önerilen vergi harcamaları bulunmaktadır. Bununla birlikte, yasal inceleme sırasında yeni vergi harcamaları yanında diğer vergi harcamaları da kısmen incelemeye dahil edilmektedir.

Parlamenteler, vergi harcamaları için kapsamlı bir raporlama görüşünü hiçbir zaman sunmazlar. Bu, bütçesel tercihler üzerindeki görüşmeye engel oluşturur (Jacques, 2011: 5). Kanada’da vergi harcaması raporu hazırlanmasındaki amaç, federal gelir vergisi ve KDV sisteminin analizi ve bütçe öncesi bilgilendirmedir (Maliye Bakanlığı, 2007: 7). 1988’de vergi matrahının genişletilmesi amacıyla bir vergi reformu oluşturulmuş ve bazı vergi harcamaları kaldırılmıştır. 1980 yılı ortalarında ve 1990’ların ilk yıllarında ciddi mali baskılar altında vergi harcamalarının konsolidasyonu ve iptali düşünülmüştür. Sonraki yıllarda Kanada istikrarlı bütçe fazlalıklarına sahip olmuş ve hem vergi harcamalarını hem de kamu harcamalarını artırmak için baskılar olmuştur (OECD, 2010: 79).

2.3.4. Vergi Harcamalarının Amaçları

Kanada’da vergi harcamaları ve tahminlerinin yer aldığı Vergi Harcamaları ve Değerlendirmeler raporunda vergi harcamaları, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve mal ve hizmet vergileri olmak üzere üç başlık altında belirlenmiştir.

Tablo 10: Kanada Gelir Vergisi Harcaması Tahminleri

GELİR VERGİSİ HARCAMALARI (milyon dolar)				
Vergi Harcamaları	2008	2009	2010	2011
Bağışlar ve politik katkılar	2,454	2,285	2,398	2,495
Eğitim	1,815	1,754	1,793	1,881
İstihdam	6,097	6,272	5,752	5,953
Aile	3,540	3,676	3,730	3,846
Tarım ve Balıkçılık	450	325	335	385
Federal Finansman Düzenlemeleri	21,190	19,630	21,150	22,005
Genel İşletme ve Yatırım	5,255	4,279	5,785	5,998
Sağlık	4,475	4,685	4,900	5,165
Gelir Devamı ve Emeklilik	29,956	33,907	39,697	41,211
Diğer Kalemler	3,232	6,400	4,218	4,590
Hatırlatıcı Kalemler	41,123	46,124	44,452	46,049
TOPLAM	119,587	129,337	134,210	139,578

Kaynak: Tax Expenditures and Evaluations 2011: 14-21.

Tablo 10'a göre, Kanada gelir vergisinde yer alan vergi harcamalarından en büyük pay, gelirin devamı ve emeklilik fonlarına gitmektedir. Bu vergi harcamalarının maliyeti, 2011 yılı için 41 milyar dolardır. Gelir vergisi içerisinde yer alan vergi harcamalarından bazılarının kapsamı ve amaçları şunlardır (Stuckey ve Yong, 2011: 2-3):

- Taahhütlü Emekli Maaşı Planları (Rpps) Ve Taahhütlü Emeklilik Tasarruf Planları (RRSPs): Bu planlarda, ödemelerden elde edilen yatırım geliri yanında RPPs ve RRSPs'ye yapılan katkılar geri alınıncaya kadar vergilemeye konu olmazlar. Bu iki uygulama ile emeklilik tasarrufu için Kanadalıların teşvik edilmesi planlanır. Böylece yaşlı kesimi destekleyen federal harcamalar azalabilir. Vergiden Muaf Tasarruf Hesapları gibi genel tasarruf araçları emeklilik tasarrufları için kullanılabilir.

- Özel Konutlardaki Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmemesi: Mükellefler, özel konutlarının Gelir Vergisi Kanununda tanımlanan satışlarından kaynaklanan sermaye kazançlarının, vergilendirilebilir gelirleri içerisinde yer almasını arzulamazlar. Bu önlemin amacı, özel konutların barınma amaçlı kullanılmasını sağlamak ve konutların yatırım olarak görülmesini engellemektir.

- İşverence Ödenen Sağlık ve Dış Yardımlarının Vergi Dışı Bırakılması: Genel olarak, işverenler tarafından işçilere sağlanan “ücret dışı yararlar”ın değeri bazı istisnalar dışında vergilendirilebilir yararlar olarak işçilerin gelirlerinde yer alabilir. Gelir Vergisi Kanununda, işçilerine bu faydaları sağlamaları için işletmeleri teşvik etmek amacıyla belirli yardımlar vergi dışı olarak belirlenilir. Özel sağlık ve dış planları için işverenlerin ödediği yardımlar bir örnektir. Bunların primleri, işverenler için işletme maliyetlerinden indirilebilir ve vergilendirilebilir işçi yardımları olarak sınıflandırılmaz.

- Sermaye Kazançlarının Kısmen Dahil Olması: Mükellefler, Gelir Vergisi Kanununda tanımlanan ve onların asli ikametgahı olmayan gayrimenkullerinin satışlardan kaynaklanan herhangi bir sermaye kazancı tutarının yüzde 50'sini vergilendirilebilir gelirine dahil etmelidirler. Sermaye kazançlarını kapsayan bu indirimli oranların amacı, sermaye niteliğinde yatırım yapmak, enflasyonun etkilerini açıklamak ve diğer ülkelerle rekabet edebilmesi için mükelleflere bir teşvik sağlamaktır.

Tablo 11: Kanada Kurumlar Vergisi Harcaması Tahminleri

KURUMLAR VERGİSİ HARCAMALARI (Milyon Dolar)				
Vergi Harcamaları	2008	2009	2010	2011
Bağışlar, Hediyeler ve Politik Katkılar	650	524	574	562
Kültür	220	230	240	255
Federal Finansman Düzenlemeleri	1,730	1,904	2,033	2,278
Genel İşletme ve Yatırım	8,098	7,880	8,031	7,577
Uluslararası	4,285	3,630	3,905	4,060
Sektörel Önlemler	273	282	300	282
Diğer Kalemler	330	217	299	314
Hatırlatıcı Kalemler	12,896	10,595	9,280	7,933
TOPLAM	28,482	25,262	24,662	23,261

Kaynak: Tax Expenditures and Evaluation 2011: 22-26.

Tablo 11, Kanada kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarını ve miktarlarını göstermektedir. Buna göre, Kanada işletme yatırımlarına yönelik vergi harcamalarını yoğun olarak kullanmaktadır. Kurumlar vergisi harcamalarının işletmelere yönelik amaçlarından bazıları aşağıda kısaca açıklanmaktadır (Stuckey ve Yong, 2011: 3-4):

- **Küçük İşletmelere Daha Düşük Vergi Oranı:** Küçük ortaklıklar, nispeten daha düşük vergi oranına tabidirler. Bu önlem, onların büyümesi ve yeniden yatırım yapmaları için daha fazla vergi sonrası gelirin onlara sağlanması için getirilmiştir. Şuanda, bazı küçük Kanada kontrollü özel şirketlerin (CCPCs) ilk 500,000 dolarlık vergilendirilebilir gelirleri yüzde 11'den daha düşük bir kurumlar vergisi oranına tabidir.

- **Sermaye Dışı Zararları Nakletme:** Sermaye dışı zararlar (menkul sermaye satışları ile ilgili olmayan sıradan işletme zararları) işletme gelirini azaltmak amacıyla birkaç yıl ileri veya geri taşınabilir. Kaç yıl ileri kaç yıl geri gidilebileceği zararın olduğu döneme göre farklılaşabilmektedir. Bu taşıma hükümlerinin amacı, yatırım riskini azaltmak ve devresel işletmelere vergi indirimi sağlamaktır.

- Bilimsel Araştırma ve Deneysel Geliştirme (SR&ED) Yatırım Vergi Kredisi: Bu kredi, araştırma ve geliştirme için federal hükümet tarafından desteklenen en geniş ve tek kaynaktır. Kanada'daki firmaları, araştırma geliştirme faaliyetlerine teşvik etme amacı taşır. Temel SR&ED vergi kredisi, tüm Kanada ticaret şirketleri, şahıs şirketleri, adi şirketler ve tröstler için geçerlidir. Nitelikli harcamaların yüzde 20'si değerindedir. Bunlar iade edilemez ve kurumların vergi yükümlülüklerini azaltmak için 3 yıl geri veya 20 yıl ileri taşınabilirler.

- Sermaye Kazançlarının Kısmen Dahil Olması: Bireylerde olduğu gibi kurumlar gelir vergisi, kanundaki tanıma uygun olarak, vergilendirilebilir gelirlerine gayrimenkul satışlarından kaynaklanan herhangi bir sermaye kazancının yüzde 50'sini dahil eder. Bu vergi önlemi sermaye nitelikli yatırımları teşvik etmeyi, enflasyonun etkilerini hesaplamayı ve sermaye kazançlarının kıyaslanabilmesini sağlar.

- Yerleşik Olmayanların Stopaj Vergisinden İstisnaları: Genel olarak, Kanada kaynaklarından belirli bir miktar gelir elde eden yerleşik olmayanlar yüzde 25 oranında iade edilemez stopaj vergisine tabidirler. Vergi, Kanada kaynaklarına göre yerleşik olmayanların ödemelerinin brüt değerine uygulanır. Yerleşik olmayanların stopaj vergisine konu gelir türleri; faiz ödemelerini, kar paylarını, kira ve imtiyaz haklarını, yönetim ve idare ücretlerini, belirli emekli aylıklarını, yıllık gelir ve diğer ödemeleri içerir.

Tablo 12: Kanada Mal ve Hizmet Vergisi Harcamaları Tahminleri (milyon dolar)

MAL VE HİZMET VERGİSİ HARCAMALARI				
Vergi Harcamaları	2008	2009	2010	2011
İşletme	205	200	215	220
Bağışlar ve Kar Dışı Organizasyonlar	1,080	1,090	1,135	1,180
Eğitim	1,125	1,160	1,240	1,285
Sağlık Hizmetleri	1,860	1,955	2,085	2,195
Hanehalkı	6,780	7,065	7,345	7,690
Konut	1,910	1,845	1,975	2,040
Yerel Yönetimler	2,115	2,270	2,475	2,565
Hatırlatıcı Kalemler	210	195	200	210
Diğer Kalemler	5	5	5	5
TOPLAM	15,290	16,945	16,675	17,390

Kaynak: Tax Expenditures and Evaluation 2011: 27-28.

Kanada'nın, mal ve hizmet vergilerinde, hanehalkının korunması amacıyla uyguladığı vergi harcamaları tutarı 2011 yılı için 7 milyar dolardır. Bu alandaki vergi harcamaları, en geniş mal ve hizmet vergisi harcamalarını oluşturmaktadır. Bunun nedeni, hanehalkının genellikle toplumun düşük kesimi olması ve bu kimselerin zorunlu ihtiyaçlara daha fazla harcama yapma eğiliminde olmasıdır. Dolayısıyla toplumun bu kesiminin devletçe desteklenmesi doğal olacaktır. Mal ve hizmet vergilerine yönelmiş vergi harcamaları ve amaçları (Stuckey ve Yong, 2011: 4-5):

- Bazı Mal ve Hizmetler Vergi Dışıdır: Satıcılar mal ve hizmet vergisi toplamak zorunda değildirler ve satın aldıkları girdiler için mal ve hizmet vergisi ödemesi isteyebilirler. Bunlar haricinde satıcılar muafıdır. Bazı mal ve hizmetlerin vergi dışı tutularak istisna edilmesi veya muafiyet durumları kamu politikası amaçlarını başarmak içindir. Örneğin; bakkalların KDV dışı olması satış vergisi sisteminin adaletini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Çünkü düşük gelirli hanehalkı bu tür kalemlere gelirlerinin daha büyük bir kısmını harcama eğilimindedirler. Ayrıca bazı tarım ve balıkçılık ekipmanları, çiftçilik ve balıkçılığın nakit giriş ve çıkışlarını dengelemek için vergi dışıdır. Diğer vergi

dışı mal ve hizmetler, reçeteli ilaçlar ve tıbbi cihazları içerir. İstisna mal ve hizmetler, sağlık ve eğitim hizmetlerini kapsar.

- Bazı Özel Sektörler Veya Hizmetler Aldıkları Girdiler İçin Mal ve Hizmet Vergisi İndirimlerinden Yararlanırlar: Belediyeler, üniversiteler, kolejler ilk ve orta öğretim okulları ve hastaneler aldıkları girdiler için tam veya kısmi mal ve hizmet vergisi indirimi alırlar.

2.4. Fransa’da Vergi Harcamaları

Fransa, 1980 yılından beri vergi harcama raporu hazırlamaktadır. Bu rapor yanında 2008 yılında sosyal güvenlik bütçe kanununda yer alan vergi harcamaları da yayınlanmaktadır. Bunlarla ilgili olarak aşağıda Fransa vergi harcamalarının tanımı, raporlanması, hesaplanmasına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

2.4.1. Vergi Harcamasının Tanımı

Fransa’da vergi harcamalarının yasal tanımı yapılmıştır. Bu yasal tanıma göre, vergi harcamaları standart vergi uygulamalarına kıyasla daha düşük vergi gelirlerine yol açan kanuni düzenlemelerdir. Fransa’da vergi harcamaları her vergi için tanımlanır; gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer dolaylı vergiler. Ayrıca bazı kamu dökümanları sosyal sigorta primlerini listelemektedir (OECD, 2010: 84).

2.4.2. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Vergi harcama raporu parlamentoya sunulan Mali Hesaba ekli Yollar ve Yöntemler Raporunun (Ways and Means Evaluation) parçası olarak 1980’den beri yıllık olarak yayınlanmaktadır. Bu rapor tüm merkezi hükümet vergilerini kapsar. Vergiler üç şekilde sınıflandırılır: vergi türüne göre (gelir ve kurumlar vergisi, servet vergisi, damga vergisi, para fiskal gelirler, katma değer vergisi ve diğer dolaylı vergiler), vergi harcamalarının esas amacına göre (ekonomik gelişme, tasarruf, bölgesel veya sektörel destek, konut ve sosyal politika) ve faydalananlara göre (hanehalkı, girişimciler veya her ikisi) (Bratic, 2006: 117).

Fransa’da vergi harcaması raporu hazırlanmasında bütçe sürecinin kolaylaştırılması amaçlanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2007: 8).

Vergi harcamaları, yıllık olarak Bütçe Kanununda Mali Hesapta raporlanır. Hem Bütçe Kanunu hem de Sosyal Güvenlik Kanunu için bütçede, bütçe yılı ve önceki 2 yıl için vergi harcamalarının maliyeti rapor edilir. Bütçe Kanununun Mali Hesaplardaki sunum, hükümlerin kanuni kaynağını, faydalananların sayısını, değerlendirme metodunu, değerlendirmenin güvenilirliğini, vergi harcamasının oluşturulduğu yıl ve ondaki değişiklikleri, bütçe yılı için maliyeti, iki tahmin yılını içerir. Bu değerlendirme maddeleri sosyal güvenlik için de geçerlidir. Vergi harcamalarının konulması üzerine bir sınırlama yoktur, fakat Anayasanın 40. Maddesi özel üyelerin kamu gelirini azaltacak ya da harcamaları artıracak tekliflerde bulunmalarını ve görüşler sunmalarını yasaklar (OECD, 2010: 86).

2.4.3. Vergi Harcamalarının Belirlenmesi ve Hesaplanması

Vergi harcamalarını tanımlamak için dar kapsam kullanılmaktadır. Bir vergi hükmünün vergi harcaması olarak belirlenmesi süreyle de ilgilidir. Uzun süreli bir uygulama normun bir parçası olarak kabul edilebilir ve vergi harcamalarından ayrılır. Fransa’da vergi harcama tahminleri hükümet tarafından doğrudan kaybedilen gelirleri gösterir. Bu tahminler davranışsal tepkileri, ekonomik faaliyetlerdeki değişiklikleri veya bu faaliyetler arasındaki etkileşimleri hesaplamaya dahil etmez. Benzer şekilde, vergi harcama tahminleri, bu harcamaların kaldırılması durumundaki gelir miktarının kesin tahminleri değildir ve vergi harcamalarının herhangi bir toplamı, ilgili hükümlerin tümünün toplam etkisini doğru olarak yansıtmaz. Yalnızca vergi harcaması hükümleri tahmin edilir; normun parçası olan yapısal hükümler için raporlanan tahminler yoktur (OECD, 2010: 86).

Vergi harcamaları hakkında hükümet tarafından sağlanan bilgi (Anayasa ilk kez bütçe kanunu ekinde detaylı bilgiyi zorunlu kıldı), 2003 yılından beri oldukça gelişmiştir. Hükümet, vergi harcamaları için toplam maliyet tahminleri hazırlar ve bireysel vergi harcama tahminleri için tahminlerin güvenilirliğini gösterir. Vergi harcamaları harcama programlarına uygun olarak vergi türü ve vergi mükellefi çeşidine göre sınıflandırılır. Bütçe kanununa iliştirilen ek, önceki yıl bütçesine kıyasla yeni, genişleyen, ertelenen ve

azaltılan vergi harcamaları hakkında detaylar verir. 2008'den beri hükümet ayrıca sosyal güvenlik bütçesi kanunu ekindeki sosyal yardımlar hakkındaki vergi harcamaları miktarını da belirlemektedir (OECD, 2011a: 75).

Vergi harcamaları, mükelleflerin istatistiksel örneklerinden kullanılan simülasyonlar ve diğer metotlar yoluyla ölçülür. Ayrıca “iyi”, “çok iyi” ve “yaklaşık” olarak kullanılan göstergeler ile pek çok tahminin güvenilirliği belirlenir. 2009 yılı için tüm vergi harcamalarının yaklaşık %11'i hiç tahmin edilememiştir. Bu, 2001'deki tahmin edilemeyen %44'e ve 2008'de tahmin edilemeyen %20'ye göre önemli bir gelişmedir. Tahmin edilen vergi harcamalarının (kalan %89'unun); tahminlerin %24'ü “çok iyi”, %29'u “iyi” ve %47'si “yaklaşık” güvenlik derecesinde belirlenmiştir. Mevcut vergi harcamalarından faydalananların sayısı da raporlanmaktadır (OECD, 2010: 85).

Anayasa, bütçenin Mali Hesap “Yollar ve Araçlar Eki”, her bir vergi harcaması değerlendirilmesinin sunulmasını gerektirir. Vergi harcamaları için herhangi bir bitiş tarihi her bir bireysel hükümde yer alabilir. Buna karşın, kapsamlı bir vade bitimi listesi ve vade tarihleri yoktur. Fransa bütçesi zorunlu harcamaları içermektedir. Bütçenin %80'i veya daha fazlası zorunlu harcamalardan oluşmaktadır. Zorunlu harcama programları için de belirli bir sona erme vadesi yoktur. Fransa'da 2008 mali yılı için 486 vergi harcaması 2007 için %3,6'dan ve 2001'deki 401 vergi harcamasından %21 daha büyüktür. 2009 yılı verilerine göre Fransa vergi harcamaları sayısı 469'a gerilemiştir. Fransa'da 2008 yılında vergi harcamalarının toplam tutarı 2007 yılından %7,1 daha fazla olduğu tahmin edilir. Bu rakam, 2001 yılına göre %16 daha büyüktür. 2009 Fransa verileri, vergi harcamalarının %4,2 kadar arttığını göstermektedir (OECD, 2010: 86-87). Fransa maliyesi, yeni vergi harcamaları için hazırladığı raporu, yıllık bütçe dökümanlarında çok yıllık maliyet tahminleri ile yayınlar ve benzer fonksiyonel alanlarda önerilen diğer teşviklerle beraber vergi harcamalarını sunar (Jacques, 2011: 3).

2.4.4. Vergi Harcamalarının Amaçları

Fransa'nın 2011 bütçe kanununda ve sosyal güvenlik bütçesi kanunundan alınan resmi vergi harcamalarından en geniş olanları aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Fransa'da sosyal güvenlikte yer alan vergi harcamaları için de tahminler yapılmaktadır. Aşağıdaki

vergi harcama toplamlarına bakıldığında Fransa’da sosyal güvenlik sisteminde de önemli miktarda vergi harcaması olduğu görülmektedir.

Tablo 13: Fransa Kanunlarında Vergi Harcamaları Tahminleri

2011 Bütçe Kanunu ve Sosya Güvenlik Kanununda Yer Alan En Büyük Resmi Vergi Harcamaları			
Bütçe Kanunu	€ billion	Sosyal Güvenlik Bütçesi Kanunu	€ billion
Konutta onarım çalışmaları için indirimli KDV oranı	5.05	İşverenlerin sosyal katkılarındaki indirim	21.18
Restoranlar için indirimli KDV oranı	3.13	Fazla mesai indirimi	3.23
İşletmelerde düşük gelirli mükellefler için istihdam indirimi	2.98	Yurt dışı bölümlerdeki bağımsız girişimciler ve firmalar	1.07
% 10 emeklilik indirimi	2.7	Çıraklık sözleşmesindeki istisna	0.95
Ar&Ge için vergi kredisi	2.1	Hassas kimseler tarafından yapılan ödemeler ve ev yardımı için istisna	0.86
Birincil İkametgahında Yenilenebilir Enerji hakkında ekipman için vergi indirimi	1.95	İstihdam yardım sözleşmesi	0.78
Birincil İkametgahı için konut yardımları ile ilgili faiz ödemelerine ilişkin vergi kredisi	1.9	Bir firma veya ortaklık tarafından hassas kimselere ödenen ev yardımı için istisna	0.76
Profesyonel faaliyet veya işsiz kimselerin evdeki çalışmaları (temizlik, bebek bakıcılığı) üzerinde vergi indirimi	1.75	Tarımdaki sezonluk işçiler için istisna	0.41
Kişisel yardım için vergi muafiyeti	1.6	Bir firma devralma veya başlama durumunda istihdam edilmeyen kişiler için istisna	0.33
Bekar kimseler için gelirin yarıya bölünmesi	1.44	Serbest meslek için istisna	0.25
Kar üzerindeki indirim, kar paylaşımı ve işçiler tarafından alınan şirket destekli tasarruflar üzerindeki gelir	1.4	"Zones franchises urbaines" de iş oluşturma için istisna	0.19
Yaşlı, engelli veya düşük gelirli için istisna	1.38		
Fazla mesai için vergi istisnası	1.36		
Evde istihdam için vergi indirimi	1.3		
Yeniden ödenebilir ilaçlar üzerindeki indirimli KDV oranı	1.17		
Yakıt olarak kullanılan ısıtıcı yağı üzerindeki indirimli tüketim vergisi	1.1		
Dış departmanlar için ekstra indirimli KDV oranı	1.09		
TOPLAM	33.4		30.01

Kaynak: OECD, 2011a: 75.

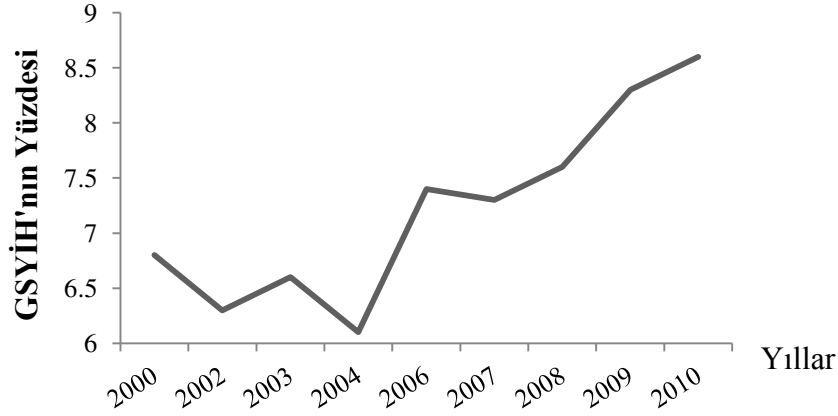
2.4.5. Fransa’da Vergi Harcamalarının Genel Olarak Değerlendirilmesi

Vergi indirimleri, istisnaları, oran indirimi (azalan oranlar), ertelemeler ve kredilerden oluşan vergi harcamaları Fransa vergi sisteminde önemli bir rol oynar. 1997-2010 yılları arasında vergi harcamalarının resmi listesinden yaklaşık 140 hükmü, hükümetin iptal etmesine rağmen 2000-2004 yılları arasındaki 400 vergi harcamasına karşın 2011 Bütçe Kanununa göre 504 vergi harcaması vardır. Bu uluslararası kıyaslamaya göre çok yüksektir. OECD ülkeleri içinde vergi harcamalarının büyüklüğü genel olarak gelir vergisi ile ilgilidir, fakat Fransa istisnadır. Büyüklük açısından vergi harcamalarının gelir maliyeti, İngiltere’de GSYİH’nın %12’si kadar yüksek bir tutar olarak tahmin edilir, oysaki Almanya’da GSYİH’nın ancak %1’i kadar hesaplanır. Fransa için, hükümet tahminleri 2008 yılında GSYİH’nın %3.4’üne denk gelen gelir kaybını ifade eder. Diğer ülkelere göre Fransa’daki vergi harcamaları daha az yoğunudur. En büyük on kalem toplam vergi harcamalarının sadece %40’ı kadardır (OECD, 2011a: 72).

2011 yılı başlarında hükümetin mali konsolidasyon stratejisi, harcama kontrolünü ve gelirden hedeflenen artışların sağlanmasını amaçlamaktadır. Kriz öncesinde sosyal yardım istisnaları ve vergi harcamalarının yüksek seviyede olduğu göz önüne alınırsa, hükümet genel vergi oranlarını artırmaktan kaçınmayı ve yerine vergi harcamalarını ve sosyal yardım istisnalarını azaltmayı tercih etmektedir. Vergi harcamalarını ve sosyal yardım indirimi istisnalarını azaltma kararı tamamıyla ekonomik etkinlik ve sosyal adalete doğru bir adım olarak vergi ve sosyal yardım sistemini kolaylaştırmak gerekliliği nedeniyle haklıdır. Politikacılara rehberlik etmek amacıyla, kabulünden üç yıl içinde yeni vergi harcamalarının maliyetinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi, parlamentoya sunulmalıdır. 1 Ocak 2009 yılında yürürlükteki önlemler için bu değerlendirme en geç 30 Haziran 2011 tarihine kadar sunulmalıdır. Daha genel olarak, vergi ve sosyal yardım indirimlerini azaltmak, daha geniş matrahlı bir sistemin oluşmasını sağlayacaktır. Daha geniş matrah ekonomik bozuklukları minimize eder ve daha esnek oranların kurulmasını sağlar. Eşitlik ve sosyal adalet ile ilgili olarak belirli vergi önlemlerinin sınırlandırılması, vergilerin ödeme gücüne göre düzenlenmesini daha olası kılar. Bu yüzden, önlemler için mantıklı bir uygulama, belirli gelir vergisi ayrıcalıklarına genel bir tavan getirmektir (European Commission 2011-2014, 2011: 27).

Fransa’da vergi harcamalarına ilişkin rakamlar yıllar itibariyle aşağıdaki grafikte gösterilmektedir. 2010 yılında vergi harcamaları miktarı GSYİH’nın yaklaşık %9’udur. Sosyal güvenlik bütçesindeki vergi harcamaları eklenilirse toplam rakamlar GSYİH’nın yaklaşık %10’una varmaktadır (OECD, 2011a: 72).

Grafik 2: Fransa’da GSYİH’nın Yüzdesi Olarak Vergi Harcamaları



Kaynak: OECD, 2011a: 73.

Bu grafik, merkezi hükümet vergi harcamalarının, 2000 yılından 2010 yılına kadar GSYİH içindeki payını göstermektedir. 2004 yılından itibaren vergi harcamaları GSYİH’nın yüzde ikisinden daha fazla arttığını göstermektedir. Bu durumun 2005 yılında uygulanan sıfır reel büyüme politikasının katı kurallarından kaynaklanmaktadır. Vergi harcamalarındaki artışın farkına varan hükümet, üç uygulama ile 2009-2012 bütçe çerçeve kanununda onların artışının içeriğini araştırmıştır; i) yeni veya genişleyen vergi harcamalarının maliyetlerinin diğer vergi harcamalarındaki değişikliklerle dengelenmesi garantisi vermek, ii) yeni veya genişleyen vergi harcamalarının süresini dört yıl ile sınırlamak, iii) vergi harcamalarının maliyetlerindeki değişiklikler için yıllık amaçlar oluşturmak (OECD, 2011a: 73).

Maliyetli ve etkinsiz vergi harcamalarının elimine edilmesi hükümet gelirlerini artırmaya yardım edecektir. Hükümet 2011 için vergi harcamalarında 11 milyar Euro ve 2012-2014 için de yıllık 3 milyar Euro kesinti taahhüt etmiştir. 2011 yılı bütçe kanununa eklenilecek vergi harcamalarının ayrıntılı bir değerlendirmesini hazırlayacaktır (OECD, 2011a: 74).

Değerlendirme kapsamı şunları içermektedir: Vergi harcamalarının azaltılarak geniş vergi matrahı sağlama, sistematik ve düzenli matrah hakkında tahmin edilen ve gerçekleşen yeni ve mevcut vergi harcamalarını (sosyal güvenliği içeren) değerlendirme ve yerel hükümetler tarafından uygulanan vergi harcamalarından doğan gelir kayıplarının değerlendirilme kapsamını genişletme (OECD, 2011a: 77). Fransız yetkililer, 2011-2013 yılları arasında GSYİH'nın yaklaşık %0,75'ine denk bir vergi geliri artışı (esas olarak vergi harcamalarındaki indirim yoluyla) öngörmektedir. Bu amaçla, kaldırılacak vergi harcamaları 2012'den başlayarak kısmen belirlenmelidir (Council of The European Union, 2011: 9).

Toplam bütçe açıkları, 2013 yılında GSYİH'nın Maastricht üst sınırı olan %3'e ulaşacağı ve yapısal dengenin 2014'e kadar potansiyel GSYİH⁵'nin %1'i altına düşeceği tahmin edilmektedir. Bu nedenle, konsolidasyon sürecinin bir parçası olarak, vergi istisnalarının azaltılması veya kaldırılması hakkındaki düşüncelerin devam etmesi gerekir. Kişilere yönelik vergi harcamaları gerekli olabilirken, onların artması yüksek nominal vergi oranlarına ve bir takım ekonomik bozukluklara yol açar. Planlanın hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için vergi harcamalarının fayda maliyet analizini içeren kapsamlı revizyon hazırlıkları yapılmaktadır. Bu uygulamaların, artan indirimlere yol göstermesi beklenir (IMF, 2011: 3).

2.5. İngiltere'de Vergi Harcamaları

İngiltere'de vergi ayrıcalıkları üç kategoride tahmin edilmektedir. Yapısal hükümler, vergi harcamaları ve her iki kategoride olabilecek hükümlerin bulunduğu hem yapısal hükümler hem de vergi harcamaları. Bu başlık altında, vergi harcamalarının tanımı, hesaplanması, raporlanması ve sonrasında vergi harcamalarının miktarı verilecektir. Miktar belirlenirken sadece vergi harcamaları başlığı dikkate alınacaktır.

2.5.1. Vergi Harcamasının Tanımı

İngiltere'de vergi indirimleri üç kategoriye ayrılır: 1) yapısal indirimler, 2) vergi harcamaları, 3) yapısal hükümler ve vergi harcamaları. Bu indirimler, vergi harcamaları

⁵ Üretim faktörlerinin tamamının üretime koşulması durumunda ulaşılacak maksimum üretim düzeyidir.

olarak bahsedilen kamu harcamalarına alternatifler ve onların sonuçlarına sahiptirler. Yapısal indirimler, vergi yapısının ayrılmaz bir parçası ya da yönetimi basitleştiren veya uyumlaştıran vergi indirimi türleri olarak tanımlanır. Yapısal indirimler, kişisel ayrıcalıklar ve kar paylarının çifte vergilendirilmesinden indirimler şeklindeki uygulamaları içerir. Hükümet, yapısal indirimler ve vergi harcamaları arasındaki farkın her zaman açık olmadığını ve hem yapısal hem de harcama kategorilerindeki vergi indirimlerinden oluşan üçüncü gruplandırmanın içeriğini kabul eder. Bu kategoriye yaşla ilgili ödenekler, çocuk yardımları için vergi istisnaları ve engelli yaşam ödenekleri gibi vergi indirimlerini koyarlar (OECD, 2010: 125).

2.5.2. Vergi Harcamasının Raporlanması

Vergi harcamaları raporu hazırlamak için yasal zorunluluk olmamasına rağmen hükümet her sonbaharda Vergi Baremi'nde (Tax Ready Reckoner) tüm büyük vergi harcamalarını tahmin eder ve raporlar. Yıllık bütçenin, “Mali Tablo ve Bütçe Raporunun Bütçe ve Politika Kararları (Budget and Policy Decisions of Financial Statement and Budget Report), A bölümünde vergi harcamaları listesi yer alır. Kapsamlı bir tarihsel rapor yoktur, fakat “Mali Hesap ve Bütçe Raporu” ilk olarak 1993’de meclis onayını takiben raporlanmıştır. “Mali Hesap ve Bütçe Raporu” 1997’den beri internetten yayınlanmaktadır. Yapısal hükümler, “Vergi Harcama ve Yapısal İndirim” raporunda yer alır (OECD, 2010: 126-127). İngiltere’de vergi harcaması raporu hazırlanmasındaki amaç, yıllık bütçe görüşmelerinin hızlandırılmasıdır (Maliye Bakanlığı, 2007: 7).

Veriler, hükümetin “Mali Bilanço ve Bütçe Raporu”ndaki “Bölüm A: Bütçe Politika Kararları”nda raporlanır. Kişisel vergi ödenekleri ve indirimler hakkında detaylar, bütçe raporu öncesi beraber yayınlanan Vergi Baremi ve Vergi İndirimler’inde (Tax Ready Reckoner ve Tax Reliefs)’de bulunabilir. Tahminler kıyaslanabilirlik amacıyla giderlerle beraber doğrudan sunulmaz (OECD, 2010: 127).

2.5.3. Vergi Harcamasının Belirlenmesi ve Hesaplanması

Vergi harcamaları yalnızca merkezi hükümet vergileri için ölçülür. Analiz edilen vergiler; gelir vergisi, kurum vergisi, KDV, ulusal sigorta katkısı vergisi, sermaye

kazançları vergisi, veraset ve intikal vergisi, petrol geliri vergisi, damga vergisi, arazi vergisi ve araç tüketim vergisini içerir. Her bir vergi kategorisi kapsamında İngiltere, “vergi harcamalarını”, “vergi harcama ve yapısal bileşenler ile ilgili indirimleri” ve “yapısal indirimleri” raporlar. İngiltere, vergi harcamalarını ölçmek için gelir kaybı metodunu kullanır. Tahminler vergi harcamalarının varlığının bir sonucu olarak ekonomik faaliyetlerde veya mükellef davranışlarında değişiklikler olmadığını varsayar. Ayrıca vergi harcamaları kamu harcama programlarının etkilerinden ve vergi harcamalarından dolayı diğer hükümet vergi veya harcama politikalarındaki herhangi bir olası değişikliklerden bağımsız bir şekilde tahmin edilir. Her bir vergi harcaması bağımsız bir şekilde değerlendirilir (OECD, 2010: 126).

Tahminleme yapılırken cari fiyatlar üzerinden yıllık nakit akımları ile gelir ve kurumlar vergilerinde yer alan harcamalar ayrı ayrı dikkate alınmaktadır. Son olarak da toplam tahmin edilerek hesap hataları düzeltilir. Tahminlere ilişkin veriler, vergi mükelleflerine ilişkin resmi istatistiklerden elde edilebileceği gibi bazı durumlarda Mikro Analitik Gelir Vergisi Simülasyon Modeli kullanılarak da elde edilebilir (Kayalıdere ve Mastar Özcan, 2012: 358).

2006-2007 yılında İngiltere gelir vergisine ait 189, diğer vergilerde ise 151 vergi harcaması raporladı. Ayrıca 2007-2008 için raporlanan 208 vergi harcaması içinde 38 vergi harcaması ile genel işletme teşvikleri kategorisi en geniş olanıdır; işle ilgili işçi yardımları (emeklilik ve sağlıktan başka) için 37 vergi harcaması ve belirli sanayi indirimleri için 29 tane vergi harcaması vardır. İngiltere 2006-2007 için gelir vergileri dışındaki vergilerde 173 vergi harcaması raporlamıştır. 2007-2008’de sayı 175’e yükselmiştir. KDV’de, 2006-2007’de 43, 2007-2008’de 44 vergi harcamasına bulunmaktadır. İntikal vergisinde her iki yılda da 44 ve damga vergisi ile arazi vergisinde 2006-2007’de 22 ve 2007-2008’de 23 vergi harcamasına vardır. Kanada gibi, İngiltere de yapısal olduğu düşünülen ve dolayısıyla vergi harcaması olmayan bazı hükümlerin maliyetini tek tek tahmin eder. Diğer ülkelerden farklı olarak, İngiltere, hem yapısal hüküm hem de vergi harcaması olarak değerlendirdiği bir grup vergi hükmünü de sınıflandırır. Bu hükümleri sınıflandırarak diğer ülkelerle kıyaslamanın daha mümkün olduğu yargısına varır (OECD, 2010: 130-131).

2.5.4. Vergi Harcamalarının Amaçları

İngiltere’de vergi harcamaları dört dönem olmak üzere aşağıdaki tabloda yer almaktadır. İngiltere vergi sistemi içerisinde, kişisel vergileme, kurumsal vergileme, sigorta vergisi, KDV ve kazandığın kadar öde uygulamaları bulunmaktadır. Kişisel vergilemede ya da kişisel gelir vergisi uygulamasında artan oranlı tarife geçerlidir. Söz konusu tarifenin oranları %20, %40 ve %50 aralığında sıralanmaktadır (<http://www.businesslink.gov.uk>, 2011).

Tablo 14: İngiltere’de Amaçlarına Göre Vergi Harcamalarının Tahmini Değerleri

	£ milyon		£ milyon	
	2007-08	2008-09	2010-11	2011-12
Gelir Vergisi	30,640	32,165	32,600	30,550
İndirim	22,780	23,440	24,140	22,740
Muafiyet	2,670	2,610	2,865	2,950
Vergi Kredileri	4,700	5,500	5,540	4,800
Diğer	490	615	55	60
Kurumlar Vergisi	760	620	860	880
AR-GE Vergi Kredileri	510	580	860	880
Diğer	250	40	-	-
Milli Sigorta Primleri	8,700	9,370	8,825	8,900
Sermaye Kazançları Vergisi	14,500	5,300	14,500	12,700
Veraset ve İntikal Vergisi	785	585	1,045	1,065
Katma Değer Vergisi	32,350	30,600	28,950	39,900
Sıfır Oran	29,050	26,900	24,200	34,200
İndirimli Oran	3,300	3,700	4,750	5,700
Çevre Vergileri	515	660	615	725
TOPLAM	88,250	79,300	87,395	94,720

Kaynak: Financial Statement and Budget Report, 2009: 177-178, HM Revenue & Customs 2012, Estimated Costs of the Principal Tax Expenditure and Structural Reliefs.

Tablo 14'e göre, İngiltere'de gelir vergisi ve katma değer vergisi kanunlarında yer alan vergi harcamaları toplam vergi harcamalarının yaklaşık %74'ünü oluşturmaktadır. Toplam vergi harcamaları 2008-2009 dönemlerinde bir azalmaya uğramış sonraki yıllarda tekrar eski seviyesine yükselmiştir. 2011-12 dönemi toplam vergi harcamaları tutarı yaklaşık 95 milyar £'dur.

İngiltere, toplam borçlanmayı sınırlayan bir bütçe kanununa sahiptir. Ayrıca sabit bir miktara kadar son ekonomik tahminleri azaltan ve ekonomik varsayımları içeren açık bir ihtiyat faktörü bulunmaktadır. Ancak bu yasal olarak gerekli değildir. Benzer şekilde, İngiltere'de "Golden Rule"⁶ (Altın Kural)" mevcut vergi harcamalarını azaltmak veya kaldırmak için bir teşvik sağlamaktadır. Bu kurallar sonucu yılsonu oluşan öngörülmemiş fazlalar ya gelecek yıla devredilerek bütçeye bir pay olarak işlenecek, ya da fiyat indirimleri olarak kullanılacaktır (OECD, 2010: 128).

2.6. Güney Kore'de Vergi Harcamaları

Bu başlık altında Güney Kore'de uygulanan vergi harcamalarının tanımı, raporlanması, hesaplanması ve amaçlarına ilişkin kısa bilgiler yer almaktadır.

2.6.1. Vergi Harcamalarının Tanımı

Güney Kore'de herhangi bir kanun veya düzenleme yoluyla vergi harcamalarının resmi bir tanımı yapılmamıştır. 2011 bütçesi için Ulusal Mali Kanun (National Fiscal Act) bütçe dökümanları içinde bir "Vergi Harcama Bütçesi"nin yer alması gerektiğini belirtmiştir. Bu belge vergi harcamalarına ilişkin "mali harcamalara benzer vergi sübvansiyonu" şeklinde genel bir tanım vermektedir (OECD, 2010: 99).

2.6.2 Vergi Harcamalarının Raporlanması ve Belirlenmesi

Güney Kore'nin standart vergi sistemi henüz tam anlamıyla belirtilmemiştir. Temel olarak Güney Kore, OECD'nin 1996 Vergi Harcama Raporundaki tanımı izlemektedir.

⁶ Kamu yatırım harcamalarının borçlanmayla, cari ve transfer harcamalarının ise vergi gelirleriyle finanse edilmesidir.

Güney Kore'nin resmi olarak kurulan kaynak vergi sistemi de yoktur. Diğer ülkelere göre, daha fazla vergi hükmü vergi harcama listelerinde yer almaktadır. Bu yüzden Kanada ve Japonya gibi Güney Kore'de geniş bir vergi harcamasına sahiptir. Vergi harcama tahminleri, bütçeden sonra piyasaya sunulan ve ondan ayrı olan "Vergi Harcama Raporu" adlı bir dökümanda sunulur (OECD, 2010: 100).

Tablo 15'de 2002-2007 yılları arasında Güney Kore'nin toplam vergi harcamalarının sayısı yer almaktadır.

Tablo 15: Güney Kore'nin Toplam Vergi Harcamalarının Sayısı

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Vergi Harcamaları Sayısı	269	254	220	226	230	219
Yeni Vergi Harcamaları	-	-	-	13	9	27
Süresi Dolmuş Vergi Harcamaları	-	-	-	7	5	38

Kaynak: OECD, 2010: 104.

Tablo 15'e göre, Güney Kore, 2006 yılında gelir vergisinde 136 vergi harcamasına sahiptir. 2007 yılında bu tür vergi harcamalarından 143 tane raporlamıştır. Her bir yıldaki en fazla vergi harcamasına sahip kategori işletme teşvikleri ile ilgili olanlardır. İkinci sırada özel sanayi destekleri yer alır. Güney Kore, 2006 yılında diğer vergilere ait 82 vergi harcaması raporlamıştır. Bu rakam 2007 yılında 81 tanedir. Her yılda katkıda bulunulan vergilerin en büyük ikisi, 26 vergi harcaması ile KDV ve 17 ile güvenli işlem vergisidir (OECD, 2010: 103).

Rakamlar kesin olmamakla birlikte, Güney Kore'nin hesapladığı vergi harcamalarının sayısı, 2002'de 269 iken 2007'de 219'a düşerek önemli bir azalma göstermiştir. Rakam oldukça fazla dalgalanma göstermektedir.. 2007'deki azalmanın sebebi, vergi harcamalarının vadelerinin bitmesi olarak ifade edilebilir. Bu, 1998'deki Özel Vergi Hükmü sınırları ile sona erme hükümlerinin getirilmesi nedeniyle (OECD, 2010: 104).

2.6.3. Vergi Harcamalarının Amaçları

Güney Kore’de vergi harcamaları sadece gelir vergisini kapsamaz. Ayrıca 14 ulusal vergi haricindeki 12 vergiyi (doğrudan ve dolaylı) de kapsar. Vergi harcamalarının yer almadığı iki ulusal vergi; tarım ve eğitim ile ilgili ek vergilerdir (Kim, 2008: 8). Aşağıdaki tablo, Güney Kore vergi harcamalarını fonksiyonlarına göre hesaplamaktadır. Buna göre, en büyük destek çalışanlara verilmiştir.

Tablo 16: Güney Kore’de Fonksiyonlarına Göre Vergi Harcamalarının Tahmini

Fonksiyonlarına göre Vergi Harcamaları (Milyar Won)						
Fonksiyonlar (2007 dahil değildir)	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Çalışan Desteği (57)	7.040	7.874	8.346	8.896	10.388	12.018
Ekonomik Gelişme (120)	4.847	6.212	6.716	7.476	7.243	6.699
Sosyal Gelişme (36)	2.111	2.578	2.543	2.948	3.371	3.622
Savunma (3)	632	585	552	560	228	257
Diğer (2)	95	250	138	137	108	79

Kaynak: Kim, 2008: 10.

Çalışan desteği, işçi ücretlerine özel indirimleri, tarım işçilerini, toprak sahiplerini ve belirli tasarrufları içerir. Sosyal gelişme ise eğitim, sanat, kültür, spor, sosyal güvenlik katkıları, çevre ve konut gibi unsurları kapsar (Kim, 2008: 10).

Güney Kore Ulusal Mali Kanunu yeni bütçe sistemi için yasal bir çerçeve benimsemiştir. Vergi harcamalarına yönelik benimsenen dört mali reformdan ikisi şöyledir: 1) 2011 yılından itibaren vergi harcamaları raporu bütçe belgelerinde yer almalıdır, 2) 2007 yılı sonrası yıllık toplam vergi harcamaları sınırlandırılmalıdır. Bunun içinde, (vergi harcamaları) / (vergiler + vergi harcamaları) oranı, önceki üç yılın ortalamasının % 0,5’i içinde kalmalıdır (Kim, 2008: 14).

2.7. Türkiye’de Vergi Harcamaları

Ülkemizde vergi erteleme ve vergi oran indirimi uygulanmakla birlikte, yoğunluğun vergi istisna ve muafiyetlerinde olduğu görülmektedir (Özkara, 2004a: 157). Bazı hükümlerin de vergi harcaması olup olmadığı konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Aşağıda çeşitli kanunlardaki bu hükümlerden örnekler verilecek, sonrasında Türkiye’de vergi harcamalarının tanımı, belirlenmesi, hesaplanması konularına değinilecektir.

2.7.1. Bazı Yasal Düzenlemeler ve Vergi Harcamaları İlişkisi

İlk defa vergi harcamalarına değinilen, ancak vergi harcaması teriminin açık olarak ifade edilmediği 5018 sayılı kanun, vergi harcaması olup olmadığı tartışılan tehir ve tecil uygulamalarının yer aldığı 6183 sayılı AATUHK, bir vergi harcaması türü olan götürü usule son veren 4369 sayılı kanun ve götürü ücret konusunda düzenleme yapan 4444 sayılı kanun ve vergi harcamaları arasındaki ilişkisi aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.7.1.1. 5018 Sayılı Kanun

Türkiye’de ilk defa 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile vazgeçilen vergi gelirleri ifadesi pozitif hukukumuzda yerini almıştır. Söz konusu Kanun’un 15’inci maddesinde;

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

Yine aynı kanunun 18’inci maddesinde TBMM’de görüşülmesi sırasında merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına eklenecek belgeler arasında vazgeçilen kamu gelirleri cetveli yer almaktadır;

“Merkezî yönetim bütçe kanun tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere; orta vadeli malî planı da içeren bütçe gerekçesi, yıllık ekonomik rapor, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, kamu borç yönetimi raporu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri, mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri...” ifadesi yer almaktadır.

5018 sayılı kanun, vazgeçilen vergi geliri ibaresiyle vergi harcamalarına değinmiş olmakla birlikte, açıkça vergi harcaması terimine yer vermemiştir. Vergi harcaması terimi 5018 sayılı Kanun’un 18’inci maddesinin gerekçesinde yer almaktadır. Gerekçede Merkezi İdare Bütçe Kanun Tasarısı’na **vergi harcamaları ile merkezi idare bütçesinden yardım alan kurum ve kuruluşların listesinin de eklenmesinin öngörüldüğü** belirtilmiştir. Gerekçesi dikkate alınarak değerlendirildiğinde 5018 sayılı Kanun’un 18’inci maddesinde yer alan *“vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri”* teriminin vergi harcamasını ifade etmek üzere kullanıldığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında 2006 Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’na ekli (B) cetvelinde bilgi amaçlı “vergi harcamaları listesi” yer almaktadır (Pedük, 2006).

Yeni KMYKK ile bütçe belgeleri içeriğinin kalitesi ve kapsamının iyileşeceği umulmaktadır. Ancak bütçe dışı işlemlerin bütçe belgelerinde gösterilmesinde (vergi harcamaları, garantilerin maliyeti, sosyal güvenlik yükümlülüklerinin bugünkü değeri gibi) eksiklikler bulunmaktadır (Emil ve Yılmaz, 2006: 23). Sonuç olarak, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 15. maddesiyle vergi harcamalarının her yıl bütçe kanununda yer alması hüküm altına alınmıştır. Bu hükümle vergi harcamalarının bütçeye olan maliyetinin tespit edilmesi ve vergi harcaması uygulamalarından yararlananlarla ilgili olarak bilgi sağlanması amaçlanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2007: 7).

2.7.1.2. 6183 Sayılı AATUHK

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 48. ve 49. maddeleri tehir ve tecil hükümlerinden bahsetmektedir;

Madde 48; “İdarece tecil edilmiş bir amme alacağı hakkında kaza mercilerince icranın tehiri kararı verilmişse: Kaza mercilerinin tehir müddeti tecil müddetinden az olduğu takdirde; tecil olunan alacak icranın tehiri müddetinin sonundan tecil müddeti sonuna kadar olan müddet içinde ve kaza mercilerinin tehiri dolayısıyla zamanında ödenmemiş borç miktarıyla birlikte yeniden taksite bağlanarak alınır. Kaza mercilerinin tehir müddeti tecil müddetinden çok ise; evvelce yapılan tecil hükümsüzdür.”

Madde 49; “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.”

yer almaktadır. Bu maddede düzenlenmiş tecil düzenlemeleri erteleme anlamında vergi harcamalarına benzeyebilmektedir. Düzenlemede amme alacağının ödenmesi borçluyu zor duruma düşürebileceği hallerde, kamu alacağının tecil edilebileceği belirlenmiştir. Mükellefi zor durumda bırakmamak gibi sosyal amacı olduğu düşünülebilse de bu yanlış bir kanı olacaktır. Çünkü bu düzenlemenin bir vergi harcaması olarak nitelendirilebilmesi için, devlet açısından bir gelir kaybına neden olması gereklidir. Devlet, bu uygulamayla diğerlerinde olduğu gibi alacağının bir kısmından veya tamamından vazgeçmemektedir. Bir anlamda mükellefe faizli kredi sağlamış olmaktadır (Balkaya Akça, 2006: 190).

Diğer taraftan, vadesinde ödenmeyen vergi alacaklarına vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun gereğince gecikme zammı uygulanmaktadır. Ancak yukarıdaki madde hükmü kapsamında bazı hallerde gecikme zammı yerine tecil faizi uygulanmaktadır. Burada, bu uygulamadan dolayı 6183 sayılı Kanunda yer alan gecikme zammı ve tecil faizi oranları arasındaki farkın neden olabileceği bir vergi harcaması tutarı söz konusu olmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007: 25).

2.7.1.3. 4369 Sayılı Kanun

Gelir Vergisi Kanunu madde 37’de;

*“Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tesbit edilir.”*denilmektedir (<http://www.mevzuat.gov.tr>). Burada geçen basit usul ifadesi, götürü usul yerine getirilmiştir. 4369 sayılı kanun ile “götürü” ibaresi “basit” olarak değiştirilmiştir.

Türk vergi sistemi açısından, çeşitli kanunlarla düzenlenen ve sonuçta gelir kaybı doğuran unsurlar, ayrıcalıklı genel yapıdan farklılaşan bir yapıda olduğundan vergi harcaması niteliğinde değerlendirilebilir. Bu kapsamda değerlendirilebilen ve gelir vergisi yasasında yer alan tek uygulama, götürü usuldü. Götürü usul, gelirin-harcamanın gerçek olarak belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle hem kısıtlı gelire sahip mükelleflere vergilemeyle ilgili maliyetler yüklememek hem de devletin fazla verimli olmayan gelirleri vergilendirerek daha fazla idari maliyete katlanmasını engellemek amacıyla uygulanıyordu. Buna göre, mükellef belirlenen matrahtan yüksek gelir elde ettiğinde ya da gideri belirlenen harcamadan az olması halinde devlete gelir kaybı doğmaktaydı. 4369 sayılı Kanun ile vergi harcamasına neden olan bu uygulamaya son verilmiş olup gelir vergisi sistemimizde sadece, gayrimenkul sermaye iradına yönelik götürü gider indirimi kalmıştır (Balkaya Akça, 2006: 189).

2.7.1.4. 4444 Sayılı Kanun

4369 sayılı Kanun’da ücretlerde, götürü ücretler, diğer ücretler olarak değiştirilmiş ve belirlenmiş hizmet erbabının safi ücretleri sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına bağlanmıştır. 4444 sayılı Kanun bu hükümde bir değişiklik yaparak, 01.01.2000 tarihinden itibaren asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25’inin safi ücretlerin saptanmasında dikkate alınacağını belirlemiştir. Bu değişiklik vergiye tabi ücret miktarını azaltarak, devlet için gelir kaybı ortaya çıkarmıştır. Saptanılan götürü ücret miktarının azaltılmasının ve safi ücret miktarının asgari ücrete bağlı kılınması (bir anlamda götürü olarak belirlenmesi) vergi harcaması niteliğindedir (Balkaya Akça, 2006: 190).

2.7.2. Vergi Harcamasının Tanımı

2007 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları Raporu 2007’de vergi harcamaları “belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya erteleme şeklineki kamu harcamaları” olarak tanımlanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2007:5).

2.7.3. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Ülkemizde vergi harcamalarına yönelik ilk rapor 2001 tarihli dir. Ocak 2001’de Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” kitabını yayınlanmıştır. Bu kitapta vergi harcamalarının detayına girilmemiş genel bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca OECD tarafından 1996 yılında yayınlanan ”Tax Expenditures: Recent Experiences” adlı yayından bir bölüm çevirisi verildikten sonra, tutarları gösterilmeksizin kanunlar itibariyle muafiyet ve istisnalara ilişkin liste yayınlanmıştır (Özkara, 2004b). Bu konu, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nın makro ekonomik politikaları, Hedefleri ve Tahminleri başlıklı bölümün 210. Maddesinde (DPT, 2001a);

“İstisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır”

şeklinde ifade edilmiştir. Vergi harcaması rakamlarına ilişkin ilk resmi tahmin 2006 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısına ekli (B) cetvelinde dört vergi harcamaları (Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergisi) için yapılmış ve meclise sunulmuştur. Burada vergi harcamalarının toplam tutarı 8.592.275.346 TL olarak hesaplanmıştır (Batun, 2010: 19).

Türkiye’de vergi harcama raporları 2006 yılından itibaren her yıl vergi harcamaları listesi ve vergi kanunları itibariyle tahminlenmesi şeklinde bütçeye eklenmektedir. Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü internet sayfasında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekli Cetvellerinde yer almaktadır.

2.7.4. Vergi Harcamalarının Hesaplanması

Ülkemizde ilk defa, 2006 yılı bütçesine konulmak üzere, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden veri temin edilebilenlerin neden olduğu vergi harcamalarının tahminine yönelik bir çalışma yapılmıştır. Aynı şekilde 2007 yılı bütçesinde bu çalışma daha detaylı olarak gerçekleştirilmiştir. 2007 yılındaki rapor diğer kanunlardaki vergi harcamalarını ve özel kanunlardaki vergi harcamalarını da listelemiştir (Maliye Bakanlığı, 2007: 4). Aşağıdaki tabloda 2006 yılından 2013 yılına (tahminidir) kadar vergi harcama tutarları yer almaktadır.

Tablo 17: Türkiye’de Vergi Türleri İtibari ile Toplam Vergi Harcama Tahminleri

Türkiye’de Vergi Harcamaları				
Kanun Adı	2006	2007	2008	2009
Gelir Vergisi	2.533.011.013	7.107.631.294	7.779.571.360	8.537.715.859
Kurumlar Vergisi	5.392.703.333	3.173.053.321	2.857.719.756	3.150.204.744
Katma Değer Vergisi	436.561.000	401.807.590	426.159.565	469.776.605
Özel Tüketim Vergisi	230.000.000	199.588.615	213.645.325	232.010.539
Diğer Kanunlar	—	1.070.387.255	1.166.722.108	1.271.727.098
Toplam	8.592.275.346	11.952.468.075	12.443.818.114	13.661.434.845
Kanun Adı	2010	2011	2012	2013
Gelir Vergisi	9.385.340.289	10.818.483.850	11.953.762.707	13.216.558.200
Kurumlar Vergisi	3.462.957.071	3.968.104.044	4.203.918.387	4.484.636.326
Katma Değer Vergisi	516.416.026	947.943.284	1.048.093.492	1.158.814.088
Özel Tüketim Vergisi	251.587.115	289.057.072	319.595.951	353.358.068
Diğer Kanunlar	1.386.182.537	1.542.129.423	1.705.055.397	1.885.177.449
Toplam	15.002.483.038	17.565.717.673	19.230.425.934	21.098.544.130

Kaynak: Vergi Harcama Raporu 2007, <http://www.bumko.gov.tr>

Vergi harcamalarındaki hesaplamaların gelişiminde veri teminindeki artışın önemli katkısı bulunmaktadır. Bu hesaplamalar başta 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 ve diğer kanunlarda yer alan hükümlere ilişkin vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik çalışmalar ise veri teminine paralel olarak devam etmektedir. Birçok ülkede olduğu gibi savunma ve askeri amaçlı vergi istisnaları vergi harcaması kapsamı dışında tutulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2007: 5).

2.7.5. Türkiye’de Vergi Harcamasına Yol Açan Unsurlar

Türkiye’de bazı uygulamalar vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Bunlar devlet için gelir kaybı doğuran uygulamalardır. Bu amaçla aşağıda terkin, uzlaşma, cezalarda indirim, vergi affı, vergi iadesi incelenecektir.

2.7.5.1. Terkin

Türk Vergi Sisteminde VUK ve AATUHK’da düzenlenen terkin, kelime olarak silinme anlamına gelmektedir. Terkin, tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş olan bir verginin, tahakkuk kaydının iptal edilmesi, tahsil edilmiş olan verginin mükellefe ret ve iade edilmesi suretiyle bu alacağın vergi idaresince ortadan kaldırılması işlemidir. (Pehlivan, 2007: 86). Terkinde vergi harcamasından bahsedebilmek için, ödenmesi gereken bir kamu alacağından belirli bir amaçla vazgeçilmiş ve bunun sonucunda bir gelir kaybı doğmuş olmalıdır. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve yargı kuruluşunun kararına göre yapılan terkin yanlış veya haksız bir işlem sonucu fazla tahakkuk ettirilen ya da tahsil edilen verginin düzeltilmesine dayandığından, yani devletin vergi alacağı olmadığından fazla tahsil edilen verginin iadesi devlet açısından gelir kaybı niteliğinde değildir ve vergi harcaması oluşturmamaktadır. Buna karşın, herhangi bir doğal afet nedeniyle varlığının en az üçte birini yitiren gelir vergisi mükelleflerinden, afetin zarar verdiği gelir türüyle ilgili vergi borcu ve cezaları mükellefin başvurusu üzerine terkin edilebilmektedir. Sonuçta devlet gelir kaybına uğramakta ve zarar gören mükellef korunmaktadır. Vergi harcamasının unsurlarını barındıran bu uygulama ise bir vergi harcamasıdır (Balkaya Akça, 2006: 191).

2.7.5.2. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idare ile mükellef arasında anlaşma yolu ile çözüme kavuşturulmasıdır. Uzlaşmada taraflar karşılıklı ödünler vermekte, bazı haklardan vazgeçmekte ve bunun karşılığında da bazı yararlar elde etmektedirler. Vergi idaresi kanunen alınması gereken vergilerle bunlara ilişkin cezanın bir bölümünden vazgeçmekte, karşılığında da vergi alacağını daha çabuk tahsil etmekte ve bu uyuşmazlık dolayısıyla oluşabilecek dava yükünden yargıyı kurtarmaktadır. Mükellefler yönünden de bakıldığında, uzlaşma halinde gerçek vergi borcu ya da cezası yerine daha az bir miktar ödeme olanağına kavuşmaktadır, ancak bunun karşılığında yargıya gidebilme hakkından feragat etmektedir (Kırbaş, 2006: 180). Bir vergi harcaması olarak uzlaşmanın doğurduğu gelir kaybı, ödenmesi gereken vergi ve ceza ile uzlaşılan miktar arasındaki farktan oluşmaktadır. Uzlaşılan ceza için ayrıca cezada indirim istenilememektedir (Balkaya Akça, 2006: 192).

2.7.5.3. Cezalarda İndirim

VUK'un 376. maddesinde düzenlenen cezada indirim müessesesi, 4369 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi değiştirilerek; "Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim" halini almıştır. Bu hüküm, 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli bulunmaktadır. Buna göre, adına ceza kesilen vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun bu maddede yazılı bazı koşulları yerine getirmesi halinde yasa koyucunun, kesilen vergi cezasının bir bölümünden vazgeçtiğini, yani caydığını ve böylelikle, vergi yükümlüsü ile olan ihtilafını bütün hukuki sonuçları ile birlikte sonlandırdığı görülmektedir. Bu şekli ile cezada indirim müessesesi, uzlaşma müessesesine çok benzemektedir (Alpaslan ve Sakal, 2005: 27).

Cezalarda indirim uygulaması, mükellef adına kesilmiş cezanın yargı konusu yapılmaması ve kamu gelirinین geciktirilmeksizin elde edilmesi amacı taşımaktadır. Bu amaçla, belirlenen ceza miktarından belli bir indirimin yapılmasına izin vermektedir. Uzlaşmadan farkı, gelir kaybının karşılıklı anlaşmaya göre değil, VUK'da belirlenmiş oranlara bağlı olarak ortaya çıkmasıdır. İkinci fark, uzlaşmaya verginin aslı ve kaçakçılık suçuna kesilen hariç vergi ziyayı cezası konu olurken, cezalarda indirimin vergi aslına değil,

sadece vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük cezalarına uygulanmasıdır (Balkaya Akça, 2006: 192). Diğer bir fark da özellikle VUK'un 376. maddesine göre, vergi idaresine karşı talepte bulunularak, anılan maddeye göre belirtilen vadede ödeme yapılması halinde madde hükmünden faydalanılabilmektedir. Ödeme yapılmaması hali madde hükmünün ihlal edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Oysaki uzlaşma müessesinde ise, uzlaşmaya varılması durumunda, ödeme yapılmamasının madde hükümlerini ihlal etmesi gibi bir sonuç ortaya çıkmamaktadır. Mükellefin uzlaşmaya varması halinde parasal imkansızlıklar nedeniyle uzlaşılan bu vergi ve cezaları vadesinde ödenmemesi halinde uzlaşma komisyon kararı geçerliliğini koruyacaktır (Alpaslan ve Sakal, 2005: 27).

Bir vergi harcaması olarak cezalarda indirim uygulamasında devletin gelir kaybı, verginin aslı için indirim söz konusu olmadığından, uzlaşmadan daha küçük boyuttadır (Balkaya Akça, 2006: 192).

1.7.5.4. Vergi Affı

Vergi affı, tahakkuk eden vergi, resim ve harçlara ait gecikme zammı veya gecikme faizlerinin ya da her ikisinin, tamamından veya bir kısmından belirli koşullar çerçevesinde vazgeçilmesidir (Dallı, 2006: 10). T.C. Anayasası 87. Maddesindeki *“Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir”* şeklindeki ifade ile TBMM’ye özel ve genel af çıkarma yetkisi tanınmaktadır. Buna göre vergi affı çıkarma yetkisi de TBMM’ye ait olacaktır. Türkiye’de son kırk yıllık geçmiş incelendiğinde, gerektiğinde ve nadiren başvurulmuş bir araç olmaktan öte vergi aflarının bir alışkanlık haline geldiği görülmektedir. 1960-2003 yılları arasında Türkiye’de neredeyse her yıla bir af düşecek şekilde vergi ve sigorta prim affı çıkartılmıştır. Ülkemiz, bu af geleneği nedeniyle mükelleflerin sürekli af beklentisinde olduğu bir ülke haline gelmiştir. 1960 yılından günümüze, stok ve matrah artırım hükümlerini de içeren 20 vergi affı kanunu ve 11 adet sosyal sigorta prim affı çıkarılmıştır (Savaşan, 2006: 52).

Vergi affı uygulamaları sadece vergi ve cezanın affedilmesi olarak değil, vergilendirmeye ilgili görevlerin, kayıtların eksik yerine getirilmesi halinde, bunların

tamamlanmasına izin verilmesi şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Af uygulamaları, sonuçları itibarıyla, çok dikkatli ve sınırlı olarak başvurulması gereken vergi harcamalarıdır. Çünkü görevini yerine getirmemiş mükellef affedilirken, yasalara uymuş olan mükellef cezalandırılmaktadır (Balkaya Akça, 2006: 193).

2.7.5.5. Vergi İadesi

Ülkemizde katma değer vergisi kanununda yer alan önemli bir vergi harcaması olan vergi iadesinin devlete olan maliyeti aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Katma değer vergisindeki vergi iadelerine ilişkin vergi harcaması verileri (Vergi iadesinin GSMH içinde ve toplam vergi gelirleri içindeki payı açısından), harcama vergilerindeki vergi harcamalarının önemini göstermektedir (Giray, 2002: 48-49).

Tablo 18: KDV’de Yer Alan Vergi İadesinin Devlete Maliyeti

Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi İadesi Şeklindeki Vergi Harcamalarının Devlete Maliyeti(1989-2000) (Milyar TL)					
	1989	1993	1996	1998	2000
GSMH (1)	230.4	1.997.323	14.978.067	53.518.332	124.406.000
Vergi İade Miktarı* (2)	3.145	21.251	104.9	539.253	1.632.013
GSMH içinde Pay %(2/1)	1.4	1.1	0.7	1	1.3
Toplam Vergi Gelirleri (3)	25.55	264.273	2.244.094	9.228.596	26.514.127
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Pay % (3/2)	12.3	8	4.7	5.8	6

* 2978 Sayılı vergi iadesi kanununa göre yapılan vergi iadesi + İhracat istisnası nedeniyle dahilde alınan KDV’den yapılan vergi iadesi + Diğer iadeler

Kaynak: Giray, 2002: 48-49.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HARCAMALARININ EKONOMİK, SOSYAL ve İDARİ ETKİLERİNİN BAZI ÜLKELER ve TÜRKİYE UYGULAMALARI AÇISINDAN ANALİZİ

Bu bölümde vergi harcamalarının ekonomik, sosyal ve idari etkileri seçilen bazı ülkeler ve Türkiye açısından incelenecektir. Vergi harcaması uygulamalarının söz konusu etkilerini analiz etmek için vergi harcamalarının düzenli kaydının tutulması önem arz etmektedir. İncelenen ülkelerin seçiminde bu durum dikkate alınmıştır.

3.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri

Devletin kullandığı bir maliye politikası aracı olan vergi harcamaları, her alanda kullanılabilen bir teşvik türüdür. Yaygın kullanımı nedeniyle pek çok alanda etkileri görülmektedir. Bu başlık altında vergi harcamalarının, ekonomik büyümenin kaynağı olan yatırımlar üzerindeki etkisi, ekonomik ve sosyal bir sorun olan istihdama katkısı, devlet bütçesi üzerinde meydana getirdiği vergi geliri kaybı gibi konular ülke uygulamaları çerçevesinde incelenmeye çalışılacaktır.

3.1.1. Vergi Harcamalarının Yatırım Üzerindeki Etkisi

Bir ülkenin ekonomik büyümesini ve kalkınmasını gerçekleştirebilmesi için üretim yapması gerekmektedir. Üretimin ön koşulu ise yatırım yapılmasıdır. Yatırımlar ile sadece üretim artışı ve kalkınma hamlesi gerçekleştirilmemekte, sonrasında istihdam artışı, katma değer ve gelir artışı gibi çok yönlü artılar da elde edilebilmektedir. Sonuç olarak, daha yüksek bir refaha da ulaşılmış olunmaktadır (Biyar, 2006). Yatırımları etkileyen pek çok faktör bulunmakla birlikte bu konu başlığı altında yalnızca vergi harcamaları olarak raporlanan; yatırım indirimi, AR-Ge teşvikleri ve hızlandırılmış amortisman uygulamaları hakkında kısa bir bilgi verilecek ve sonra ülke örneklerine değinilecektir.

3.1.1.1. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi, işletmelerin, kazançlarından yatırıma tahsis ettikleri kısmını vergilendirmemeyi, diğer bir ifade ile vergiye tabi olan işletme kazancının yatırıma harcanan kısmından vergi almamayı ifade eden bir vergi istisnası uygulamasıdır. Bu uygulama ile ülkeler şunları amaçlamaktadırlar (Haskırış, t.y.: 202-203):

- Genel olarak yatırım artışı sağlamak,
- Bireylerin tüketimlerini kısırarak, atıl duran ve spekülâtif amaçla kullanılan sermayeyi kullanılır hale getirmek,
- Sermayeyi hedeflerine uygun alanlara yöneltmek,
- Geri kalmış bölgelere yatırım yapılmasını sağlayarak bu bölgelerin gelişmesine yardımcı olmak, böylece yeni iş imkanları açmak ve milli geliri yükseltmek,
- Yüksek vergiler dolayısıyla yatırım yapmaktan çekinen girişimcileri teşvik etmek.

Yatırım indirimi uygulamaları ülkeler arasında farklılık gösterse de birçok ülkede, yatırımları özendirmek amacıyla uygulanan bir vergi harcaması hükmü bulunmaktadır.

Yatırım indirimi, makroekonomik istikrarın sağlanmasına katkısından dolayı yatırımın seviyesine etki etmek veya belirli sektörleri canlandırmak için etkili bir maliye politikası aracı olabilmektedir (Altuğ ve Demers, 2009: 1).

Uygulanan bir yatırım indirimi, olumsuz konjonktürel durumlara karşı maliye politikasının bir parçası olarak etkili olabilir. Ayrıca sermaye oluşumunu artırma stratejisinin bir parçası olarak iş gücü verimliliğini artırabilir ve böylece uzun dönem ekonomik büyümeyi hızlandırılabilir (Meyer ve diğerleri, 1993: 190-191).

Yatırım indirimi etkilerinin gözlenebilmesinin bir yolu da, hesaplanan vergi indiriminin kullanıldığı matrahı azaltıp azaltmadığına bağlıdır. Bu durumda ilk olarak karlılık ve nakit akışı etkilenir. Sonrasında bu etki, girdi ve çıktı fiyatlarına yansır. Diğer taraftan, yatırım indirimi, kaynakların üretim ve tüketim arasında zamansal dağılımına, yine kaynakların üretim faktörleri arasında dağılımına, toplam ekonomik refah seviyesine, finansal sermayenin marjinal maliyetine de etki eder (Chirinko, 2000: 5). Böylece yatırım indiriminin, başta yatırımları teşviki daha sonra diğer ekonomik faaliyetlere yansiyarak, genel ekonomi üzerinde olumlu sonuçların ortaya çıkmasında etkili olduğu söylenebilir.

Yatırım indiriminin değişik ülkelerde farklı isimlerle uygulanma biçimleri vardır, bu uygulamalardan bazıları aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1.1.1.1. Yenilenebilir Enerji Vergi Kredisi

Yenilenebilir enerji kaynakları, gelecek adına önem arz etmektedir. Dünya genelindeki petrol tüketim oranlarına bağlı olarak uzmanlar, önümüzdeki yüz yıl içinde petrol kaynaklarının oldukça azalacağını tahmin etmektedirler. Bu durumu engellemek için pek çok ülke, yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımını artırmayı istemektedir. Enerji kaynaklarının büyük bir yüzdesini ithal eden ABD, yenilenebilir enerji gelişimini hızlandırmak için yenilenebilir enerji piyasasına yönelik finansal teşvikler sunmaktadır (Walsh, 2013: 207-211).

ABD’de yatırımcılar yaptıkları yatırımın türüne ve kapsamına göre, farklı oranlarda vergi teşvikinden ve selektif kredilerden yararlanabilmektedirler (<http://myfile.blogcu.com/yatirim-indirimi>). ABD’de vergi harcamalarının yayınlandığı Analitik Perspektifler raporunda enerji sektörünün teşvikine yönelik vergi harcamaları bu duruma örnek olabilir. Enerji ile ilgili vergi harcamaları, yenilenebilir enerji, kömür, enerji tasarrufu, petrol ve gaz şeklinde gruplandırılabilir. Enerji için vergi harcamalarından en geniş pay, yurt içi üretimini teşvik etmek için petrol ve gaz endstirisine gitmektedir. İkinci sırada ise yenilenebilir enerjiler yer almaktadır (Metcalf, 2008: 2-3). Örneğin, yenilenebilir enerji üretimi ile ilgili olarak, yatırım indirimi, sermaye yatırımına dayalı yenilenebilir enerji projelerinde gerekli şartları sağlayan vergi mükelleflerinin federal gelir vergisini azaltır. Böylece kazanılan yatırım indirimi, yenilenebilir enerji projelerinde belirlenen yatırımların uygulamaya geçmesine yardımcı olur ve ekonomik bir teşvik sağlar. Ayrıca daha sermaye yoğun yenilenebilir enerji teknolojilerinin (solar güneş pili sistemleri ve yakıt hücreleri gibi) uygulanılmasına katkıda bulunur (World Resources Institute, 2010). Yenilenebilir enerji piyasasındaki finansal teşviklerle ve dolayısıyla artan yatırımlarla yabancı piyasalara olan bağımlılığın azaltılması hedeflenmektedir.

3.1.1.1.2. Yeni Teknoloji Kredisi

Enerji ile ilgili önemli vergi harcaması uygulamalarından diğeri alternatif yakıtlar kategorisinde yer alan Yeni Teknoloji Kredisidir (New Technology Credit). ABD’de uygulanan bu kredi, yenilenebilir enerji kaynaklarına (güneş enerjisi, yakıt hücreleri,

rüzgar enerjisi vb.) yöneliktir. Yenilenebilir enerji vergi kredisinden farklı olarak, yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik üretiminin sübvans edilmesi yanında, gelişmiş kömür esaslı enerji projelerini, rafine edilmiş kömür projelerini, nükleer enerji ve su enerjisi projelerini kapsamaktadır. Böylece enerji için vergi harcaması uygulamaları genişlemektedir. ABD’de enerji ile ilgili vergi harcamaları, bu ülkedeki enerjiye yönelik federal desteğin yaklaşık yüzde yetmiş beşini kapsar. Bu vergi harcamalarının diğer bir amacı da, karbon bazlı olmayan yenilenebilir yakıtların kullanımına sağladıkları destek ile sera gazı salınımının azalmasına katkıda bulunmaktır (Metcalf, 2008: 3).

ABD’de federal düzeyde etkin olarak uygulanan iki önemli vergi politikası, yenilenebilir üretim teknolojilerinin sermaye maliyetini azaltır. Birincisi, yatırım vergi kredisidir. İkincisi, üretim vergi kredisidir. Yatırım vergi kredisi, belirli sermaye maliyetlerinde %30’luk bir indirim oluşturur. Üretim vergi kredisi ise, kredinin 10 yıllık süresi üzerinden yenilenebilir üretimin enerji üretimine bağlı olarak %30’dan daha fazla uygulanabilir. Net bugünkü değer esasına göre bu iki federal vergi politikası, yenilenebilir enerji üretimi olarak rüzgar ve güneş enerjisine bağlı yapılan yatırımların maliyetini yaklaşık %20-25 oranında azaltır (Bloomberg ve diğerleri, 2013: 3).

3.1.1.1.3. Yıllık Yatırım İndirimi

Yıllık yatırım indirimi, İngiltere’de uygulanan bir vergi harcamasıdır. Bu ülkedeki vergisel destek, daha çok yatırım ortaklıklarının pay satışlarından elde ettikleri kazançlara tanınmıştır. Endüstri ve Ticaret Bakanlığınca onaylanmış yatırım fonları ile Gelir İdaresi tarafından kabul edilmiş yatırım ortaklıklarındaki yatırımlardan sağlanan sermaye kazançlarının vergiden istisna tutulması için bazı düzenlemeler mevcuttur (<http://myfile.blogcu.com/yatirim-indirimi>).

İngiltere’de vergi harcamalarının yer aldığı Mali Durum ve Bütçe Raporu’nda hem vergi harcamaları hem de yapısal hükümler başlığı altında yer alan Yıllık Yatırım İndirimi (Annual Investment Allowance), konu ile ilgili olarak burada ifade edilebilir. Bu indirim, Nisan 2012’den sonra makine ve teçhizatı 25,000 £’dan fazla yatırım yapan işletmeler için geçerlidir. İlgili yılda işletmelere, pek çok makine ve teçhizata ait toplam vergi indirimini talep etme imkanı sağlanır. Uzun dönemde ekonomik büyüme ve girişimciliği desteklemek ve rekabetçi bir kurumlar vergisi sistemi oluşturmak amacıyla kurumlar vergisi, bu indirimi içerir. Yıllık yatırım indirimi, daha küçük işletmelerin de bu indirim

imkanından yararlanabilmesi için yeniden düzenlenerek, sadeleştirme ve nakit akışına göre 100,000 £'dan 25,000 £'a indirilmiştir (<http://www.hmrc.gov.uk>). Diğer taraftan, bu uygulamanın siparişleri artırarak tedarikçilere ve üreticilere destek olması amaçlanır (<http://www.lombard.co.uk>).

3.1.1.1.4. Yatırım İndirimi İstisnası

Türkiye’de yatırım indirimi istisnası, ticari, zirai ve kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, belirlenen şartlara göre, yapılan harcamaların belli bir tutarının vergiye tabi matrahın hesabında indirilmesine olanak sağlayan bir teşvik ve koruma müessesesidir. Bu yönüyle yatırım indirimi, yatırımın maliyetine etkide bulunarak yatırımın karlılığını artıran bir teşvik tedbiridir (Altındağ, 1997: 1). Yatırımların teşvik edilmesi amacıyla Türk vergi sisteminde yer alan en önemli istisnalardan birisi olan yatırım indirimi ile ekonomik kalkınmayı hızlandırmak ve kalkınma planlarına uygun olarak yapılacak özel sektör yatırımlarını özendirmek amaçlanmaktadır. Bu istisna dolayısıyla devletin uğradığı vergi geliri kaybının önemli ölçüde artması, yatırım indirimi istisnası nedeniyle vazgeçilen vergilerin özel sektör sabit sermaye yatırımlarını ne ölçüde etkilediği önemli bir araştırma konusu olmuştur (Özkara, 2004a: 167).

Yatırım indiriminin temel amacı, genel kalkınma planları ile yıllık programlarda belirlenen sektör ve konularda yapılacak yatırımlarla ilgili harcamaların belirli bir tutarının, vergiye tabi matrahın tespitinde indirim konusu yapılması suretiyle, yatırımların teşvik edilmesi ve bunun sonucunda kalkınmanın hızlandırılmasıdır. Yatırımların teşvik edilmesi ile gerçekleştirilmek istenen diğer amaçlar aşağıda ifade edilmektedir (Yıldız, t.y.: 1):

- İstihdamın artırılması,
- Yatırımları belirli bölgelere yönelterek bölgesel gelişmişlik farklılıklarının, çarpık kentleşmenin ve çevre kirliliğinin önlenmesi,
- Uluslararası rekabet üstünlüğü olan sektörlerde verimli yatırımların yapılması amacıyla yatırımların belli sektörlerle kanallize edilmesi,
- Yabancı sermayenin ve gelişmiş teknolojinin teşviki.

Yatırım indirimlerinin etkinliği konusunda ülkemizde yapılan çalışmalarda yatırımları artırmak için verilen vergisel teşviklerin yatırımları artırmadığı görülmektedir.

1997-2001 yılları arasında yararlanılan net yatırım indirimi ve özel sabit sermaye yatırımlarındaki değişim aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 19: Türkiye’de Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım İndirimi İstisnası (Milyon TL)					
Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001
Yararlanılan Net Yatırım İndirimi	94.339.571	250.463.586	512.044.749	426.958.469	703.869.063
İndirim Tutarındaki Yüzdelik Değişim	—	%165	%104	%-16	%64
Özel Sektör Sabit Sermaye Yatırımları	5.845.673.000	9.662.778.000	12.197.844.000	19.705.465.000	23.514.941.000
Özel Sektör Sabit Sermayedeki Yüzdelik Değişim	—	%62	%26	%61	%19

Kaynak: Özkara, 2004a: 168.

Tablo 19’da incelenen dönemler itibarıyla uygulanan yatırım indirimi istisnası ile özel sektör sabit sermaye yatırımları arasında pozitif bir etkinin bulunmadığı görülmektedir. Nitekim 2000 yılında yatırım indirimi istisnası tutarının 1999 yılına göre % 16 oranında azalma göstermesine rağmen, özel sektör sabit sermaye yatırımları 2000 yılında bir önceki yıla göre % 61 oranında artmıştır. Bu durum özel sektör sabit sermaye yatırımları ile yatırım indirimi istisnası arasında doğrudan bir ilişki kurabilmeyi zorlaştırmaktadır (Özkara, 2004a: 167).

Türkiye’de yatırım indirimi uygulamasında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. İndirimli kurumlar vergisi oranı da bu düzenlemelerden biridir. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, 5838 sayılı Kanun ile KVK’na eklenen 32/A maddesi kapsamında tanımlanmıştır. Buradaki ifadeye göre teşvik belgesine bağlanmış olan bazı yatırımlardan elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinde belirlenmiş % 20 olan kurumlar vergisi oranı yerine, % 20’den daha düşük bir oranda kurumlar vergisi

uygulanmak suretiyle yatırımların devlet tarafından desteklenmesini sağlayan bir düzenleme getirilmiştir. Yatırımlardan sağlanan kazançta uygulanacak vergi oranları ile yatırıma katkı oranları Kanun'un verdiği yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir. İndirimli vergi oranları yatırımcıların özellikle teşvik belgeli yatırımlardan elde edecekleri kazançta uygulanacaktır. Bu durumda önceki yatırım indirimi uygulamalarından farklı olarak, yatırımcıların tüm kazançları yerine sadece teşvik belgesine konu belirli yatırımları dolayısıyla elde ettikleri kazançlara uygulanacak olmasıdır. Bu nedenle eski uygulamalara nazaran sınırlayıcı ve daraltıcı bir özelliği bulunmaktadır (<http://dengemusavirlik.com>).

Türkiye'de diğer bir uygulama olarak da, enerji sektörüne reel yatırımları desteklemek amacıyla yatırım indirimi teşviki uygulanmaktadır. Yenilenebilir enerji kaynaklarına teşviklerin verilmesi sektörün oluşabilmesi için gereklidir. Ülkemizde, 1995-1999 yılları arasında yenilenebilir enerji kaynakları için 0.15 milyon Euro'luk Ar-Ge harcaması desteği de sağlanmıştır (<http://ulutek.uludag.edu.tr>). Bu desteklemelerin nihai amacı artan enerji ihtiyacını ithal etmek yerine yerli kaynaklardan sağlamaktır.

3.1.1.2. Hızlandırılmış Amortisman

Amortisman tabi varlıkların iktisadi ömürleri süresince uğrayacakları değer kayıplarının başlangıçta daha büyük oranlarda, sonraları ise giderek azalan oranlarda gider olarak indirilmesini öngören hızlandırılmış amortisman uygulamaları, olumlu etkilere sahiptir. Hem kurumlar vergisi oranı ile ilgili diğer teşviklerin dezavantajlarına sahip değildirler hem de yatırım maliyetlerini azaltmaya yönelik teşviklerin tüm avantajlarını bünyelerinde barındırırlar (Tekin, 2006: 307). Hızlandırılmış amortisman yönteminin en temel özelliği, işletmelerdeki iktisadi kıymetlerin maliyetlerinin kısa bir sürede vergiye tabi gelirden indirilmesini mümkün kılmasıdır. Hızlandırılmış amortisman, yatırımı kısa sürede itfa ederek yatırımın maliyetini azaltır. Dolayısıyla, riski en aza indirmesi ve işletmenin nakit durumunu olumlu yönde etkilemesi nedeniyle yatırım kararları üzerinde etkili olmaktadır (Türkan, 1993: 5-9).

Vergi harcamaları arasında geniş tabanlı matrah oluşturmanın en etkin yolu, sermaye malları üzerine hızlandırılmış amortisman uygulanmasıdır. Kurumlar vergisi ile ilgili en büyük vergi harcamalarından biri olan hızlandırılmış amortisman yoluyla

genişleyen tabandan sağlanan gelirlerin önemli bir özelliği, kısa dönemde artan gelirler uzun dönemdekinden daha büyük olacaktır (Gravelle, 2011: 1039-1040).

Hızlandırılmış amortismanın en önemli etkilerinden biri, fırsat maliyetlerini bozmasıdır. Hızlandırılmış amortisman, sermaye maliyetlerini düşürerek, iş gücü yoğun endüstrilere nispeten, daha çok sermaye yoğun endüstrilere fayda sağlar. Bununla birlikte, çeşitli düzenlemelerle sermaye varlıklarına karşı farklı vergi oranlarının oluşmasına yol açabilirler (Horpedahl ve Pizzola, 2012: 22). Hızlandırılmış amortismanın diğer bir etkisi de dolar etkisidir. Bu etki, diğer vergi harcama programlarının etkisini azaltabilmektedir. Ayrıca önemli bir oranda küçük firmalardan çok büyük firmaları ön planda tutması açısından büyük önem arz etmektedir (Innovation & Information Consultants, 2004: 5).

Ekonomik bir gelir vergisi altında, işletmelerin edindikleri makine ve teçhizat maliyetleri, eskime, yırtılma ve yıpranma gibi nedenlerle varlıkların ekonomik değerindeki azalma ile uyumlu olarak zamanla amorti edilir ve aktifleştirilir. Bu uygulama, menkul ve gayrimenkul mallardan sağlanan net gelirin her yıl düzenli olarak ölçülmesine katkıda bulunur (Analytical Perspectives, 2012: 264).

Bütçe Ofisi (Congressional Budget Office) (1995: 18), hızlandırılmış amortismanı, firmaların esas vergilerini ödemelerini geciktirdiği için “işletmelere faizsiz kredi” olarak tanımlar. Hızlandırılmış amortisman, makine ve teçhizatın gerçekteki yıpranma payından tipik olarak daha hızlı bir oranda maliyet yazılması için işletmelere izin verir. Etki açısından bakıldığında, bu fayda nihai tüketiciye de geçebilir. Aslında, bu programın arkasındaki gerçek neden, fiyatların düşmesi karşılığı olarak yatırımları teşvik etmektir (Innovation & Information Consultants, 2004: 8).

Teçhizat üzerindeki hızlandırılmış amortisman, sermaye maliyetleri geri kazanımı ile ilgili en büyük kurum vergi harcamasıdır (Gravelle, 2011: 1051).

3.1.1.2.1. Hızlandırılmış Sermaye Maliyeti İndirimi

Hızlandırılmış Sermaye Maliyeti İndirimi (Accelerated Capital Cost Allowance (ACCA)), 2007 yılında Kanada’da yürürlüğe girmiştir. İmalat sanayisine yönelik bir vergi

harcamasıdır. İmlatta kullanılan makine ve teçhizat ile işletme yatırımlarına, iki yıllık normal amortisman uygulanır. Daha önce bu alanda uygulanan %30 azalan bakiyeler yöntemi ile amortismanla göre ACCA, vergilendirilebilir gelirlerinden daha hızlı bir şekilde yatırımları gider yazmaları için işletmelere imkan verir. İki yılda gider yazılabilmesi, yeni üretim teknolojilerinde yatırım yapan işletmeler için önemli bir nakit akışı oluşturur. Bu nakit akışı, işletmelerini büyütmek veya yatırım yapmak isteyen girişimciler için önemlidir. Geleneksel amortisman modeli altında (azalan bakiyelerde %30) sermaye harcamalarının %99'unu amorti etmek 14 yıl almaktadır. Buna karşın, ACCA, üç yıllık süreçte tamamiyle yatırımları amorti eder. Bu vergi harcaması, işletmelere yaklaşık olarak %12-15 ilave sermaye geri dönüşü sağlar. ACCA, 2012-13 yıllarında 600 milyon dolardan fazla miktarda Kanada imalat sanayine destek sağlar ve gelecek beş yılda bu tutarın toplam 2,5 milyar dolar olacağı tahmin edilmektedir (<http://www.cme-mec.ca>).

ACCA, yatırım ve katma değer üretimini teşvik etmek için 10 yıldır Kanada'da maden sektörünün de önemli bir destekçisidir. Sermaye maliyeti indirimi, yıllık olarak sermaye varlıklarının ne oranda giderleştirebileceğini açıkça belirtir. Projeden sağlanan gelir kadar hızlı bir şekilde sermaye maliyetlerinin indirilebilmesine izin veren ACCA, zamanla ertelenen indirimlerin de hızlı bir şekilde giderleştirilmesine imkan verecektir. Kurumların ilk yatırımlarını daha hızlı karşılayabilen ACCA, maden veya proje ile ilgili yatırım risklerini azaltır, bu yüzden projenin toplam gelirini artırır (<http://www.chamber.ca>).

3.1.1.2.2. Yatırım Bölgelerine Yönelik Hızlandırılmış Sermaye İndirimleri

İngiltere'de yatırım bölgelerine yönelik hızlandırılmış sermaye indirimleri (Accelerated Capital Allowances For Enterprise Zones), durgunluk zamanlarında yatırım bölgelerinde, yatırımları canlandırmak için oluşturulmuştur. Gelişme potansiyeli olan bölgelerde yatırımcılar 10 yıllık süre için kurum vergilerini ödeme konusunda serbest bırakılmıştır. Benzer şekilde, hızlandırılmış sermaye indirimleri ve kurumlar vergisi ayrıcalıkları şeklindeki vergisel avantajlar yürürlüğe konulmuştur. Bu tür programlar, gelişme adına önemli katkılar oluşturarak bölgeler için ihtiyaç duyulan alanların daha hızlı gelişmesini sağlamıştır. Dolayısıyla, sermaye yatırımlarını geliştirmek için vergi

politikalarının kullanımı, düşünülmesi gereken önemli bir politika aracı olmaktadır (Pilkington, 2011).

3.1.1.3. Araştırma Geliştirme Vergi Teşvikleri

Hükümetler yıllardır teknoloji yoğun ekonomik faaliyetlere uygun bir çevre oluşturmaya çalışmışlardır. Bu duruma genel olarak gelişmekte olan ülkelerde rastlanılmaktadır. Bu ülkelerde işgücü maliyetleri nispeten yüksektir ve ekonomiler, üreticilerin veya tüketicilerin yüksek değer katan faaliyetlere yönelmesine ihtiyaç duyarlar. Bu gelişmelerin bir parçası olarak, çeşitli ülkeler özel şirketlerin araştırma ve geliştirmeyi kullanarak büyük yatırımları yapması için Ar-Ge teşviklerini kullanmasına karar vermişlerdir (Tax and Legal Services Czech Republic, 2008: 2). Kurumlar vergisi reformlarında, kurum araştırma geliştirme vergi kredisi gibi vergi harcamaları ile belirli faaliyetleri teşvik etme fikirleri yer almaktadır (Tyson ve Linden, 2012: 2-21).

Ar-Ge harcamalarının, ekonomik büyümeye olumlu etkisi olduğu bilinen bir gerçektir. Bu harcamaların ekonomik faaliyetlere sağladığı bazı avantajlar vardır. Bunlardan başlıcaları şöyle sıralanabilir: rekabet avantajı, yabancı sermayeyi çekme, verimlilik artışı ve teknolojik bağımlılıktan kurtulma şeklinde sıralanabilir (Güzel, 2009: 30). Ar-Ge harcaması, teknoloji yeteneğinin temel unsurlarındandır ve hem büyüme performansının hem de uluslararası piyasalardaki rekabet gücünün önemli belirleyicilerindendir (Saygılı, 2003: 70).

Genel olarak kabul edilen görüş, işletme araştırma ve geliştirme faaliyetleri, teknik ve ekonomik açıdan önemli pozitif dışsallıklara sahiptir. Ar-Ge, uzun dönem ekonomik büyüme yanında yeniliklerin etkinliğini ve verimliliğini artırıcı anahtar bir faktördür. Bununla birlikte, ulusal Ar-Ge harcaması çok farklı faktörler tarafından etkilenmektedir. Ar-Ge harcamaları doğrudan kamu harcamaları ile desteklenebildiği gibi vergi sistemi yoluyla da desteklenebilmektedir. Genel olarak, bir girişimin vergi kredisi veya vergi indirimi arasındaki tercihi, firmanın efektif marjinal vergi oranına bağlıdır. Büyük firmalar için, her iki Ar-Ge vergi kredisi veya indirimi de toplam vergi yükümlülüklerini düşürür. Daha küçük firmalar (bunlar önemli bir vergi yükümlülüğüne sahip değildirler) ise vergi indirimlerinden daha fazla faydalanabilirler. Bununla birlikte, Kanada gibi ülkeler, iade

edilebilir Ar-Ge vergi kredileri uygulayarak bu farkı kaldırır ve vergilendirilebilir geliri olmayan daha küçük firmaların da bu krediyi kullanmasını sağlar (OECD, t.y.: 27-28).

3.1.1.3.1. Araştırma ve Geliştirme Vergi İndirimi

Araştırma ve geliştirme vergi indirimi (Research and Development Tax Concession), 1 Temmuz 2011 tarihinden itibaren Avustralya’da etkili olmak üzere Araştırma ve Geliştirme Vergi Teşviki (Research and Development Tax Incentive (tax credit)) uygulaması yerine getirilmiştir (The Australian Government the Treasury 2012: 115).

Yeni araştırma geliştirme vergi indirimi, 20 milyon dolardan daha az iş hacmine sahip işletmeler için yüzde 45 iade edilebilir ve 20 milyon dolardan daha fazla iş hacmine sahip şirketler için yüzde 40 iade edilemez Ar-Ge vergi muafiyeti desteği sağlar. Bunun yanında, kayıtlı belgelerinde, esas ve destekleyici Ar-Ge faaliyetleri arasında ayırım yapabilmek için gerekçe bulunması gerekmektedir (Global R&D Tax News, 2011: 4).

Avustralya’da araştırma ve geliştirme vergi indirimi ile ilgili firmalar üzerinde yapılan bir çalışma sonucunda bu vergi indiriminin pozitif sonuçlar doğurduğu ifade edilmektedir. Bütün katılımcı firmaların davranış ve kapasitesi üzerinde pozitif bir etkisi vardır. Bu etki, ticarileştirme ve Ar-Ge desteğinin daha güçlü bir şekilde anlaşılması, firmaların Ar-Ge projelerini yönetme şeklinin değişmesi, toplam işletme stratejisindeki değişiklikler, yeni ürünün nasıl ticarileştirileceğindeki değişiklikler ve diğer şirketler, üniversiteler ve kamu araştırma kurumları ile kurulan işbirliğinin artması ile oluşur. Araştırma geliştirme vergi indiriminin aynı büyüklükteki firmalara en büyük faydası, yeni bir ürün veya hizmetin gelişmesine destek olmasıdır. Ar-Ge vergi indirimi, bir Ar-Ge projesindeki yatırımın büyüklüğü üzerinde daha önemli bir etkiye sahiptir. Bu indirim dolayısıyla 6 firma Ar-Ge faaliyetlerinin olumlu bir sonucu olarak, satışlarının arttığını belirtmiştir. Ar-Ge vergi indirimi programı olmadığında, firmalar, Ar-Ge projelerini kendileri sürdürmek zorunda kalacaklardır. Bununla birlikte, bu projeler daha küçük bütçelerle daha yavaş devam edeceklerdir. Yenilik, pazarı zamanında etkileyemeyecek, şirkete toplam fayda ve yatırımın dönüşü geç olacaktır. Projeler, daha az istekle, daha dar

bir kapsamda ve daha az potansiyel çıktılarla sürecektir (Australian Government, 2005: 21-25).

3.1.1.3.2. Bilimsel Araştırma ve Deneysel Geliştirme Yatırım İndirimi

Bilimsel araştırma ve deneysel geliştirme, “teknolojik gelişmeyi başarmak veya bilimsel bilgiyi geliştirmek amacıyla analiz veya deney yoluyla bir bilim veya teknoloji alanında sistematik bir araştırma veya arama yapma” olarak tanımlanır (Andrews & Co , t.y.:1). Bilimsel araştırma ve deneysel gelişim yatırım vergi kredisi, 1985 yılında Kanada’da yürürlüğe girmiş ve bugüne kadar yapılandırılmıştır. Bu teşvik programında vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında Ar-Ge harcamalarına hızlandırılmış indirim uygulanır. Ar-Ge harcaması bir yatırım olarak düşünülür. Kanada’daki Ar-Ge programı işletmelere büyük destek sağlar. Özellikle küçük işletmelere ödenen iade edilebilir bir kredidir. Verilere bakıldığında, Kanada çok fazla vergi kredisi uygulamasına sahiptir ve teşviklerin düzeyi oldukça yüksektir. Kanada’da doğrudan destek önlemlerine karşılık vergi teşvikleri daha fazladır (The Secretariat to the Review of Federal, t.y.: 3-12).

Bu programın amacı, prosedürler, politikalar ve kanunlarla uyumlu işletme taleplerini düzenlemek ve işletmeleri teşvik ederken Ar-Ge vergi teşviklerini zamanında ilgililere dağıtmaktır (<http://www.cra-arc.gc.ca>).

Araştırma ve deneysel geliştirme vergi teşviki programı iki kısma sahiptir. İlki, mevcut araştırma ve geliştirme harcamalarına doğrudan izin veren gelir vergisi indirimidir. İkincisi, diğer ödenebilir gelir vergilerine uygulanabilen, araştırma ve geliştirme yatırım vergi kredisidir. Kanada araştırma ve deneysel geliştirme vergi teşvikleri, dünyada en cömert teşvikler arasında yer almaktadır. Teşvik programları, Kanada’daki firmaları araştırma ve deneye daha fazla yatırım yapmaları için teşvik etmektedir. Böylece teknolojik gelişmeyi canlandırmaya yardım etmektedir. Özellikle şirketlerin kurulması, devam ettirilmesi ve gelişmesinde önemlidir. Çünkü işletmeler, gelir vergisi ödemek için yeterli kazanç elde edememelerine rağmen, bu teşvikten yararlanabilmektedirler (Policy Brief, 2011: 2-3).

3.1.1.3.3. Araştırma Vergi Kredisi

Fransa’da uygulanan araştırma vergi kredisi, yenilikçi firmaların mali planlarının güvenilir bir elemanıdır. Bu vergi teşvikleri, firmaların araştırma ve geliştirme çabalarını destekleyerek onların rekabet edilebilirliğini artırabilmek için getirilmiştir (Invest in France Agency, 2008: 1). Analistler, araştırma vergi kredisinin gerçek bir teşvik sağladığı ve uzun dönem büyüme ve istihdamı artırdığı konusunda hem fikirdir. Yöntemleri ve kapsamı hakkında tartışmalar yapılmakla birlikte, 2008 yılından beri maliyetindeki artış, bu kredinin yoğun olarak kullanıldığının bir göstergesidir (Pichet, 2012: 15).

Bu kredinin uygulanması esas olarak, 100 milyon €’ya kadar, ilk yılda tüm araştırma geliştirme maliyetlerinin %40’ını, ikinci yılda %35’ini ve son yılda %30’unu kapsar. Bu tavandan sonra ise % 5 uygulanır (<http://www.invest-in-france.org>).

3.1.1.3.4. Türkiye’de Araştırma ve Geliştirme İndirimi

Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik çalışmalar üç aşamada ifade edilebilir. Birinci aşama, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun kabulü, ikinci aşama, 5228 sayılı Kanun ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan değişiklik ile Ar-Ge indiriminin kabulüdür. Üçüncü aşama, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Kanunu’nun yürürlüğe girmesidir. Bu üç Ar-Ge teşvik sistemi halen varlıklarını sürdürmektedir. Bunlardan en önemlisi, 2008 yılında yürürlüğe giren 5476 sayılı kanundur. Bu kanun, Ar-Ge alanında çok köklü ve ciddi iyileştirmeler getirmiş, gerçek anlamda bir Ar-Ge ve yenilik sistemi ortaya koymaya çalışmıştır. Yasanın getirdiği en önemli yenilik, firmaları Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Ar-Ge faaliyeti yapma mecburiyetinden kurtarmış olmasıdır. Firmalar, kendi bünyelerinde Ar-Ge merkezi kurmak şartıyla Ar-Ge vergi indiriminden yararlanma imkânı elde etmiştir. Her iki kanun da süreli kanunlar olup, 31/12/2023 yılına kadar geçerlidir. Türkiye son yıllarda yapılan bu yasal düzenlemelerle Ar-Ge vergi teşvik miktarının önemli düzeylerde artmasını sağlamıştır. 2006-2007 döneminde her 1 dolarlık Ar-Ge harcaması için yaklaşık 0,14 dolarlık bir teşvik imkânı sunulmaktayken 2008-2009 döneminde bu miktar 0,22 dolar olmuştur (Çelebi ve Kahriman, 2011: 52-59).

Türkiye vergi harcamaları listesinde, araştırma geliştirme faaliyetlerinin teşvik edilmesine yönelik belirtilen AR-GE destekleri şunlardır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012a):

Gelir ve Kurumlar vergisi kanunda yer alan AR-Ge teşvikleri,

“Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100’ü oranında hesaplanacak “Ar-Ge İndirimi”.

“31/12/2013 tarihine kadar, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90’ı, diğerleri için yüzde 80’i”.

Bunlar haricinde, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’un Madde 3/1 ve Madde 3/2’de vergi harcamaları olarak aşağıdakiler belirtilmektedir:

“Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve tekno girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarına uygulanan indirim”.

“Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, tekno girişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeline gelir vergisi stopajı teşviği”.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Kanunu Geçici Madde 2’de vergi harcaması:

“Teknoloji geliştirme bölgeleri kurulmasında sorumlu yönetici şirketlerin bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergiden muaf tutulması ile yönetici şirketler ile bu bölgelerde faaliyette bulunan şirketlerin anılan bölgelerdeki araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olması” şeklindedir.

Getirilen bu kanuni düzenlemelere rağmen ülkemizde Ar-Ge faaliyetleri yetersizdir. Bunun gerçekleşmemesinde, teşvik sistemi yanında yapısal nitelikli sorunlar da önemlidir. Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerinin yetersizliğine ilişkin karşılaşılan en önemli yapısal sorun kültür (teknoloji kültürü) noksanlığı olarak ifade edilebilir. Ar-Ge faaliyetlerinin doğası itibarıyla uzun vadeli, yüksek riskli, üst düzey eğitilmiş işgücü gerektiren ve organize bir biçimde yürütülmesi gereken çalışmalar olduğu düşünülürse, ülkemizde ne sanayi kesiminin ne de devletin bu konuda yeterli bilinç ve yönetim oluşmasına katkı sağladığı söylenemez. Teşvikler tek başlarına yeterli bir unsur değildirler. Bu uygulamalar, uygun şart ve zamanda kullanıldıklarında etkili olabilmektedirler. Dolayısıyla Ar-Ge teşvik sisteminin etkinliğinin sağlanabilmesi için ülkemizin bu alandaki yapısal nitelikteki sorunları da dikkate alarak Ar-Ge teşviklerini gözden geçirmesi gerekmektedir (Çelebi ve Kahrıman, 2011: 61). Örneğin, ABD kültürü, toplumu, ekonomik ve yasal kurumları, inovasyonu teşvik eden bir ortam sağlamıştır. Bunun en önemli kanıtı olarak, ülkede her yıl 500.000 şirketin kurulması, her yüz yetışkinden 11’inin girişimcilik faaliyetinde bulunması gösterilmektedir (Elçi, 2009: 68).

3.1.1.4. Vergi Harcamalarının Yatırımlar Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi

Vergi harcamalarının temel amacı, ekonomideki belirli bir kısım mükellef veya faaliyetleri desteklemektir. Devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmekle bu hedeflerini sağlamaya çalışmaktadır. Şüphesiz böyle bir uygulama, avantajlar yanında bir takım dezavantajları da beraberinde getirmektedir. Vergi harcamalarını kayıt altına almanın zorluğu aynı zamanda bu harcama türünün ekonomi üzerinde ne derece etkili olduğunu belirlemeyi de güçleştirmektedir. Son yıllarda yapılan vergi reformu çalışmalarına vergi harcamaları açısından bakıldığında bu harcamaların kaldırılması veya azaltılması yönünde fikirler ön plana çıkmaktadır.

Vergi harcamalarının kaldırılmasının veya sınırlandırılmasının en önemli sonucu vergi geliri artışını sağlayacak olmasıdır. Ancak bu gelir artışının, vazgeçilen vergi harcaması miktarı kadar olup olmayacağı belirsizdir. Bunun bir nedeni, bazı mükelleflerin daha yüksek vergi dilimlerine itilerek çalışmak yerine boş zaman uğraşlarına yönelmeyi seçecek olmalarıdır. Bir diğer neden, işverenler istihdam ettikleri aynı işçiler için daha yüksek maliyetlere katlanacaklardır. Çünkü ücret miktarına dayalı çeşitli ek maliyetlerle (parafiskal gelirler veya işsizlik sigortası gibi) karşılaşacaklardır. Sonuç olarak, rekabetçi bir piyasa varsayımında işverenler işçilere daha düşük ücret ödeyeceklerdir. Bu, diğer şartlar sabitken gelecekteki ekonomik büyümenin olabileceğinden daha düşük gerçekleşebileceği anlamına gelmektedir (Horpedahl ve Pizzola, 2012: 6). Diğer taraftan, vergi harcamalarının azaltılması görüşünü savunanlar, vergi oranları aynı veya düşük kalacağından vergilerin artmayacağını söylerler. Fakat bu, vergi tahsilat maliyetlerini yükselteceği için gerçekçi değildir. Yüksek oranlar yoluyla veya azalan vergi harcamalarıyla vergi gelirlerindeki yasal artışlar ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyebilecektir (Furchtgott-Roth, 2012: 2).

Vergi harcamaları, sıklıkla asıl amaçları (düşük gelirliler için doğrudan faydalar gibi) başarmanın daha doğrudan ve etkin yollarına kıyasla, daha maliyetli ikinci en iyi seçenektirler. Vergi harcamaları, rant elde etmek amacıyla girişimcilerin verimsiz ve etkinsiz alanlara yönelmesine neden olabilirler (European Union, 2011: 55). Yatırım yapmak isteyen girişimciler sadece, uygulanan vergi harcamaları dolayısıyla belirlenen faaliyet veya alanlara yatırım yapabilir. Firmaların yatırım kararlarını değiştiren vergi harcamalarına örnek olarak şunlar gösterilebilir: bazı mükellefler veya yatırım harcamaları için vergi yükümlülüklerinin azaltılması, Ar-Ge indirimleri, makine, ekipman ve bina için hızlandırılmış amortisman ayrıcalığı ve yatırım yapılacak alanın sağlanması (Caiumi, 2011: 9).

Vergi harcamalarının etkinliği, ekonomide olumlu dışsallık oluşturmaları halinde söz konusu olabilir. Yüksek teknolojiye sahip endüstrilerin desteklenmesi sonucunda, bu endüstrilerin sağladığı teknoloji bilgisinin yani olumlu dışsallıkların ekonominin geriye kalan kısmında kullanılması, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Düşük vergi oranı uygulaması, diğer bir örnek olarak verilebilir. Yatırımları destekleme amacı taşıyan düşük vergi oranı uygulaması, aynı zamanda işletme döneminde firmaların vergi yükünü

hafifletir ve daha fazla kâr firmalarda kalır. Sonuç olarak, firmalar için elverişli bir ekonomik ortam oluşmasına yardımcı olur (McDonald, 2010: 178-179).

ABD’de vergi politikasındaki değişikliğin yatırım kararları üzerindeki etkileri üzerinde yapılan ampirik bir çalışma, teşviklerin yatırımın büyüklüğünü ve zamanlamasını önemli oranda etkilediğini göstermiştir. Ayrıca değişikliğin yapıldığı ilk yıldaki etkisi daha fazla olurken, sonraki yıllarda bu etkinin giderek azaldığı da belirlenmiştir. ABD’de 1954 yılında kabul edilmiş olan hızlandırılmış amortisman uygulamasının yatırımlar üzerindeki etkisinin büyük olduğu ve 1962’de çıkarılan makine ve teçhizat için ömür boyu amortisman düşülmesine imkan tanıyan yasanın da yatırımlar üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca 1962’de kabul edilen yatırım vergi kredisinin, yatırım kararları üzerinde önemli bir etkisi olduğu belirtilmiştir (Hall ve Jorgenson, t.y: 391-414).

İhracata yönelik vergisel teşviklerde bu anlamda ele alınabilir. Ekonomiye büyük katkılar sağlamakla birlikte, ihracata yönelik vergisel teşviklerin (Gümrük muafiyeti ve KDV istisnası gibi) etkinliği konusu da eleştirilere açık bir konudur (Horoz, 2006: 199). İhracatı teşvik eden ülkelerin bu konudaki başarısı, diğer gelişmekte olan ülkeleri ithal ikame politikasından ihracata dayalı büyüme modellerine yöneltmiştir. Düşük kapasite oranı ve işsizlik gibi istikrarsızlığın yoğun olduğu durumlarda, atıl kapasite ve işgücünü kullanarak yapılan ihracatın maliyetinin sadece kullanılan işletme malzemeleri olduğu ve işgücü ve amortismanların, fiyata yansıtılmasa da reel anlamda bir kayıp olmadığı ortaya çıkmıştır. Bu miktara kadar verilen teşvikler makro açıdan reel bir kayıp olmadığı ve uluslararası piyasada avantajlar sağladığı için özellikle gelişmekte olan ülkeler bu uygulamalara ağırlık vermektedir (Çiloğlu, 2005: 5). Türkiye’nin özellikle 1980’li yılların başından itibaren uyguladığı ihracatı teşvik tedbirleri (bunların en önemlileri, vergi, resim ve harç istisnasıdır) sayesinde ihracatı her geçen yıl artan bir seviye yakalamıştır (Acinöroğlu, 2009: 160).

Hızlandırılmış amortisman yöntemi, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman olarak da bilinir. Bu usule göre amortisman ayrılması durumunda, iktisadi kıymetin iktisap edildiği ilk yıllarda daha fazla miktarda amortisman ayrılması nedeniyle enflasyonun olumsuz etkisini kısmen azalttığı söylenebilir. Çünkü bu yöntem, vergi matrahını ilk yıllarda azaltmakta ve dolayısıyla sabit kıymetleri enflasyonun olumsuz etkisinden

korumaktadır. Fakat zarar eden firmalar için bunu söylemek zordur. Azalan bakiyeler yöntemi, gerek teknik yetersizliği, gerek sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefleri kapsamaması ve gerekse sadece amortismanına tabi iktisadi kıymetleri enflasyona karşı korumaya yönelik kısmi bir düzeltme aracı olmaktan öteye geçmemesi bakımından birçok eleştiri almaktadır. Kaldı ki, işletmenin karlılık durumu, fiyat düzeyinde meydana gelen sürekli artışlar, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmaması gibi bir takım faktörler dikkate alınmadan uygulanması durumunda da vergisel avantaj sağlamadığı görülmektedir (Yeşilkaya, 2003).

Ülkeler tarafından uygulanan Ar-Ge yatırım teşviklerinin etkinliği birçok farklı yöntemle analiz edilebilmektedir. Bu analizlere göre, teşviklerin kısa dönemde olumlu etkisi yanı sıra uzun dönemde daha etkin olduğu tespit edilmiştir. Ülkeler arası karşılaştırmalar yapılmış ve özel sektör, kamu sektörü ve yurt dışı kaynaklar tarafından finanse edilen Ar-Ge'nin tamamının verimlilik artışına katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. OECD ülkelerinde, özel sektör AR-GE harcama düzeyinin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranının en fazla arttığı 1980 ve 1990'lı yıllarda en büyük verimlilik artışları kaydedilmiştir. Yine OECD ülkeleri üzerinde yapılan bir çalışmada, AR-GE stokunun %1 artırılması ortalama verimliliği % 0.05 - 0.15 arası bir oranda artırdığı ifade edilmektedir (OECD, 2001a: 55'den aktaran; Acinöroğlu, 2009: 161).

Teşvik edilen araştırmalar için en temel ekonomik gerekçe, araştırma ve yeniliklerden topluma oldukça büyük pozitif dışsal ekonomilerin yayılmasıdır. Diğer politikalar ve fikri mülkiyet hakları gibi yasal korumalar yenilikleri teşvik etmeye devam ederken vergi kredileri teşviklere ilave bir katkı sağlar. Araştırma olarak dikkate alınan faaliyetlerin, gerçekten pozitif dışsal ekonomilere sahip olmadığı yönünde endişeler bulunmaktadır. Fakat Ar-Ge'ye sağlanan krediler için ekonomik anlamda haklı sebepler bulunmaktadır (Horpedahl ve Pizzola, 2012: 26). Yukarıdakine benzer bir araştırmaya göre 1979-97 yılları arasında dokuz OECD ülkesinde, Ar-Ge vergi teşviklerinin Ar-Ge harcamaları üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Vergi kredileri vasıtasıyla Ar-Ge maliyetlerinin % 10 azalması kısa dönem AR-GE düzeyinde sadece % 1'lik bir artışa, uzun dönem Ar-Ge düzeyinde ise yaklaşık % 10'luk bir artışa neden olduğu tespit edilmiştir (Bloom ve diğerleri, 2000: 15-22).

Ülke kalkınması için önemli bir yere sahip olan yatırımları özendirmek için ülkeler yatırımlar üzerinden almaları gereken vergilerden kısmen veya tamamen vazgeçmektedirler. Ancak vergisel teşviklerin yatırım kararlarını ne ölçüde etkilediği kesin olarak bilinmemektedir. Yatırım kararlarını etkileyen faktörlere yönelik ABD’de “*Bölge Geliştirme - Mekan ve Tesis Planlaması Dergisi (Area Development - Site and Facility Planning Magazine)*” tarafından yapılan bir anket çalışmasında sonuçlar, sırasıyla aşağıdaki gibi çıkmıştır (Eser, 2011: 27):

- Şehirlerarası otobanlara erişim,
- Nitelikli işgücünün varlığı,
- İşgücü maliyetleri,
- Merkezi ve yerel teşvikler,
- İnşaat maliyetleri,
- Kurumlar vergisi oranı,
- Diğer vergisel indirimler,
- Enerji maliyetleri,
- Boş yatırım arazilerinin varlığı,
- Pazarlara yakınlık.

Yapılan bu anket çalışmasına göre yatırımları artırmak için uygulanan çeşitli vergi indirimlerinden önce girişimcilerin yatırım kararlarını etkileyen diğer bazı öncelikli faktörler bulunmaktadır. Teşviklerden önceki ilk üç sırayı ulaşım, nitelikli işgücünün varlığı ve işgücü maliyetleri almaktadır. Bu konuda önemli görülen kurumlar vergisi oranı ise altıncı sırada yer almaktadır. Bu sonuçlar, itibariyle yatırımlara uygulanacak bir vergi harcamasının yatırımları artıracağına yönelik kesin bir kanıt yoktur (Eser, 2011: 27). Benzer konuda OECD tarafından yapılan diğer bir araştırmaya göre, vergi harcamaları arzulanan yatırımlardaki artıştan daha fazladır. Çünkü, teşviklerle sadece ilave (marjinal) yatırımlar hedeflenmemekte ve teşvikler her halükarda yapılabilecek yatırımlara aktarılmaktadır. Sonuç olarak araştırma, hükümet açısından bu durumun bir israf olduğunu ve hedeflenen alanlarda her hangi bir artışın gerçekleşmeyeceğini belirtmektedir (Duran, 2003: 51 ve OECD, 1995: 30’dan aktaran; Acınoroğlu, 2009: 157). Bu araştırmalara göre, yatırımların teşvik edilmesinde vergi harcamaları her zaman belirleyici bir politika aracı olmamaktadır. Ancak, teşvik verilecek bir alanın iyi araştırılıp öncelikli olan sorunların

giderilmesi ve daha sonra vergi harcamaları ile desteklenmesi ile daha olumlu sonuçlar alınabilir.

Ekonomik büyümeyi başaran ülkelerin temel özellikleri, endüstriyel yapının iyileştirilmesi, rekabet gücünün artırılması, ekonomik büyümenin hızlandırılması, istihdamın artması ve gelir düzeyinin iyileştirilmesi için ekonomik yapılarının girişimci ve yenilikçi olduğu görülmektedir. Türkiye’de toplam işletmelerin yaklaşık yüzde 99,8’i KOBİ’lerden oluşmaktadır ve bu işletmeler toplam istihdamın yüzde 76’sına iş olanağı sağlamaktadırlar. Bu durumda, ülkemizde KOBİ’lere yönelik politikalar belirlenirken büyük bir özen göstermek önem arz etmektedir. Öncelikli olarak, finansman ve teknoloji sorunları ile rekabet gücünün arttırılmasına yönelik sorunların ortadan kaldırılmalıdır. Bu çerçevede eğitim, Ar-Ge, bilgi vs. desteği, teknoparklar, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgelerinin sayısı arttırılmalı, hızlı iş kurma süreçleri geliştirilmelidir (Özeroğlu, 2011: 113).

Piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde, hükümetler bir harcamanın yapılmasına karar vermeden önce, söz konusu harcamanın fayda ve maliyetlerini değerlendirmek, kamusal kaynakları kullanırken hukuka uygun hareket etmek, kamu hizmetlerini yerine getirirken çağdaş yönetim tekniklerinden yararlanmak ve faaliyet sonuçlarını kamuya açıklamak zorundadır. Vergi mükellefleri de hükümetlerin yaptıkları faaliyetlerin sebeplerini, etkilerini ve sonuçlarını değerlendirmek ve kanaatlerini buna göre oluşturmak durumundadırlar. Böylece doğru ve rasyonel vergi harcamaları ortaya çıkacak, kamu kaynakları etkin ve verimli kullanılmış olacaktır. Bu hem kendileri hem de milli ekonomi için büyük önem arz etmektedir (Mcdonald, 2010: 171).

3.1.2. Vergi Harcamalarının İstihdam Üzerindeki Etkisi

“Çalışma yoluyla gelir elde etmek/Making Work Pay” ifadesi, vergi ve sosyal yardım sisteminde yapılacak düzenlemelerle bir işe girmenin, bir işte çalışmaya devam etmenin, verimliliği artırmanın ve eğitim ve öğrenime yatırım yapmanın daha cazip hale getirilmesi anlamına gelmektedir (Dur, t.y.: 2-3). Son yıllarda, düşük ücretli çalışanları sübvans eden “çalışma yoluyla gelir elde etme (Make Work Pay)” politikalarına ilgi artmaktadır (OECD, 1999: 151).

Toplumda eğitim düzeyi düşük, vasıfsız kimselerin işgücüne kazandırılması amacıyla ülkeler bazı politikalar uygulamaktadırlar. Bu politikaların bir kısmı da vergi sistemi üzerinden yürütülmektedir. Vergi harcamaları, istihdamın artırılması veya toplumun iş bulmakta güçlük çeken kesiminin sisteme dahil edilmesi adına kullanılabilir. Bu bölümde, ülkelerin çalışmayı teşvik etmeye yönelik uyguladıkları vergi harcamalarından bazı örnekler incelenmeye çalışılacaktır.

3.1.2.1. Vergi Mahsubu

Kazanılan gelire vergi mahsubu (Earned Income Tax Credit (EITC)), ABD'nin düşük ve orta gelirli çalışanları için federal düzeyde uyguladığı bir vergi indirimidir. Federal gelir vergilerini düzenlemeye ilave olarak çalışmayı ödüllendirmek ve teşvik etmek için tasarlanmıştır. Kazanç geliri vergi mahsubu, iade edilebilir bir kredidir. Düşük gelirli bir işçinin gelir vergisi yükümlülüğü, onun için belirlenen kredi miktarını aşarsa Ulusal Gelir Merkezi (Internal Revenue Service) fazla kısım ödemeyi iade edecektir. Bir dolardan başlayarak maksimum değere ulaşınca kadar bir çalışanın kazanç geliri mahsubu, kazanılan her bir dolar ile artmaktadır. Bu uygulama, düşük gelirli çalışanları, çalışma yoluyla refaha çıkarmak ve çalışma saatlerini artırmak için teşvik eder (Center on Budget and Policy Priorities, 2012: 1).

Kazanılan gelir mahsubu, ABD'nin en geniş federal bütçe kaynaklı yoksullukla mücadele programıdır. Uygulamanın tipik olarak 2 amacı vardır: Birincisi, çalışan fakir ailelere geliri yeniden dağıtmak, İkincisi işgücü arzını teşvik etmek. İlk amaç, daha açık bir şekilde elde edilirken ikinci amaç, teorik ve ampirik olarak daha az kesin olmaktadır (Cancian ve Levinson, 2006: 1).

ABD'deki vergi mahsubu, vergi mükelleflerinin çocuklu olup olmamasına, tek çocuklu olmasına veya sınırlanan çocuktan fazla olup olmamasına göre farklılaşmaktadır. Uygulamaya başlandığı 1975 yılından beri birçok amaç taşımaktadır. Çalışma yoluyla gelir elde etme politikaları, hedeflenen grupların istihdamını artırmada ve dolayısıyla sosyal dışlanma riskini azaltmada başarılı olmaktadır. ABD'de kazanılan gelire vergi mahsubu uygulaması, istihdamı (özellikle de yalnız ebeveynlerin istihdamını) artırmak için bulunmuş, fakat toplam istihdamı artırmada etkin olamamıştır (OECD, 1999: 154-155).

Başkan Reagan, vergi mahsubunu “en iyi yoksulluk karşıtı, en iyi aile yanlısı ve en iyi yeni iş alanları açma önlemi” olarak açıklar. Kazanılan gelire vergi mahsubu uygulamasında, mükellefin sahip olduğu kredi miktarı onun vergi yükümlülüğünü aşarsa, yalnızca vergi faturası karşılanmaz, ayrıca kredi miktarı farkı için mükellef bir para iadesi de alır. Kazanç geliri vergi mahsubu, düşük ve orta gelirli aileleri çalışmaya teşvik eder, çünkü yalnızca çalışan aileler için geçerli bir kredidir (Nationatial Community Tax Coalition, 2012: 2).

Bu teşvik edici özellik, vergi mahsubunu oldukça başarılı yapmaktadır. Çalışmalar göstermektedir ki, özellikle güçlü bir iş gücü piyasasının varlığında kazanç geliri mahsubu, çalışma yoluyla refaha ulaşmak için oldukça fazla yalnız ebeveyni teşvik etmektedir. 250 şirket yöneticisi ve üniversite rektörleri arasındaki bir organizasyon olan Ekonomik Gelişme Komitesinin 2000 yılı kararı şöyledir: “*Kazanılan gelire vergi mahsubu, son yıllarda düşük gelirli kadınların istihdamının çarpıcı bir şekilde artmasında önemli bir güç olmaktadır*”. Bu uygulama, düşük ücretli ve düşük kazançlı çalışanların gelirlerini destekleyerek yoksulluğu azaltır (Center on Budget and Policy Priorities, 2012: 2).

Mevzuatta, bir mükellefin kazanılan gelire vergisi kredisi, mükellefin kazanılmış gelirinin belirli bir yüzdesine denk olacaktır (maksimum dolar miktarına kadar). Maksimum kredi miktarı, belirli bir gelir oranı üstündeki mükelleflere uygulanır ve belirli bir taban ötesinde mükellefin geliri arttıkça aşamalı olarak azalır. Ulusal Gelir Merkezi, mükelleflere yardım etmek için her yıl bu tabloları hazırlar ve onların işverenleri uygun kredi miktarını belirler (Froman, t.y.: 99).

Vergi mahsubu ayrıntılı olarak tanımlı yapılan mükelleflerin tümü için geçerlidir. Bu kredi, mükellefin vergi dilimine bağlı değildir. Doğrudan vergi yükümlülüğünden indirilir. Dahası, iade edilebilir bir kredidir ve bu yüzden vergi yükümlülüğü olmaması halinde de mükellefler bir iade alabilirler. Vergi mahsubu, belirli bir seviyenin altında gayri safi gelir elde eden, belirlenmiş mükellefler (bunlar sınırlandırılmış yatırım geliri ve kazanç elde edenler) için geçerlidir (Gravelle ve Hungerford, 2012: 25).

Vergi harcamalarının bir türü olan kazanılan gelire vergi mahsubu, çalışan düşük gelirliler için hayati destek sağlar. Çalışanlar ücretlerini desteklemek için vergi döneminde ilave bir indirim alırlar. Ancak bu, vergi harcamaları toplamının yalnızca yüzde beşine

denktir. Garip bir şekilde, pek çok ABD vergi harcaması yüksek gelirli lehinedir. Bunun sebepleri şu şekilde sıralanabilir (Howard, 2012: 2):

- Varlıklı işçilerin, emeklilik ve sağlık ayrıcalıklarını sunan şirketler için çalışması daha mümkündür. Buna karşın, çoğu düşük gelirli işçi, ayrıcalık sunmayan küçük işletmelerde çalışır ve bu nedenle bu ve benzeri vergi indirimlerinden yararlanamaz.
- Yüksek kazanç elde eden mükellefler yüksek vergi dilimlerindedirler. Bu yüzden, vergi dilimleri ortalama kazanç elde edenlere göre daha fazla değerlidir. Her biri 10 000 dolar konut ipotek faizi indirimine sahip iki aile düşünelim. Biri yüzde 33 gelir vergisi dilimindedir, fakat diğeri yüzde 15 vergi dilimine denk bir kazanca sahiptir. Yüksek gelirli aile, vergide 3,333 dolar tasarruf ederken düşük gelirli diğeri aile yalnızca 1,500 dolar tasarruf eder. Diğeri taraftan, konut satın alma pahalıdır ve konut vergi indirimi büyük veya ikinci bir ev satın alma gücüne sahip olanların da lehinedir.

3.1.2.2. Çalışan Aile Vergi Kredisi

Son yıllarda İngiltere’de uygulanan Çalışan Ailelere Vergi Kredisi (Working Families Tax Credit=WFTC), önemli bir amaca hizmet etmektedir. Farklı yaş gruplarındaki her bir çocuk için ailelere, vergi kredisi sağlanmaktadır. Ek olarak, çocuk bakım vergi kredisi ve haftada 30 saat ve üzeri çalışanlar için ekstra bir vergi kredisi bulunmaktadır. İngiltere’de Çalışan Ailelere Vergi Kredisi programının yüz binlerce kişiyi kapsadığı göz önünde bulundurulursa istihdam üzerindeki etkisi tahmin edilebilir. 1980’lerde çalışan ailelere vergi kredisi öncesi uygulanan Aile Kredisi (Family Credit) programının da istihdamı artırdığı söylenebilir (özellikle yalnız annelerin) (OECD, 1999).

Çalışan Vergi Kredisi (Working Tax Credit (WTC)), çalışan düşük gelirli bireylere yapılan bir ödemedir. İngiltere’de yaşayıp haftada yeterli saat çalışan ve yeterli düşük geliri olanlar bu krediden yararlanabilirler. Kişilerin durumlarına göre farklı şekillerde Çalışan Vergi Kredisi bulunmaktadır. Bunlar haftalık çalışma saatlerine, bekar olup olmamaya ve çocuk sahibi olup olmamaya göre değişebilmektedir (www.adviceguide.org.uk, 2012: 1).

Bu kredinin özellikleri: 1) Kamu gelirleri idaresi tarafından değerlendirilir ve idare edilir. 2) Çiftlerin seçimine göre kadın veya erkek tarafından talep edilir. 3) Kamu gelirleri idaresinden doğrudan veya işveren tarafından ücret yoluyla ödenir. 4) Her hafta için 16 saat veya daha fazla çalışılması kazancın devamını sağlar. 5) Haftada 30 saat çalışanlar için ekstra kredi sağlanır. 6) Altı aylık dönemde ödenir. 7) Net gelir 90 £'a ulaştığında azalmaya başlar. 8) Çocuk bakım maliyetlerine daha cömert bir şekilde yardım eder. Çalışan Aile Vergi Kredisini (WFTC), Ekim 1999 yılında Aile Kredisini yerine getirmiştir. ABD'deki Vergi Mahsubuna benzer bir uygulamadır (Strickland, 1998: 5-6). Çalışan Aile Vergi Kredisinin avantajları (Strickland, 1998: 10):

- Çalışma yoluyla gelir elde etmeyi teşvik eder ve asgari ücreti destekler.
- Potansiyel çalışma ile sağlanan gelirleri yükselterek çalışma teşvikini artırır.
- Bir sosyal yardımdan ziyade bir vergi kredisi olarak daha yüksek bir sonuç doğurur.
- Vergi sistemi ve maaş ile açıkça ilgisi kurularak çalışma ödülünün, refah olduğunu gösterir.
- Düşük gelirli ailelere hedeflenen yardımın ulaşmasının oldukça etkin bir yolu olabilir, böylece yoksulluk azalır ve aile güçlendirilir.

Çalışan vergi kredisi yalnızca çocuklu çalışan yüz binlerce kadın ve erkek için bir vergi kesintisi olmayacak ayrıca bazı düşük gelirli işçilerin kötü durumlarını ortadan kaldıracaktır. Bu sistemde aileler, yardımları doğrudan alabildikleri gibi maaşlarına da yansıtılabilmektedirler (Strickland, 1998: 11).

Çalışan aile vergi kredisi, Nisan 2000 yılında İngiltere'de, uygulanmaya başlanmıştır. Bu reformun amacı, düşük vasıflı aileleri çalışmaya teşvik etmek ve çocuklu düşük gelirli ailelere gelirin yeniden dağılımını sağlamaktır. Yararlanma koşulları çocuğun mevcut olmasına ve haftalık minimum çalışma saati şartına bağlanmıştır. Çalışan aile vergi kredisi önceki uygulamaya göre artırılan kapasitesine bir ilave de çocuk bakım kredisidir. İngiltere'deki çalışma ayrıcalıklarının önemli bir özelliği, kazanç geliri vergi mahsubuna göre vergi ve ayrıcalık sisteminin diğer unsurları ile daha yakın etkileşimde olmasıdır. Çalışan aile vergi kredisi reformu için iki etkin grup vardır: yalnız ebeveynler ve çocuklu

evli çiftler. Bu kredi, iş gücü piyasasındaki düşük gelirlilerin çalışmasına nüfuz etmek için tasarlanmıştır (Blundell ve diğerleri, 2002: 2).

2002 yılı tahminleri göstermektedir ki, daha önceki uygulama olan Aile Kredisine göre Çalışan Aile Vergi Kredisine, yaklaşık olarak yüzde 5.11 civarında yalnız annelerin iş gücü arzını artırmıştır, az miktarda da yüzde 0.57 kadar çiftlerdeki annelerin iş gücü arzı azalmıştır ve çiftlerdeki babalar ise yüzde 0.75 kadar iş gücü arzını artırmıştır. Toplamda bu değişiklikler, çocuklu işsiz ailelerin sayısında 99,000’den fazla bir düşüşe eşdeğerdir ve 81,000 işçinin iş gücü piyasasına katılımında net bir artıştır. Nisan 2003’de çocuk vergi kredisine (child tax credit) ve çalışan vergi kredisine (working tax credit) yürürlüğe konulduğunda, çocuklu ailelere verilen destek uygulamaları yenilenmiş ve çalışan aile vergi kredisine, çalışma vergi kredisine arasına alınmıştır (Brewer ve diğerleri, 2005: 1).

3.1.2.3. Çocuk Bakım Alanları İçin Yatırım Vergi Kredisine

Kanada’da, işçilerinin çocukları yararına izin belgeli çocuk bakımı alanları oluşturan işverenler, uygun şartları taşıyan çocuk bakım alanı harcamalarının %25’ine denk iade edilebilir “Yatırım Vergi Kredisine” almaya hak kazanır (Canada Revenue Agency, 2012).

2007 bütçesi ile önerilen bu kredi, mevcut yatırım vergi kredisine hükümlerinin parçası olarak dikkate alınmaktadır. Çocuk Bakım Alanları İçin Yatırım Vergi Kredisine (Investment Tax Credit For Child Care Spaces), mevcut veya yeni bir izinli çocuk bakım yerinde bir veya daha fazla çocuk bakım alanı oluşturan uygun işletmeler içindir. Bu önlem kanuna uygun harcamaların yüzde 25’ine denk bir yatırım vergi kredisine alabilecek mükellefler, Kanada’daki şirket sahipleri olacaktır. Ancak bu uygulama sonucunda istenilen oranda federal yatırım sağlanamamıştır. Bununla birlikte, Kanada raporundan edinilen vergi harcamaları verisi incelemesi bugüne kadar bu alanda minimal yatırım yapıldığını (her yıl 2,5 milyon dolardan daha az) göstermektedir (The Coalition of Child Care Advocates of BC, 2011: 15).

3.1.2.4. Vergi Harcamalarının İstihdam Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi

Çalışmayı teşvik eden bu tür politikalar, düşük ücretli işgücünü istihdam eden işverenin maliyetini azaltarak veya düşük gelirli işçilerin harcanabilir gelirlerini artırarak uygulanırlar. Çalışma yoluyla gelir elde etme politikaları, düşük gelirli kişilerin özelliklerini ifade eder. Bu özellikler; iş gücü piyasasından dışlanma, yüksek işsizlik riski ve çalışma sonucu düşük ücretler. Bu problemlere uzun dönemli çözüm, bireylerin kazançlarını artırmak ve işgücüne daha iyi hizmet içi eğitimin yanı sıra yüksek eğitim imkanları sunmaktır. Ancak çalışma yoluyla gelir elde etme politikaları, kısa ve orta dönemde, istihdamı artırmaya ve düşük verimli işçilere gelir sağlamaya yardım edebilmektedir. Bu politikaların diğer bir yararı da bu işçilerin toplumdan yabancılaşıp alt sınıf olma riskini azaltmasıdır (OECD, 1999: 151).

Ülkeler, çalışmayı teşvik etmek amacıyla vergi harcamaları uygulamaktadırlar. Kore’de, çalışma yoluyla gelir elde etme ile ilgili vergi harcama hükümleri yeni yürürlüğe konulmuştur. Kanada son zamanlarda bu hükümlerini yeniden yapılandırmış, fakat vergi harcaması olarak hesaplarına dahil etmemiştir. Ülkeler, çalışma yoluyla gelir elde etmeye yönelik vergi harcamalarını farklı şekillerde raporlamaktadırlar. Fransa vergi harcamalarını bir vergi programı olarak düşünür. ABD ve İngiltere, Kazanılan Gelir Vergi Kredisi’ni (Earned Income Tax Credit = EITC) gelir ve gider indirimi arasında ikiye ayırır (Minarik, 2009: 17). Bazı ülkelerde (Avustralya, Kanada gibi) iş gücüne katılımı teşvik etmek için çalışan ebeveynlere çocuk bakım teşvikleri de sağlanmaktadır (OECD, 1999: 155).

Çalışarak gelir elde etmeyi teşvik eden politikaların ifade edilen amaçları başarmadaki etkinliği, önemli oranda uygulandıkları ortamın ekonomik şartlarına bağlıdır. İstikrarlı makroekonomik durumun olduğu bir ekonomide, işverenlerin daha fazla işçi istihdam etmesini ve iş gücünün piyasaya girmesini teşvik eden maliye politikalarının başarı şansı artar. Çalışarak gelir elde etme politikalarının başarısı önemli ölçüde, işsizlere sağlanan faydaların büyüklüğü ve yönetimi, vergi sistemi, istihdam koruma yasası ve kanuni minimum ücret gibi politikaların durumuna da bağlıdır. Geleneksel politikalarda nispeten yüksek ücret alanlar teşvik edilmektedir. Daha etkin çalışarak gelir elde etme

uygulaması, bordro vergilerindeki kesintiler veya ücret sübvansiyonları aracılığıyla işçi talebini canlandırmak olacaktır (OECD, 1999: 158).

Eğer vergi reformları yeterince iyi planlanabilirse büyüme taraftarı bir vergi yapısı ile sosyal adalet bir arada bulunabilir. İşgücü vergileri çoğunlukla yüksektir ve vasıfsız işçilerin sürekli işgücü piyasasından dışlanarak zarar görmesine sebeptir. Yüksek işgücü vergileri (sosyal sigortalar primi), vasıfsız işçilerin iş bulma imkanını azaltabilmektedir. (European Union , 2011: 12).

Türkiye’de yayınlanan vergi harcama listelerinde istihdamın teşvik edilmesi amacıyla uygulanan vergi harcamalarından bazıları aşağıda sıralanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012a):

“Köylerde, münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri”(m.23/1)

“3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri”(m.23/12)

“Yüz ve daha az işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki amatör sporcuya ödenen ücretler”(m.23/15)

“Münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75’i geçmemek üzere indirimli uygulanması”(Geçici madde 4)

“Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu Kanunun 2 nci maddesi kapsamındaki il ve ilçelerdeki işletmelerinde çalıştırdıkları işçilerin en az 10 işçi olması şartıyla bu işletmelerde çalışan işçilerin gelir vergisi stopajları toplamının organize sanayi bölgelerinde tamamı diğer yerlerde ise %80’inin kanunda belirtilen sürelerle sınırlı olmak üzere terkin edilmesi”(Madde 3/A)

Yukarıdaki maddelere bakıldığında istihdama verilen destek çoğunlukla dolaylıdır. Örneğin; madde 23/1’de köylerde el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri ayrıcalığında köyde yaşayanların, bulundukları yerlerde istihdam edilerek şehre göç edilmesinin önüne geçilmek istenmektedir.

Diğer taraftan yukarıdaki vergi harcamalarının her biri işletmelere çeşitli avantajlar sağlamaktadırlar. Vergi harcamaları işletmeler bünyesinde kullanılmakta bunlar haricinde kişiye yönelik bir istihdam olanağı bulunmamaktadır. Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında vergi harcamaları, bireylerin çalışmasına engel olan unsurları kaldırmaya yöneliktir. Örneğin; çocuklu anne-babanın istihdamını kolaylaştıracak kreşlerin, çocuk bakım alanlarının işletmelerce sunulması teşvik edilmektedir. Benzer şekilde, İngiltere haftalık çalışma saatini aşan mükelleflere ilave olarak çocuk bakım kredisi sunmaktadır. Diğer taraftan, diğer ülke uygulamalarına bakıldığında, çalışmayan kesimi ekonomik hayata dahil edebilmek amacıyla haftalık belirlenen sürede çalışıp belirli bir gelir elde edenlere vergi avantajları sağlanılmaktadır.

3.1.3. Vergi Harcamalarının Bütçe Üzerindeki Etkisi

Özellikle 1980’lerden itibaren vergi oranlarında büyük indirimler yapılmasına rağmen OECD ülkeleri genelinde, vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasıla içindeki payı yıllar itibariyle artış göstermiştir. Ortalama olarak en yüksek gelir vergisi oranı 13 puan, kurumlar vergisi oranı 10 puan azalmıştır. Oranlardaki düşüşlere rağmen vergi gelirlerinde artışlar olmuştur. Bunun nedeni, genel olarak vergi oranlarındaki indirim karşılığında, vergi tabanı genişletilerek oran düşüşünden kaynaklanan kayıplar telafi edilmiştir. Vergi tabanının genişlemesi, ülke ekonomisinin büyümesi ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması yanı sıra, vergi sistemindeki istisna, muafiyet, vergi oran kolaylığı gibi vergi harcamalarının büyük ölçüde kaldırılması ile gerçekleştirilebilir (Hamzaçebi, 2001:2).

Vergi harcamaları, vergi tabanının daraltması nedeniyle, bütçe üzerinde vergi gelirlerini azaltıcı etkiye sahip olabilmektedir. Bununla birlikte, vergi harcamaları, amacına uygun olarak hazırlanıp uygulanırsa, milli tasarrufun bir kısmını verimli yatırımlara yönlendirebilir, dolayısıyla üretimi artırabilir ve böylece iş ve çalışma alanlarını genişleterek, vergi geliri kaybını telafi ettiği gibi, uzun vadede vergi gelirlerinin önemli oranda artmasını da sağlayabilir (Mcdonald, 2010: 174-178).

Aşağıdaki tablolarda çeşitli ülkeler için vergi harcamalarının yol açtığı gelir kaybı ve bu gelir kaybının toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. Bu amaçla, toplam vergi harcamalarının (TVH) toplam vergi gelirleri (TVG) içindeki payına göre ülkeler değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Amerika Birleşik Devletlerinde, 2008 ve 2009 yılında yaşanan küresel kriz, vergi harcamalarını artıran bir faktör olmuştur. Krize çözüm olarak sunulan kurtarma paketlerinde gelir vergisi açısından oran indirimine benzer uygulamalar bulunduğu için 2008 yılından itibaren vergi harcamaları artış göstermiştir (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 361).

Tablo 20: ABD’de Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı

Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyon\$)					
ABD	Yıllar	2007	2008	2009	2010
	TVH	932.800	981.926	1.029.627	1.107.790
	TVG	3 889 727	3 738 778	3 351 962	3 589 898
	TVH/TVG	%23.98	%26.26	%30.72	%30.86

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012b; Office of Management and Budget 2009: 288-291.

Tablo 20’ye göre ABD, toplam vergi gelirlerinin 2008 yılında %26’sı, 2009 yılında %30,7’si ve 2010 yılında %30,9’u kadar vergi harcaması uygulamıştır. 2007-2010 yılları arasında vergi harcamaları miktar ve toplam vergi gelirleri içindeki pay olarak sürekli artmaktadır. Buna karşın, vergi gelirleri 2008 yılında ve 2009 yıllarında azalma göstermiştir. Fakat 2010 yılına gelindiğinde hem vergi harcamaları hem de vergi gelirleri artmıştır. Toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri içindeki payı ise ortalama olarak %28’dir.

Avustralya’da, toplam vergi harcamaları, toplam vergi gelirleri ve toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 21: Avustralya Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı

Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyon\$)				
	Yıllar	2008	2009	2010
Avustralya	TVH	111.911 (2008-09)	116.422 (2009-10)	111.664 (2010-11)
	TVG	283 532	259 954	328 933
	TVH/TVG	%39.48	%44.78	%33.95

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012b; The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 9.

Tablo 21’e göre Avustralya’da vergi harcamaları 2008-09 döneminden 2009-10 dönemine gelindiğinde artmış, 2010-11 dönemine gelindiğinde ise azalmıştır. Vergi gelirleri, 2009-10 yılında vergi harcamaları artarken azalmış ve 2011 yılında artmıştır. Avustralya’da toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık %39 kadardır.

Kanada, diğer ülkelere göre toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı en yüksek olan ülkedir. Vergi gelirlerinin yaklaşık %36,85’ine yakın bir miktarda vergi harcaması uygulamasına sahiptir. 2009 yılı için toplam vergi harcamaları toplanan vergi gelirlerinin yaklaşık % 40’ıdır. 2009 yılında Kanada vergi harcamaları diğer yıllara oranla daha büyük bir artış göstermiştir. Bu artış küresel kriz dolayısıyla kişisel gelir vergisinde 2008 yılında oran indirimine gidilmesidir. Bu uygulama haricinde, yoksullara ve dar gelirliye yönelik vergi harcamaları getirilmesidir (Karakurt, 2010’dan aktaran; Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 353).

Tablo 22: Kanada Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı

Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyon\$)					
Kanada	Yıllar	2007	2008	2009	2010
	TVH	183.679	163.359	171.544	175.547
	TVG	477 052	480 886	435 657	496 439
	TVH/TVG	%38.5	%33.9	%39.4	%35.6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012b; Tax expenditures and Evaluations 2011: 14-28.

İngiltere’deki vergi harcamalarının yer aldığı 2009 yılı Mali Durum ve Bütçe Raporu (Financial Statement and Budget Report)’nda, 2006-07 ve 2007-08 dönemi tahminleri yer almaktadır. Bunun haricinde Hazine tarafından 2010-11 ve 2011-12 dönemi vergi harcama tahminleri yayınlanmıştır. Bu verilere göre İngiltere vergi harcamaları, 2008 yılından 2011 yılına gelindiğinde arttığı görülmektedir. Vergi harcamalarındaki artış karşısında da vergi gelirleri 2009 yılında azalış göstermiş, 2010 ve 2011 yılında tekrar artmıştır. Yukarıdaki verilere göre ortalama olarak İngiltere, vergi gelirlerinin %16,3’ü kadar vergi harcaması uygulamaktadır.

Tablo 23: İngiltere Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı

Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyon £)					
İngiltere	Yıllar	2008	2009	2010	2011
	TVH	79.300 (2008-09)	75.125 (2009-10)	—	95.920 (2010-11)
	TVG	516.300	478.700	511.200	538.800
	TVH/TVG	%15.36	%15.69	—	%17.80

Kaynak: OECD, 2013; HM Revenue & Customs, 2009: 13-16; HM Revenue & Customs, 2012; Financial Statement and Budget Report 2009: 177-178.

Türkiye, özellikle 2007 yılı sonrası toplam vergi harcamalarının tutarını her yıl yayınlamaktadır. Aşağıdaki tabloda son beş yılın toplam vergi harcamaları, toplam vergi gelirleri ve toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır.

Tablo 24: Türkiye Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirlerine Oranı

Toplam Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (TL)						
Türkiye	Yıllar	2008	2009	2010	2011	2012
	TVH	12.443.818.114	13.661.434.845	15.002.483.038	17.565.717.673	19.230.425.934
	TVG	187.504.321.000	220.602.859.000	212.555.871.000	250.769.413.000	300.995.224.000
	TVH/TVG	%6.64	%6.19	%7.06	%7.00	%6.39

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri (2009 ve 2011) (B cetvelleri)
<http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html>.

Tablo 24’e bakıldığında Türkiye’deki vergi harcamalarının da diğer ülkelerde olduğu gibi artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Ancak diğer ülkeler ile kıyasladığımızda toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranının çok düşük kaldığı görülmektedir. Bu oran, diğer ülkelerde ortalama olarak %30 civarında iken Türkiye’de %7 gibi çok düşük bir seviyededir. Bunun bir sebebi, tam anlamıyla vergi harcama hesaplamalarının yapılamamasından kaynaklanmaktadır.

Son yıllarda Türkiye’de, vergi harcamalarına yönelik bazı düzenlemeler yapılmıştır. Buna rağmen, vergi sistemimizde önemli düzeyde vergi harcaması olduğu bilinmektedir. Ülkemizdeki vergi harcaması uygulamalarının en önemli özelliklerinden biri vergi kanunları dışındaki pek çok kanunda da vergi harcaması niteliğinde vergi teşvikleri bulunmasıdır (Hamzaçebi, 2001: 3). Bununla birlikte, 2009 yılı sonrası vergi harcamaları daha fazla artmıştır. Bunun nedeni, küresel krize önlem olarak çıkarılan 5838 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”dur. Bu kanun ile gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisine yönelik birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden bazıları kısaca aşağıdaki gibidir:

- AR-GE ve destek personelinin araştırma ve geliştirmeye yönelik yaptıkları çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerine ilişkin düzenlemeler. Bu hükümle, personel nezdinde sağlanan vergi teşviki belli bir süre için işverene bırakılmaktadır (Biyar, 2009: 1).
- 5838 sayılı kanun ile getirilen indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulamasıyla, ikinci fıkrada belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Yatırıma katkı tutarı, kanundaki yatırımların, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla devlet tarafından karşılanacak tutarıdır. Bu hüküm hem kurumlar vergisi mükelleflerine hem de gelir vergisi mükelleflerine uygulanabilecektir (Biyar, 2009: 1).
- 5838 sayılı Kanun'un KDV Kanunu ihracat teslimlerine yönelik yeni uygulamasına göre, 2009 tarihinden itibaren; malların yetkili gümrük antreposu işleticilerine tevdi edilmesi de ihracat teslimi olarak kabul edilecektir. Bu kapsamda daha önce yalnızca yurt dışına gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepolarına mal konulması ihracat teslimi sayılırken, 2009 yılından itibaren malların yetkili gümrük antreposu işleticilerine tevdi edilmesi de ihracat teslimi sayılacaktır. Böylelikle KDVK'nun 11. maddesinde ihracat teslimlerinin KDV'den istisna olduğu hükmü niteliğinde işlem görecektir. Bu değişikliğin yetkili gümrük antrepolarının işleyişine yönelik belirlemeler yapılmak suretiyle, yetkili gümrük antrepolarına işlerlik kazandırılması amacıyla yapıldığı belirtilmektedir (Çakıl, 2009).
- Ayrıca, Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararnamenin eki Karar'la belirlenen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesindeki kazanç ve iratlardan (Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları) yapılacak vergi tevkifat oranlarında da düzenlemeye gidilmiştir. Belirtilen Kararname ile sadece gerçek kişilere (kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar dahil) yönelik olarak yapılacak tevkifatlar düzenlenmiştir (Sirküler, 2009'dan aktaran; Kayalıdere ve Mastar Özcan, 2012: 350).
- Bu kapsamda değerlendirilebilecek diğer bir düzenleme 5904 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" dur. Bu kanun

ile Gelir Vergisi Kanunundaki düzenlemeler kısaca aşağıdaki gibidir (Kayalıdere ve Mastar Özcan, 2012: 350-351);

- İktisadi işletmeler hariç, **Türkiye Kızılay Derneği**'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamının, beyan edilen gelirlerden indirilebilmesine hükmedilmiştir. Buna göre, düzenlemeyle birlikte nakdi bağışların indirimi sınırsız olarak öngörülürken, aynı bağışların beyan edilen gelirden indirimine olanak sağlanmamıştır.
- Tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak ve geliştirmek üzere oluşturulan tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin teşviki amacıyla, 5300 sayılı Kanun ile düzenlenen ürün senetlerinin alım ve satımından elde edilen kazançların, 31.12.2014 tarihine kadar **gelir ve kurumlar vergisinden** istisna edilmesine hükmedilmiştir.

Türkiye’de 2011 yılı için kanunlara göre toplam vergi harcamaları, vergi gelirleri ve ilgili oldukları gelir türleri içindeki payı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 25: Türkiye’de Kanunlara Göre Vergi Harcamalarının Vergi Gelirlerine Oranı (2011)

	Toplam Vergi Gelirleri	Toplam Vergi Harcamaları	Vergi Harcamaları /Vergi Gelirleri
TOPLAM	250.769.413.000	17.565.717.673	%7.00
Gelir Vergisi	48.951.204.000	10.818.483.850	%22.10
Kurumlar Vergisi	25.359.580.000	3.968.104.044	%15.65
Katma Değer Vergisi	82.132.397.000	947.943.284	%1.15
Özel Tüketim Vergisi	61.196.476.000	289.057.072	%0.47
Diğer	33.129.756.000	1.542.129.423	%4.65

Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü 2012, <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html>.

Tablo 25'e göre, matraha dahil edilmeyen gelirler en fazla gelir vergisinde (%22.10) ve sonra kurumlar vergisindedir (%15.65). Buna karşın, en az matrah kaybı ilk olarak özel tüketim vergisine (%0.47) sonrasında ise katma değer vergisine (%1.15) aittir. KDV'de toplanan vergi gelirlerinin sadece %1.15'i kadar miktar vergilendirilmemiştir. Vergi gelirleri açısından bakıldığında ise en büyük paya sahip olanlar KDV ve ÖTV' dir. Bu durum, Türkiye'de vergi gelirlerinin toplanılmasında dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilere yüklenildiğinin bir göstergesi olmaktadır.

3.2. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri

Devletin topladığı vergileri etkin, verimli ve kaliteli bir kamu hizmetine dönüştürmesi şeffaf, adil ve hesap verebilir bir devlet anlayışı yanı sıra güçlü bir “devlet-birey” ilişkisinin kurulmasını sağlar (McDonald, 2010: 171). Ayrıca toplanan vergilerin toplumun hangi kesimi üzerinde kaldığı da önemlidir. Vergi harcamaları konusu gelir dağılımını önemli ölçüde etkilemektedir. Vergi harcamaları ile belirli bir kesime veya faaliyete sağlanan teşvikler, teşvik sağlanan kesim üzerindeki verginin azalması ve azalan bu vergilerin toplumun başka ve genellikle daha düşük kesimi üzerinde kalması sonucunu doğurmaktadır. Vergi harcamaları, toplumun düşük gelirli kesiminin konut edinmesine yardım etmek, bireylerin temiz ve sağlıklı bir çevrede yaşamasını sağlamak, toplumun eğitim düzeyini artırmak gibi sosyal amaçları gerçekleştirmek için kullanılabilir. Bu bölümde de vergi harcamalarının sosyal açıdan kullanım alanları, amaçları ve etkileri incelenmeye çalışılacaktır.

3.2.1. Gelir Dağılımı ve Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi

Vergi harcamaları ile gelir dağılımı ve vergi adaleti arasındaki ilişki net değildir. Vergi harcamalarının azaltılması gerektiğini savunanlara göre, vergi boşluklarının kapanması adil bir büyümeyi teşvik edecek ve gelir eşitsizliğini azaltacaktır. Esas olarak, yüksek gelir gruplarına yarar sağlayan vergi harcamalarının azaltılması hem marjinal vergi oranlarında indirim sağlayarak uzun dönem kişi başı GSYİH hem de daha adil bir gelir dağılımı için faydalı olacaktır. Vergi indirimleri, sıklıkla kaynak dağılımını da bozmaktadır. Böylece toplum için kullanılabilecek kaynakların, verimsiz alanlara yönlendirilerek israfına neden olunabilmektedir (OECD, 2012: 10).

Diğer görüşe göre ise, yüksek gelirli vergi harcamalarından daha fazla yarar sağlarlar, fakat vergi sisteminin artan oranlılığı yüksek olmazsa yüksek gelirli mükellefler vergi harcamalarından faydalanamayacaklardır. Ayrıca vergi harcamalarından yalnızca zenginler de yararlanmamaktadırlar. Daha genel olarak, vergi harcamalarına ilişkin akılda tutulması gereken en önemli konu, vergi harcamalarından verginin büyük kısmını ödeyen zenginlerin fayda sağlayıp sağlamadığı değildir. Önemli olan vergi harcamalarının ekonomideki etkinsizliklere yol açan davranışları bozup bozmadığıdır (Furchtgott-Roth, 2012: 1). Örneğin, yatırım indirimi alan bir girişimcinin, vergi yükünün yüksekliği oranındaki indirim dolayısıyla sermayenin karlılığı artmaktadır. Bu bakımdan yatırım indiriminin teşvik edici rolü, daha çok, yüksek vergi ödeyen mükelleflerde kendisini göstermektedir (Haskırış, t.y: 203).

Bir vergi sisteminin adaletli olup olmadığı yatay ve dikey adalet ilkelerinin uygulanabilirliği ile test edilmektedir. Eşit gelir elde eden mükelleflerin aynı vergiyi ödemeleri yatay adalet ilkesini, farklı gelir elde edenlerin farklı vergilendirilmesi dikey adalet ilkesini ifade eder. Her iki adalet kriteri de Türk vergi sisteminde bozulmuş durumdadır. Bunun nedeni, kanundaki vergisel boşluklardır. Yasal olarak, aynı gelir dilimine girip, aynı oran üzerinden vergilendirilmesi gereken mükelleflerden bir kısmı, aşırı vergisel teşvikler, hızlandırılmış amortisman yöntemleri ve diğer vergi harcamaları gibi ayrıcalıklardan yararlanmaları nedeniyle daha az vergi öderler. Dikey adalet ilkesinin bozulmasına da şöyle bir örnek verilebilir; farklı gelir elde eden iki mükelleften birisi gelirini vergisiz devlet tahvilleri ya da repodan elde eder ya da sembolik bir oranda vergi oranına tabi olursa, düşük gelirli diğer mükellefe göre son derece az bir vergi öder. Türk vergi sisteminde yatay ve dikey eşitliğin bozulduğuna ilişkin bu iki örnek haricinde daha sayısız örnekler verilebilir (<http://www.ekodialog.com>).

Kamu ekonomisinin fonksiyonları, kamu harcamalarının büyüklüğü ve vergi yükü arasındaki ilişkileri konu alan araştırmalarda, bir ülkenin sosyoekonomik gelişmişlik düzeyi ile toplam vergi yükü arasında doğrudan ve yakın bir ilişki olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca vergi yükü yüksek ülkelerin daha yüksek refah düzeyine sahip oldukları görülmektedir (Şenatalar, 2003'den aktaran; Özkara, 2004a: 171). Gayri safi yurt içi hasılda sosyal güvenlik payları dahil olmak üzere toplam vergi gelirlerinin payını

gösteren verginin GSYİH'ya oranı, toplam vergi yükünü ölçmede kullanılan başlıca göstergedir. Bununla beraber, bu göstergenin, ülkeler arasında zaman içinde karşılaştırma yapılmasında eksiklikleri bulunmaktadır. Vergi/GSYİH oranının seviyesini etkileyebilen faktörler arasında şunlar bulunmaktadır: ülkelerin doğrudan devlet harcaması yerine vergi harcamaları yoluyla sosyal ve ekonomik yardım sağlama dereceleri ve sosyal transferlerin vergiye tabi olup olmamaları (Joumard'dan çeviren; Karabacak, 2001: 6). Vergi harcamaları, yöneldikleri alanda faaliyet gösteren mükelleflerin vergi yüklerini azaltırlar. Ancak genel olarak vergi sisteminin vergi yükünü azalttıklarını söylemek zordur. Çünkü hükümet vergi harcamaları ile belirli faaliyetleri veya mükellefleri teşvik etmesi sonucu uğranılan kaybı telafi etmek için diğer bazı mükelleflerin vergi yükünü artırabilmektedir. Aşağıdaki tabloda ülkeler itibarıyla vergi harcamalarındaki değişim ile gelir vergisi ve kurumlar vergisinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki paylarındaki değişim gösterilmektedir.

Tablo 26: Vergi Harcamaları ve Vergi Yüğü Açısından Ülkelerin Kıyaslanması

Ülke			2007	2008	2009	2010
Kanada (m\$)	Gelir ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları	GV	-	119.587	129.337	134.210
		KV	-	281.482	25.262	24.662
	GV ve KV gelirlerinin GSYH içindeki payı	GV	12.3	12	11.4	10.8
		KV	3.5	3.4	3.4	3.3
	GV ve KV gelirlerinin Toplam vergi gelirleri içindeki payı	GV	37.1	37.1	35.4	34.9
		KV	10.6	10.4	10.6	10.7
Avustralya (m\$)	Gelir ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları	GV	11.846 (2007-08)	11.560 (2008-09)	14.006 (2009-10)	12.197 (2010-11)
		KV	6.423 (2007-08)	6.726 (2008-09)	8.313 (2009-10)	9.035 (2010-11)
	GV ve KV gelirlerinin GSYH içindeki payı	GV	10.9	10.2	9.6	9.6
		KV	6.9	5.9	4.8	4.8
	GV ve KV gelirlerinin Toplam vergi gelirleri içindeki payı	GV	36.6	37.6	37.4	38.6
		KV	23.1	21.7	18.7	18.5
ABD (m\$)	Gelir ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları	GV	753.160	802.816	846.925	897.226
		KV	183.460	96.050	101.260	109.420
	GV ve KV gelirlerinin GSYH içindeki payı	GV	10.6	10	8.1	8.1
		KV	3	2	1.8	2.7
	GV ve KV gelirlerinin Toplam vergi gelirleri içindeki payı	GV	38	38.2	33.6	32.8
		KV	10.8	7.5	7.4	10.8
Türkiye (TL)	Gelir ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları	GV	7.107.631.294	7.779.571.360	9.729.876.052	9.158.728.870
		KV	3.173.053.321	2.857.719.756	2.439.580.243	2.850.639.295
	GV ve KV gelirlerinin GSYH içindeki payı	GV	4.1	4	4	3.7
		KV	1.6	1.8	1.9	1.9
	GV ve KV gelirlerinin Toplam vergi gelirleri içindeki payı	GV	17	16.5	16.4	14.3
		KV	6.8	7.3	7.7	7.4

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>; Office of Management and Budget 2009: 293-296; The Australian Government the Treasury 2011: 5; Tax Expenditures and Evaluations 2011: 14-16; <http://www.bumko.gov.tr>

Tablo 26'ya göre, ülkelerin gelir ve kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamaları genel olarak artış göstermesine rağmen, gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalmayıp artış göstermektedir. Ayrıca gelir vergisinde yer alan vergi harcamaları kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarından daha fazla olmasına rağmen, gelir vergisi gelirlerinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içerisindeki payı daha fazladır. Vergi harcamaları dolayısıyla katlanılan gelir kaybı diğer mükelleflerin vergi yükünü artırabilmektedir. Yani vergi harcamaları yöneldikleri mükellefler adına vergi yükünü azaltırken diğer bazı mükelleflerin vergi yükünü artırabilmektedir. Örneğin; Türkiye'de vergi harcamaları dolayısıyla vergi tabanının dar olmasına rağmen vergi gelirleri de artmaktadır. Vergi gelirlerindeki bu artışın daralan matraha uygulanan yüksek vergi oranlarından kaynaklandığı söylenebilir (Demirli, 2011: 62).

Vergi istisna ve muafiyetlerinin yoğun bir şekilde uygulanması sonucu vergi tabanının daralması ve kayıtdışılık artacaktır. Teşvikler sonucu vergi harcamaları vergi yükünü değiştirmektedir. Türkiye'de vergi istisnalarının yoğun olarak uygulanılması sonucu vergi yükü diğer ülkelere göre oldukça düşük kalmıştır (Özkara, 2004a: 171). Yukarıdaki tabloya bakıldığında 2010 yılı için diğer ülkelerin toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payı ortalama yüzde 35'lerde iken Türkiye için bu oran yüzde 14'dedir. Yine kurumlar vergisinde yüzde 10'larda olan oran Türkiye için 2010 yılında yüzde 7,4 düzeyinde kalmıştır.

3.2.2. Çevre Üzerindeki Etkisi

Çevre kirliliği, insanların doğal çevreye yaptığı aşırı müdahaleler ve yoğun ekonomik faaliyetler sonucu ortaya çıkmaktadır. Plansız şehirleşme, sanayileşme, yoğun turizm ve tarımsal kalkınma hedefleri, çevre duyarlılığının yeterince gelişmemiş olması, daha fazla üretme ve tüketme eğilimleri, çevreye duyarlı olmayan yöntemlerle üretimin yapılması vb. kirliliğin artmasına neden olmaktadır. Bu olumsuz etkileri azaltabilecek önlemler alınmadığında, kirlilik, toprak, su ve hava gibi ortamların kalitesini bozacak ve sonuçta bütün ekonomik faaliyetlerin temel yürütücüsü insanların yaşamı ve besin güvenliğini de tehlikeye düşürecektir. Çevre kirliliği, insanın yaşam kalitesini olumsuz

etkilemektedir. Çünkü yaşam kalitesi, ekonomik faaliyetlerin düzeyi ve çevre değerleri ile çok yakından ilişkilidir (Tanrıvermiş, 1997: 303).

Ülkelerin çevre kirliliğinin azaltılması amacıyla yaptıkları çalışmalarda çevreyi korumaya yönelik vergi harcamaları, giderek artan bir öneme sahip olmaktadır. Vergi harcamaları bu anlamda çevre dostu alanları teşvik etmek, zarar verenleri negatif vergi harcaması yoluyla cezalandırmak için kullanılabilir. Ülkeler çevre dostu davranışları teşvik etmek için indirimli vergi oranları, indirimler veya diğer vergi harcaması türlerini uygulamaktadırlar. Örneğin, Kanada otomobillerin neden olduğu negatif dışsallıkları azaltmak amacıyla toplu taşımayı teşvik etmektedir. Düzenli olarak toplu taşımayı tercih eden abonman yolcular bu maliyetleri için vergi kredisi ayrıcalığına sahiptirler. Ayrıca temiz enerji üretimine veya enerji tasarrufuna yönelik yatırım yapan işletmeler hızlandırılmış sermaye maliyeti ayrıcalığından yararlanabilmektedirler (Unided Nation, 2012: 49). Kanada gibi diğer bazı ülkelerde vergi harcamalarını bu amaçla kullanmaktadırlar.

Kamu müdahalesi olmaksızın firmaların veya bireylerin çevresel zararları dikkate alması için bir gerekçe olmayacaktır. Çünkü çevreye verilen zararın etkileri pek çok insana yayılırken, çevreyi kirletenler için bunların doğrudan maliyeti yoktur veya çok azdır. Dolayısıyla genel olarak çevrenin korunması kolektif bir eylem gerektirir ve genellikle hükümet tarafından gerçekleştirilir (OECD, 2011b: 2). Bu bölümde ülkelerin çevreyi korumaya yönelik uyguladıkları çevresel vergi harcamaları incelenilmeye çalışılacaktır.

3.2.2.1. Atık Tesislerinin Kurulması

Yaşamın ve ekonomik faaliyetlerin sonucu olarak çevre kirliliği ortaya çıkmaktadır. Bazı ülkeler çevre kirliliğini kazanca dönüştürebilmektedirler. Örneğin, İsveç atıklardan enerji üretimi gerçekleştirmektedir. Ülkenin %20 ısınma ihtiyacı (yaklaşık 810.000 ev) ve %6 elektrik ihtiyacı (yaklaşık 250.000 ev) çöplerden sağlanmaktadır. Ülkede çıkan çöplerin ise sadece %4'ü geri dönüşüm yapılamamaktadır. Hatta son yıllarda çöpü biten İsveç, atıklardan elde ettiği enerjiyi koruyabilmek için geri dönüşüm altyapısı olmayan ülkelere yılda 800.000 ton çöp ithal etmeyi planlamaktadır. Geri dönüşüm konusunda oldukça bilinçli olan İsveç halkı, yeterince çöp üretemeyince, çöplerden önemli miktarda

elektrik ve ısı üreten İsveç hükümeti, atık ithalatı yapmayı düşünmektedir (<http://www.tutev.org.tr>).

Ülkeler vergi harcamaları yoluyla atıkların azaltılması ve mümkünse değerlendirilmesini teşvik etmektedir. Aşağıda ABD ve Avustralya’da atıkların değerlendirilmesine yönelik iki vergi harcaması türü açıklanılmaya çalışılacaktır.

Su, Atık Su ve Tehlikeli Atık Tesislerinin İnşası İçin Bonolara Ödenen Faizin İstisna Edilmesi: ABD’de tehlikeli atıkların yok edilmesi, temiz su temini ve atık sular için kurulacak tesislerin inşasını finanse etmek için kullanılan merkezi ve yerel bonolardan sağlanan faiz geliri vergiden muaftır. Bono faizleri vergiden muaf olduğu için alıcılar, vergilendirilebilir menkul kıymetlerdeki faizlerden daha düşük vergi oranlarını kabul etmeye isteklidirler. Pek çok araştırmacı atık su, su, tehlikeli atıklar uygulama tesislerinin devlet veya yerel yönetimlerce sağlanabileceğini ifade eder. Çünkü tesislerin faydası ülke ve yerel yönetim sınırları ötesine genişler. Vergi harcamaları vasıtasıyla uygulanan bu federal sübvansiyon, daha fazla mükellefe maliyet dağılımı sağlayarak yatırım artışını teşvik edebilir (Congressional Research Service, 2010: 584).

Çevresel Etki Çalışmaları ve Çevresel Koruma Faaliyetleri İçin İndirim: Bu vergi harcaması Avustralya’da uygulanmaktadır. Eğer kirlilik veya atık, mükellefin işletmesinin faaliyetleri sonucu ortaya çıkmışsa veya mükellefin işletmesinin alanı üzerinde ise atık işletilmesi veya kirlilik kontrolü için kullanılan harcamalar gider yazılabilir. Benzer şekilde, ortaya çıkması muhtemel kirliliği engellemek için yapılan harcamalar da doğrudan doğruya kazançtan indirilebilir. Ayrıca uygun bir çevresel etki çalışmasını kapsayan harcama, ilgili olduğu proje süresince veya 10 yıldan daha az bir sürede indirilebilmektedir (The Australian Government the Treasury 2011, 2012: 107).

3.2.2.2. İklim Değişim Vergisi

İngiltere, geleneksel bir faaliyet olarak iklim değişikliklerine yönelik vergi politikası uygulamaktadır (OECD, <http://www.oecd.org/unitedkingdom>). İklim değişim vergisi (Climate Change Levy), çevresel bir enerji vergisidir. 2001 Nisan ayında ilk kez İngiltere’de uygulanmıştır. Bu vergi, enerji kullanan işletmeleri hedef almaktadır.

İşletmelerin daha enerji etkin olmalarını teşvik etmek için tasarlanmıştır. Dolayısıyla sera gazı emisyonunu azaltmayı da amaçlamaktadır (<http://www.britishgas.co.uk>). İngiltere, iklim değişim vergisi kapsamında vergisel anlamda çevreyi korumaya yönelik vergiler uygulamaktadır. Aşağıdaki tabloda iklim değişim vergisi başlığı altında yer alan vergi harcamaları ile son iki yıla ait tutarlar yer almaktadır.

Tablo 27: İngiltere’de İklim Değişim Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamalarının Tahmini Tutarları

İklim Değişim Vergisi (milyon£)	2011-12	2012-13
İklim değişim anlaşmalarındaki katılımcılar için indirimli oran	165	170
Belirli yenilenebilir kaynaklardan sağlanan elektrikten istisna	80	95
Birleşik ısı ve enerji (CHP) santrallerine üretimden istisna	140	150
Belirli ısı ve güç programlarından üçüncü şahıslara sağlanan elektrikten istisna	80	85

Kaynak: HM Revenue & Customs, 2012.

İngiltere, iklim değişimlerinin yol açtığı olumsuzlukları gidermek adına iklim değişim anlaşmaları yürürlüğe koyarak diğer ülkelerin de bu anlaşmaya katılmalarını teşvik etmektedir. Kendi ülkesinden bu anlaşmaya katılan işletmelere de vergi ayrıcalıkları sunmaktadır. Tablo 27’de bu anlaşmaya katılan şirketlere uygulanan indirimli oran tutarı 2012-2013 dönemi için 170 milyon £ olarak tahmin edilmektedir. Aşağıda İngiltere’nin iklim değişim vergisi kapsamında uyguladığı vergi harcamalarından ikisi hakkında bilgiler yer almaktadır.

İklim Değişim Anlaşmalarına Katılanlar İçin İndirimli Oran Uygulaması: Son birkaç yıla kadar İngiltere’nin tek taraflı olarak uyguladığı en önemli iklim değişim politikası, “İklim Değişim Vergisi” olarak ifade edilir. Buna göre, tipik bir İngiliz işletmesinin enerji faturasına yaklaşık olarak %15 gider ilavesi yapılmaktadır. Eğer işletmeler İklim Değişim Anlaşması (Climate Change Agreement (CCA)) olarak adlandırılan anlaşmaya katılırlarsa ve enerji tüketimi ve karbon emisyonları için belirlenen hedefleri kabul ederlerse hükümet, vergi oranı üzerinde %80 indirim sunarak enerji yoğun

firmalar üzerindeki vergi yükünü azaltmaktadır. Bu politika paketinin, işletme sektöründeki tüm karbon salınımlarının engellenmesine büyük oranda yardımcı olacağı düşünülmektedir (Martin ve Wagner, 2009: 1).

Belirlenen Yenilenebilir Kaynaklardan Üretilen Elektrik İçin İstisna: Belirli yenilenebilir kaynaklardan üretilen elektrik, iklim değişim vergisinden istisnadır ve tedarikçiye satım aşamasında kullanılabilecek enerji ile verilen istisna sertifikaları kapsamındadır. Bu yüzden, sertifikanın varlığı, yenilenebilir enerji üreticisine yüksek bir fiyattan gider yazma imkanı verir. Bunun nedeni, elektrik, iklim değişim vergisinden istisna edilirse üretici ya enerji fiyatlarını azaltır, böylece tüketici fayda sağlar ve elektrik piyasasında üreticinin rekabet edilebilirliği artar, ya da üretici iklim değişim vergisini tamamıyla tüketiciye yükleyebilir ve faaliyet karına farkı ekleyebilir. Her iki durumda da İklim Değişim Vergisi İstisna Sertifikasının varlığı üreticiye kazanç sağlar ve dolayısıyla yenilenebilir kaynaklardan daha fazla elektrik üretimi gerçekleştirebilir (Constable ve Barfoot, 2008: 7).

3.2.2.3. Çevre Koruma Faaliyetleri

Vergi harcamaları, güzel ve temiz bir çevre, tarihi dokunun korunması, şehirleşmenin getirdiği yapılaşma ile yok olan ormanlık alanların tekrar kazanılması ve mevcut olanların korunmasını teşvik amacıyla da kullanılmaktadır.

Çok Yıllı Ağaç Yetiştirme Maliyetlerinin İstisna Edilmesi: ABD’de uygulanan bu sübvansiyonun destekçileri ağaç yetiştirmenin genel olarak topluma fayda sağladığını ifade eder. Ekonomistlerin pozitif dışsallık olarak ifade ettikleri bu faydalardan bazıları; gelişmiş bir çevre, dinlenme alanları ve doğal manzaradır. Özel sektör yatırımcıları, sosyal olarak arzulanabilir bu tür dışsal faydaları karşılamayacakları için devlet böyle bir vergi harcamasını uygulayarak ağaçlandırmayı teşvik etmektedir (Congressional Research Service, 2010: 257).

Tarihi Yapıların Korunması İçin Vergi Teşvikleri: Belirlenen tarihi yapıları restore etmek ve korumak için yapılan harcamalar, belgeye bağlı onarım faaliyetleri için mevcut kanunlarda yüzde 20’lik bir yatırım vergi kredisi imkanı bulunmaktadır (Analytical

Perspectives, 2012: 261). Federal Tarih Koruma Vergi Teşvikleri programı, ülkenin en başarılı ve maliyet etkin kamu/özel yeniden canlandırma programlarından biridir. Bu program, tarihi binaların özel sektör tarafından onarımını teşvik eder ve ekonominin yeniden canlanmasını sağlar. Diğer taraftan, bu tür vergi harcamaları, tarihi servetlerin kamu sahipliğinin ve yönetiminin sağlanmasında devlet adına güçlü ve etkin bir alternatif oluşturmaktadır (Federal Historic Preservation Tax Incentives Program, <http://www.achp.gov>).

3.2.2.4. Vergi Harcamalarının Çevre Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi

Daha temiz bir çevrede yaşamak toplum bireyleri için önemlidir. Bu sağlıklı yaşamın da bir gereğidir. Bu açıdan vergi harcamaları kullanılarak sosyal bir amaç gerçekleştirilebilmektedir. Çevresel vergi harcamalarından çeşitli ülkelerde uygulanan örnekleri ve Türkiye'nin bu alandaki vergi harcaması örneklerine bakıldığında şunlar söylenebilir:

İngiltere, İklim Değişim Vergisi Anlaşmasına taraf olan işletmelere çeşitli vergi avantajları sunmaktadır. Bu tür bir politika ile karbon salınımlarını azaltmaya çalışmaktadır. Yine yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımını destekleyerek hem daha temiz üretim yapılmasını hem de enerji üretimi için yeni kaynakların bulunmasını teşvik etmektedir. Çünkü kaynaklar kıttır, bunların alternatiflerinin bulunması gerekmektedir.

Genel olarak ülkeler atıkların azaltılması, toplanılması ve işlenmesi amacıyla tesislerin kurulmasına yönelik vergi harcamaları uygulamalarına sahiptirler. Örneğin; Avustralya'da, işletmesinin neden olduğu atıkları değerlendirmek için işletmecinin yaptığı harcamalar indirim konusu yapılabilir. Yine atıklarla ilgili olarak ABD vergi harcaması uygulamasına bakıldığında atık tesislerinin inşasını finanse etmek için kullanılan bono faizleri vergiden muaf olmakta ve bu bonoların alımı için teşvik oluşturmaktadır. Böylece bu alandaki yatırımın maliyeti mükelleflere dağılmaktadır.

ABD, doğaya zarar vermeyen sektörlerle (mineral üreticileri gibi) yönelik vergi harcamaları uygulamaktadır. Ağaç dikimi, dinlenme alanları, doğal manzara, tarihi

dokunun korunması gibi pozitif dışsallık yayan vergi harcamaları uygulamaktadır. Diğer taraftan uyguladığı vergi harcamalarının takibini yapmaktadır. Etkin olmayan istenilen amacı gerçekleştiremeyen vergi harcamalarının kaldırılması veya yenileri ile değiştirilmesi çalışmaları yapılmaktadır.

ABD’de çevresel vergi harcamalarının etkinliği konusunda, bazı vergi harcamalarının etkin olmadığı ve etkin olmayan bu hükümlerin de düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Daha çevresel vergi kanunları oluşturma stratejisi, çevreye zararlı vergi harcamalarını kaldırmak veya azaltmak olacaktır. Aşağıda incelemek için seçilen dört çevre sübvansiyonunun 2006 ve 2010 yılları arasında Karma Vergi Komitesi tahminlerine göre yılda yaklaşık 1 milyar dolar maliyeti olduğu tahmin edilmektedir. Bu sübvansiyonlar, esas olarak fosil yakıtların daha fazla üretilmesini veya yurtiçi tüketimini teşvik eder. Diğer taraftan, vergi kanunu çok daha düşük maliyetli ve aynı amaca daha etkin yollarla ulaşabilecek farklı sübvansiyonlar içermektedir (Toder, 2007: 2-3).

Tablo 28: ABD’de Kaldırılması Düşünülen Vergi Harcamaları

Elimine Edilmesi Düşünülen Dört Vergi Harcaması		
Vergi Harcaması	Federal Hükümet için Gelir Kaybı (2006-2010) milyar \$	
	JCT tahmini	Hazine tahmini
Yakıtların arama ve geliştirme maliyetlerinin gider yazılması	5.6	3.7
Yakıtlar için maliyet indiriminin üzerindeki yüzdelik indirimi aşması	5.3	3.2
Alternatif yakıt üretimi kredisi	8.8	6.1
Park masraflarının vergiden muafiyeti	22.1	15.2

Kaynak: Toder, 2007: 2-3.

Fosil yakıtların üretimini ve tüketimini artıran bu ve diğer vergi harcamalarının azaltılması veya kaldırılması bütçe açıklarını azaltacak, ekonomik etkinliği geliştirecek ve daha çevresel vergi kanunu oluşturmaya doğru ilk adım olacaktır. Otomobil kullanımına yönelik mevcut sübvansiyonları azaltmak için en doğru yol tüm vergilendirilebilir park ayrıcalıklarının aylık istisna miktarını azaltmaktır. Ancak bu politik olarak fazla tercih

edilmez. Çünkü Amerika'daki pek çok çalışan işverenin sağladığı park hizmetinden yararlanmaktadır. Diğer taraftan, işe gitmek için farklı alternatifler çok azdır. İlave olarak, işverenlerin arsaları üzerinde otopark hizmeti sunması konusunda yönetim ve değerlendirme sorunları olacaktır. Sadece satın alınan otopark vergilemesinde, tesis içi park sunan işverenler ile ticari park satın alan işverenler arasında ayırıma neden olacaktır (Toder, 2007: 2-3).

Çevre ihlali problemlerinde vergi harcamaları, güvenilebilecek etkin bir sübvansiyon anlamına gelir. Bu durumu doğrulamanın bir yolu, çevresel düzenleme programlarını finanse etmek için gereken bedeli topluma yöneltmektir. Bu yöntem “kullanıcı öder” prensibinin daha ılıman şeklidir ve söz konusu konularda toplum bilincinin artmasına fayda sağlayacaktır (Ashiabar, 2003: 3-5).

Türkiye vergi harcama listesinde, çevreyi korumaya yönelik vergi harcamaları bulunmaktadır. Ancak bu listeden vergi harcamalarının esas amacı anlaşılamamaktadır. Bunun için kanun maddesi gerekçelerinin araştırılması gerekmektedir. Aşağıda yer alan vergi harcamaları doğrudan veya dolaylı olarak çevre üzerinde pozitif etkiler taşımaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012a):

“Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri”

“Kültür, Sanat, Edebiyat...v.b faaliyetlerine ve Kültür, Tarihi, Tabii...v.b varlıkların korunmasına dair yapılan harcamalar ile bağış ve yardımlar”

“Değerli madenler ve değerli kağıtlar ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi”

Bu vergi harcamaları çevreye pozitif dışsallıklar yaymaktadır. Tarihi ve doğal kaynakların korunması ile değerli maden, kağıt ve metal, plastik, hurda ve atıklarının teslimi, bu konuda değerlendirilebilecek iki önemli vergi harcamasıdır. Bununla birlikte, yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımı, havayı kirleten gazların salınımlarının azaltılması ve atıkların değerlendirilmesine yönelik tesislerin inşası gibi diğer ülkelerde

uygulanan vergi harcamaları listede yer almamaktadır. Kaynakların kıt olduğu ve bunun yanında çevre kirliliğinin önemli boyutlara ulaştığı günümüzde yenilenebilir ve temiz enerji kaynaklarının teşvikine yönelik vergi harcamalarının kullanılması ile önemli faydalar elde edilebilecektir.

3.2.3. Konut Üzerindeki Etkisi

Ev sahibi olmayı teşvik edecek bir vergi sübvansiyonu, bir takım avantajlara sahiptir. Örneğin, bu alana yatırım yapacak insanların aynı gelir düzeyinde olması, daha uyumlu komşuluk ilişkilerinin ve güçlü toplumların kurulmasını sağlayacaktır. Ancak bu tür faydalar, bir takım finansal maliyetler de getirir. Konut ile ilgili sübvansiyonlar, kamu gelirlerini azaltır, hanehalkının kararlarını bozan teşvikler oluşturur ve ekonomik kaynakların etkinsiz kullanımına yol açar. Konut alımının sübvansiyon edilmesi ve eve takdir edilen fiyatın önemli bir kısmının vergilendirilmemesi konuta yatırım yapmak için mükellefleri teşvik eder. Bu şu soruyu gündeme getirir, vergi hukukunda diğer verimli alanlarda kullanılabilecek bu aracın konuttaki aşırı yatırımı teşvik edip edemeyeceğidir. Örneğin; vergi hukuku, ipotek faizi ödemelerinin azaltılmasıyla borç kullanımına destek sağlayarak, bu avantajın daha fazla kullanılmasını sağlar (Carroll ve diğerleri, 2011: 5).

Ekonomide pozitif ve negatif etkilere sahip konut ile ilgili vergi harcamaları, ülkelerde yaygın kullanıma sahiptir. Vergi harcama raporlarında ilk sıralarda yer alan bu vergi harcaması türünün bazı ülkelerdeki örnekleri aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2.3.1. İpotek Faizi İndirimi

ABD vergi hukuku, enerji, tarım ve diğer ayrıcalıklı endüstrileri geliştirmeye yönelik pek çok indirim içerir. Bununla birlikte en büyük vergi harcamaları, sosyal refah amacına yöneliktir. Diğer pek çok gelişmiş ülke doğrudan kamu harcamaları yoluyla konut, sağlık ve emeklilik programlarını finanse eder. Fakat ABD bu amaçlar için doğrudan harcamalar yanında vergi harcamalarını kullanır. Karma Vergi Komitesi (JCT)'nin son tahminlerine göre ev mülkiyeti için uygulanan vergi harcamalarının maliyeti, 2011 yılı için en az 120 milyar dolar olarak tahmin edilmektedir. Bu tutar, fakirlere yönelik tüm kiralık konut programlarına yapılan doğrudan kamu harcamalarından

çok daha fazladır. Hazinesinin ev mülkiyetine ilişkin 2011 yılı tahmini yaklaşık 212 milyar dolardır (Howard, 2012: 1-2).

ABD’de konut ile ilgili vergi harcamaları toplam vergi harcamalarının yaklaşık yüzde 20’sini oluşturmaktadır. Aşağıdaki tabloda hazinenin yapmış olduğu konut ile ilgili toplam vergi harcamalarının tahmini miktarları yer almaktadır.

Tablo 29: ABD’de Konut ile İlgili Vergi Harcamalarının Tahmini Miktarı

Vergi Harcamaları (Milyon dolar)	2010	2011	2012	2013
İpotek Faizi İndirimi	79,150	88,720	98,550	110,660
Net Emsal Kira Geliri İstisnası	41,200	46,950	50,640	51,080
Ev Satışındaki Sermaye Kazançları İstisnası	22,160	27,650	35,200	38,880
Emlak Vergisi İstisnası	15,120	19,320	24,910	27,000
Diğer	31,010	30,050	20,350	23,670
Toplam	188,640	212,690	229,650	251,290

Kaynak: Analitik Perspektifler, 2011: 242.

Tablo 29’da konutla ilgili ilk dört madde bu alandaki en büyük vergi harcamalarıdır. Bunlardan ipotek faizi indirimi diğerlerine göre daha önemlidir. 2012 yılı konut ile ilgili toplam vergi harcamalarının %43’ü ipotek faizi indirimine aittir. Aşağıda bu vergi harcaması incelenmeye çalışılacaktır.

İpotek Faizi İndirimi (Mortgage Interest Deduction (MID)): Vergi hukukunun, kanunda belirtilen mükelleflere, aldıkları 1 milyon dolara kadarki ipotek anapara tutarı için ilk veya ikinci konutlarına ait ipotek faiz ödemelerini indirebilmelerine imkan sağlayan konut ile ilgili vergi harcamalarıdır. Ayrıca 100,000 dolara kadar konut kredi borcuna ait faizler de indirilebilmektedir (Altshuler ve Dietz, 2008: 2).

İpotek faiz indirimi, Amerikalı vatandaşların ev sahibi olmasına yardım etmek için 1913 yılında yürürlüğe konulmuştur. Ancak yapılan araştırmalara göre ev sahipliği oranındaki artış çok düşük kalmıştır. Diğer taraftan, ipotek faizi indiriminin bütçeye

maliyeti katlanarak artmıştır. Bu indirim, federal bütçedeki en büyük ikinci gelir vergisi harcamasıdır ve ülkedeki en regresif vergi sübvansiyonları arasında yer almaktadır. Dahası ipotek faiz indirimi yalnızca küçük bir kısım mükellefe fayda sağlamaktadır. Bu indirimden mükelleflerin sadece yüzde 26'sı yararlanmaktadır ve bunların çoğu üst gelir dilimindeki mükelleflerdir. İpotek faizi indirimini reformlaştırmaya yönelik çeşitli öneriler bulunmaktadır. Bu önerilerden herhangi birinin uygulanması, gelir vergisi gelirlerinde yüz milyarlarca dolar artış sağlayacak ve açıkları azaltmaya yardımcı olacaktır (Harvey ve Woodbury, 2012: 1-2). İpotek faizi indiriminin etkinliğini sağlayabilecek önerilerden bazıları şunlardır (Carroll ve diğerleri, 2011: 11-15) :

- İpotek Faizi İndiriminin Tamamen Kaldırılması: İpotek faizi yaygındır fakat kaldırılması vergi tarafsızlığını azaltacaktır. Şimdiki 82,9 milyon mükellefin yarısı dahi bu indirimden yararlanamamaktadır. Bu indirimi kullanan mükellef sayısı 37,5 milyondur.
- Vergi Kredisini ile İpotek Faizi İndiriminin Değiştirme: Sabit bir vergi kredisi ile ipotek faizi indiriminin yer değiştirmesi, özellikle ipotek faizi indirimi uygulaması nedeniyle daha yüksek marjinal vergi oranlarına maruz kalan mükellefler ile daha yüksek gelirli mükellefler arasındaki farkı azaltacaktır. İpotek faiz indirimine alternatiflerin oluşturulmasında yer alan üç temel faktör vardır: 1) kredinin yüzde miktarı, 2) kredinin iade edilebilir olup olmayacağı ve 3) kredinin bütün mükelleflere uygulanıp uygulanmayacağı veya belirtilen mükelleflere uygulanıp uygulanmayacağı.
- İpotek Değeri Üzerinden Vergi Kredisini Tavanı: Mevcut kanunlar altında ipotek faizi yalnızca ipotek borcundaki ilk 1 milyon dolar için indirilebilir. Bu demektir ki, ilgili yılda, mükellefler 1 milyon dolar veya daha az miktardaki ipotekleri ile ilgili faizlerini indirebilirler.
- Yüzde 28'e İndirimin Değerini Sınırlama: Son seçenek olarak, sabit bir kredi ile ipotek faizi indiriminin değiştirmekten ziyade indirimin vergisel avantajını yüzde 28 ile sınırlama düşünülebilir. Daha düşük vergi dilimlerindeki mükellefler, mevcut kanunlar altında aynı vergi avantajını alabilecekken bu seçenek altında, yüksek gelirli mükelleflerin vergi avantajı yüzde 28 ile sınırlanacaktır. Bu seçenek, yüzde 28 üstü vergi dilimindekiler için kredinin vergi sonrası maliyetini

artırarak teşviklerdeki bozuklukları kısmen dengeler. Gelirler üzerinde ılımlı bir etkiye sahiptir ve nispeten küçük mükellef gruplarını korur.

Konut faizi indirimi, regresif bir vergi harcamasıdır. Regresif vergi harcamaları bazen “ters etkili (upside-down)” sübvansiyonlar olarak karakterize edilir. Çünkü bu sübvansiyonlar, yardıma en az ihtiyaç duyan varlıklı kesime doğru faydaların büyük bir kısmını yöneltir (Gale ve Harris, 2011: 14). Bu durum, indirim ve istisnaların daha yüksek vergi dilimindekiler için daha değerli olmasından kaynaklanır. Bu konuda verilebilecek bir örnek de ipotek faiz indirimidir. Konut edindirmeyi amaçlayan bu vergi harcaması, adaletsiz ve etkinsiz oluşu nedeniyle eleştirilir. Aşağıdaki örnekle bunu şöyle açıklayabiliriz (Hanlon, 2011: 5):

65 bin dolar gelirli, 10 bin dolar ipotek faizli ve yüzde 15 vergi dilimindeki bir aile (17 bin dolar ve 69 bin dolar arasındaki vergilendirilebilir gelir ile) ipotek faizi indirimi talep ederse, devlet her 1 dolarlık ipotek faizi ödemesine 15 sent kadar (yüzde 15 vergi diliminde bulunduğu için) destek verir. Dolayısıyla bu aile 10 bin dolarlık ipotek faiz indiriminden 1500 dolarlık bir destek elde edecektir.

Tablo 30: İpotek Faizi İndiriminin Ters Etkisi

	Orta gelirli hane halkı	Yüksek gelirli hane halkı
Gelir	\$65,000	\$500,000
Vergi dilimi	%15	%35
İpotek faiz ödemesi	\$10,000	\$40,000
İpotek faizi için sübvansiyonun şimdiki değeri	\$1,500 (faiz ödemesinin %15'i)	\$14,000 (faiz ödemesinin %35'i)
İpotek faizi için sübvansiyonun değeri	\$1,500 (%15)	\$11,200 (%28)

Kaynak: Hanlon, 2011:5.

Fakat yüzde 35'lik daha yüksek bir vergi dilimindeki bir ailenin (379,150 dolar veya daha üst vergilendirilebilir gelir ile) ipotek faizindeki her bir doları devlet 35 sent ile

destekler. Bu yüzden 500 bin dolar gelirli ve 40 bin dolar ipotek faizindeki bir aile 14 bin dolarlık bir destek elde eder. %28'lik bir tavan getirilmesi halinde düşük gelirli mükellefin durumunda bir değişiklik olmayacaktır (%15'lik vergi dilimi %28'lik tavanın altında kaldığı için). Ancak yüksek gelirli mükellefe bu tavan uygulandığında 14 000 dolarlık destek 11 200 dolara düşecektir.

3.2.3.2. Net Emsal Kira Geliri İstisnası

Net Emsal Kira Geliri İstisnası (Exclusion of Net Imputed Rental Income), bir evin yatırım değerinden faydalanmaya ilave olarak kendi evinde oturan ev sahibi, kira ödemek zorunda olmadığından maddi bir yarar sağlar. Çünkü eğer ev kiraya verilmiş olsaydı kira geliri elde edilmiş olacaktı. Bu kayıp kiranın değeri “emsal kira geliri” olarak adlandırılır. Saf bir gelir vergisi anlayışı, ev sahipleri için evlerinin korunması ve edinilmesi maliyetlerinden (ipotek faizi ve amortisman gibi) daha düşük olan emsal kira geliri üzerinden de vergi ödemeyi gerektirecektir. Böyle bir gelirin uygulamada vergilendirilmemesinin farklı sebepleri vardır ve kendi evinde kira ödemedi oturan kişilerin vergilendirilmeyen bu emsal kira geliri hazine tarafından bir vergi harcaması olarak düşünülür (<http://subsidiyscope.org/housing/tax-expenditures/>).

Ev sahiplerinin gayrisafi geliri, eğer oturduğu evi kiracıya kiralasaydı, elde edeceği kira miktarını içerir. Emsal kira geliri, işletme ve sürdürme masrafları, ipotek faizi ödemeleri, emlak vergisi ve binanın gerçek amortismanı için indirim gibi masrafları içermeyen gayri safi kira olacaktır. Çünkü vergi hukuku, ev sahiplerinin evlerinden net kira geliri hesaplamasını ve düzeltilmiş gayri safi gelirinde yer almasını gerektirmez. Dahası insanların ne kadar emsal kira aldıkları dikkate alınmaz. Bu yüzden emsal kira gelirin vergilendirilmesi idari sorunlara yol açar. Karma Vergi Komitesinin vergi harcamaları listesi, emsal kira istisnasını içermez. Çünkü bu gelirin vergilendirilebilir gelirden istisna edilmesini yönetsel bir zorunluluk olarak görür (Ozanne, 2012: 5).

Poterba ve Sinai'nin 2003 yılında yaptıkları bir çalışmanın sonucuna göre; ipotek borcu daha genç ev sahipleri arasında yoğunlaşmaktadır ve çoğu yaşlı ev sahibinin bir ipoteği dahi yoktur. Sonuç olarak, eğer ipotek faiz indirimi kaldırılırsa pek çok ev sahibi yalnızca küçük bir vergi artışı ile yüzleşecektir. Buna karşılık, gerçekte düşük gelir kategorisindeki bütün ev sahipleri, emlak vergisi indirimlerinden yararlanacaktır. Emsal kira gelirin, vergilendirilebilir gelirin tanımında yer alması durumunda tüm ev sahipleri

etkilenecektir. Emlak vergisi indiriminin azaltılmasından sonraki yüklerin dağılımı, ipotek faizi indiriminin azaltılmasındakinden daha çok, vergilenen emsal kira ile ilgili duruma daha yakındır (Poterba ve Sinai, 2003: 9).

3.2.3.3. İlk Edinilen Konuta Yapılan Ödeme İstisnası

Avustralya’da sosyal vergi harcamaları, siyasetçiler için alternatif bir strateji kaynağıdır. Bu alternatif strateji, sosyal vergi harcamalarından en fazla kazanç sağlayan yüksek gelirliler ile orta gelirlilerin çıkarlarını birleştirip, orta ve düşük gelirlilerin çıkarlarını ayrıştırmaktır. Sosyal vergi harcamaları, marjinal vergi oranları ve kişisel refah harcamaları ile orantılı olarak mükelleflere sıklıkla para olarak geri döner. Dolayısıyla, yüksek gelirliler bu politikalardan daha fazla faydalanma eğilimindedirler. Avustralya’daki vergi harcama maliyetlerinin büyük bir kısmını konut ve emeklilik ile ilgili uygulamalar oluşturmaktadır. Söz konusu ayrıcalıklar çok fazla sınırlandırılmamıştır ve ayrıcalıkları elde etmek özel harcama gerektirmektedir (Stebbing ve Spies-Butcher, 2010: 597).

İlk konutun edinilmesinde yapılan ödemelerden istisna, Avustralya’nın vergi harcamaları raporunda yer alan ve konut edinilmesine yönelik vergi harcaması uygulamalarındandır.

İlk Konutun Edinilmesinde Yapılan Ödemelerden İstisna uygulamasının iki önemli amacı vardır. Birincisi, ev sahibi olmaya yardım etmek ve konut mülkiyetini teşvik etmek, ikincisi, ilk evin edinilmesinde mal ve hizmet vergisinin etkilerini azaltmak. Bu amaçları başarabilmek için, program uygun katılımcılara 7,000 dolarlık destek sağlar (Treasurer Of New South Wales, 2006: 5).

Konut Endüstri Birliği görüşü, desteğin mal ve hizmet vergisinin etkisini yalnızca kısmi olarak uzaklaştırdığı şeklindedir. Şöyle ki destek, Sydney’de yeni bir evin ortalama maliyetinin yalnızca yüzde 1,3’ünü yansıtır, fakat mal ve hizmet vergisi yüzde 6’sına denktir. Ayrıca konut endüstri birliği, inşa aşamasındaki evlere yönelik desteklerin yüzde 78’inin bu amaçları başarmada etkin olmadığını ifade eder. Çünkü mal ve hizmet vergisi, inşaat halindeki evlere ödenilmez, kullanılan evler için ödenir. Bu nedenlerle fonların,

destek miktarını artırması ve yeni evleri satın almayı finanse etmek amacıyla harcanması daha iyi olacaktır (Treasurer of New South Wales, 2006: 10).

3.2.3.4. Gayrimenkul Sermaye İradı İstisnası

Türkiye’de konutlara ilişkin en yaygın istisna uygulaması gayrimenkul istisnasıdır. Gelir Vergisi Kanunu Madde 21’de yer almaktadır. Gayrimenkullerde istisna kısaca şöyle ifade edebilir; binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın kanunda belirtilen miktarı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde elde edilen hasılatların beyan edilmesi gerekmektedir. Beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi durumunda bu istisnadan yararlanılamamaktadır. Türkiye’de gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin istisna tutarları, 1998-2007 yılları için beyanname özetlerinden elde edilebilmektedir. Bu yılların her birinde gayrimenkul sermaye iradı beyanname özetleri ayrı bir başlık olarak yayınlanılmıştır. 1998-2007 yılları arasında gayrimenkul sermaye iratlarına ait beyanname özetleri bilgilerinden hareketle oluşturulan aşağıdaki tabloda ilgili yıllardaki gayrimenkul sermaye iradının neden olduğu gelir kaybı görülmektedir.

Tablo 31: Türkiye’de Gayri Menkul Sermaye İradı İstisnası (TL)

Yıllar	Değerlendirilen Beyanname Sayısı	Gayrisafi İratlar Toplamı	Vergiden İstisna Edilen Tutar	Giderler ve Diğer İndirimler	Matrah (Vergiye Tabi Gelir)	Hesaplanan Gelir Vergisi
2003	346.085	2.659.290.958	454.030.955	554.051.782	1.651.208.221	486.363.038
2004	37.558	141.326.294	49.307.789	23.310.701	68.707.804	15.819.187
2005	35.496	158.658.148	53.792.014	26.587.153	78.278.981	5.489.625
2006	23.294	114.979.751	39.704.147	19.063.532	56.212.072	9.890.360
2007	5.854	32.196.647	10.776.803	5.402.918	16.016.926	2.767.905
Toplam	448.287	3.106.451.789	607.611.708	628.416.086	1.814.211.932	520.330.115

Kaynak: Türkiye Beyanname Özetleri, <http://www.gib.gov.tr>.

Tablo 31'e göre, 2003-2007 yıllarında hesaplanan gelir vergisinin vergiye tabi gelire oranı yaklaşık %29 olarak hesaplanmıştır. Bu oran, matrahın büyük oranda aşıldığını göstermektedir. Matrahın yalnızca yüzde 29'u kadar gelir vergisi hesaplanabilmiştir. Gayrimenkul Sermaye İradı istisnası uygulanmamış olsaydı, 2003-2007 yılları arasında toplam 607.611.708 TL daha matraha dahil olacaktı.

Gayrimenkul sermaye iradı dar kapsamlı uygulanmasına rağmen bu verginin matrahını istisna tutarı kadar aşındırmaktadır. Yukarıda incelenen beş yıl içerisinde matrahın yaklaşık %35'i istisna nedeniyle matraha dahil edilememiştir. Bu hesaplamalar sadece mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde gelirler için söz konusudur. İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirlere uygulanmamaktadır. Diğer taraftan ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirenlerin bu istisnadan yararlanamaması vergi adaletini zedeler (Özkara, 2004a: 162). Ayrıca getiriliş amacı inşaat sektörünü geliştirerek konut arzını artırmak olan bu istisna, kontrolsüz konut artışı nedeniyle plansız ve çarpık kentleşmeye yol açmıştır (Öz, 2002: 26).

3.2.3.5. Vergi Harcamalarının Konut Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi

İnsanların barınma ihtiyacının karşılanabilmesi amacıyla konut edindirilmesinin teşvik edilmesi, sosyal bir amaca hizmet etmektedir. Düşük gelirli ailelerin ev sahibi olmasını desteklemek amacıyla vergi harcamaları kullanılmaktadır. Bununla birlikte, yukarıda incelenen örneklere bakıldığında etkin bir konut teşviki bulunmamaktadır.

İlk olarak ABD'ye bakıldığında, 2008 krizine ismini veren "Mortgage", 1913 gibi eski bir tarihe sahip olmasına rağmen etkin bir uygulama olamamıştır. İpotek faizi indirimi, regresiftir. Düşük gelirlilerden çok yüksek gelirlilere avantajlar sağlamaktadır. Bu teşvik türünün etkinliğini artırmaya yönelik öneriler bulunmaktadır. Bu öneriler, genel olarak indirimin gerçek sahibine yani düşük gelirlilere yönelmesini desteklemektedir. Bunlardan ipotek faizi indirimine %28 tavan getirilmesi, diğerlerine göre daha etkin bir tedbir olacaktır. Ancak yine de yüksek gelirliler ile düşük gelirliler arasındaki farkı kapatmak adına yeterli olmayacaktır. Net emsal kira geliri uygulaması, ipotek faizi indirimine göre daha fazla bireye ulaşabilir. İpotek altına girmemiş olanlar ipotek faizi indiriminden

yararlanamazlarken ve ipoteği olanlarda genellikle yüksek gelirliler olurken net emsal kira geliri, ev sahibi olan düşük gelirli bireylerin yararlanabileceği bir vergi harcamasıdır.

Avustralya örneğine bakıldığında amaç, konut edindirmektir. Ayrıca bu vergi harcaması, evlerin kuruluş aşamasında verilen bir teşviktir. Uygulamanın etkinliği mal ve hizmet vergisi gibi diğer vergiler dolayısıyla azalmaktadır. Ayrıca yardım miktarı da düşük görülmektedir.

Türkiye’de gayrimenkul istisnası uygulaması, sosyal amaçtan çok ekonomik bir takım düşünceler ile getirilmiştir. Sonuçta gayrimenkul sermaye iradı matrahını azaltarak gelir kaybına sebep olmuş, plansız kentleşmeye yol açmıştır. Türkiye’de konuta verilen teşvikler, ekonomik amaçlıdır ve düşük kira gelirlerinden vergi alınmaması şeklinde bir uygulamadır. Diğer ülke uygulamaları, sosyal amaçlıdır ve düşük gelirli kimselerin ev sahibi olmasına önem vermektedir.

3.2.4. Eğitim Üzerindeki Etkisi

Yüksek eğitim harcamalarının hükümet tarafından sübvansede edilmesinin gerekçelerini üç başlıkta özetlememiz mümkündür. Bunlar: Pozitif Dışsallıklar, Eksik Sermaye Piyasaları ve Gelir Eşitsizliği (Gonzalez ve Keightley, 2009: 1-3). Eğitimin toplumun büyük bir kesimine yayılması, bu üç durumda olumlu sonuçlar doğuracaktır. Vergi harcaması uygulamaları eğitimin yaygınlaştırılabilmesi adına kullanılabilecek maliye politikası araçlarıdır. Aşağıda ülkelerin eğitimi desteklerken kullandıkları vergi harcamalarından bazı örnekler açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2.4.1. Amerikan Fırsat Vergi Kredisi

Amerikan Fırsat Vergi Kredisi (American Opportunity Tax Credit), daha önce uygulanan Umut Kredisinin (Hope Credit) yeni adıdır. Başlangıçta yalnızca 2009 ve 2010 vergi yılları için uygulanması düşünüldürken süre 2012 yılına kadar uzatılmıştır. 2012 yılı sonrası, istenilirse bu kredi yerine önceki kanun (Umut Kredisi) da uygulanabilecektir (International Executive Services, 2010: 33).

Amerika Fırsat Vergi Kredisi, mükelleflerin (eşlerin veya bakmakla yükümlü olunan kimselerin) lise sonrası eğitimin ilk dört yılı süresince maruz kalınan nitelikli eğitim harcamaları için geçerlidir. Bu kredi, kısmen iade edilebilir. Nitelikli harcamaların ilk 2000 USD'nin %100'üne ve gelecek 2000 USD'nin %25'ine kadar geçerlidir (International Executive Services, 2010: 33).

Amerika Fırsat Vergi Kredisi, pek çok öğrenci ve ailelerinin kolej eğitim desteği alabilmesi ve bu desteğin artırılabilmesi için mevcut vergi ayrıcalıklarını geliştirmek ve değiştirmek için tasarlanmıştır (United States Department of the Treasury, 2010: 4).

Amerika Fırsat Vergi Kredisinin amaçlarından biri, yüksek okula devamı artırmaktır. Vergi temelli ve geleneksel öğrenci yardımlarına benzer şekilde, Amerika Fırsat Vergi Kredisi de yüksek eğitim ile ilgili maliyetlerin bir kısmını sübvanseder ve böylece maliyetleri azaltır. Maliyet indiriminin yüksek okula devam etme üzerindeki etkisi, öğrencinin yüksek okula devam etme kararının, fiyata ne kadar duyarlı olduğuna bağlıdır. Bazı öğrenciler fiyata çok duyarlı olacaklardır ve Amerika Fırsat Vergi Kredisi yüksek okul maliyetini azalttığından bu vergi ayrıcalığı öğrencilerin yüksek okula devam etmesini sağlayacaktır. Yüksek okula devam konusunda, kamu desteğini gerekli kılan diğer gerekçeler; 1) ekonomik gerekçe “pozitif dışsallık”, 2) Toplumun varlıklı kesiminin yüksek eğitimi finanse etme konusunda duyarsız olması ve 3) Gelir eşitsizliğini azaltmaktır. Çünkü yüksek okul diplomasına sahip olanlar daha yüksek kazanç elde ederler ve nihayetinde gelir eşitsizliği azalır (Crandall-Hollick, 2012: 12).

Yüksekokula devamı teşvik etmede Amerika Fırsat Vergi Kredisinin etkisini azaltan faktörler: 1) Faydalananların gelir düzeyi; araştırmalar düşük gelirli ailelerin çocuklarının yüksek gelirlilere göre yüksek okula devam etme konusunda, yüksek okul fiyatlarına daha duyarlı olduklarını göstermektedir. Amerika Fırsat Vergi Kredisi gibi yüksek okul fiyatlarını düşüren politikalar, düşük gelirli ailelere yönelik olduklarında yüksek okula başvuruların artırması beklenilir. Ancak Amerika Fırsat Vergi Kredisi, ilk olarak orta gelirli mükelleflere fayda sağlar ve bu yüzden bu mükelleflere gelir akışı ile sonuçlanır. 2) Vergi ayrıcalığının zamanı; okula devam döneminde veya öncesinde alınan bağış ve yardımlardan farklı olarak, diğer eğitim vergi ayrıcalıklarına benzer şekilde Amerika Fırsat Vergi Kredisi eğitim harcamalarına katlandıktan sonraki 15 aylık dönemde alınabilir (Crandall-Hollick; 2012: 13).

3.2.4.2. Yaşam Boyu Öğrenme Vergi Kredisi

Yaşam Boyu Öğrenme Vergi Kredisi (Lifetime Learning Tax Credit), her aile için 2000 \$'a kadar uygulanabilen iadesiz bir vergi kredisidir. Yani mükellefin gelir vergisinden doğrudan indirilebilir. Bu, mükelleflerin yalnızca yükümlü oldukları gerçek vergi miktarına kadar kredi alabilecekleri ve uygun mükelleflerin maksimum yaşam boyu öğrenme vergi kredisi miktarından daha az vergi yüklenmesi demektir. Bir mükellef cebinden ödediği nitelikli eğitim harcı ve ilgili masraflardan, ilk 10,000 \$'ının yüzde 20'sine kadar yaşam boyu öğrenme vergi kredisi alabilir. Bu kredi, her mükellef için 2,000 \$'a sınırlanmıştır. Takvim yılı boyunca ödenilen kanuna uygun harcamalar üzerinden hesaplanır. Lise sonrası eğitimin her yılı için geçerlidir (Association of American Universit, www.aau.edu).

ABD'de kullanılan önemli vergi harcamalarından ikisini özetlersek; Amerika Fırsat Vergi Kredisi ve Yaşam Boyu Öğrenme Vergi Kredisi. Bunlar düşük gelirli öğrencilere yardım etmeyi amaçlar. Yaşam boyu öğrenme vergi kredisi, yarım günden daha az okula devam eden bireyler için mevcuttur. Kariyer yapmak için lise sonrası eğitim düşünen ve aynı zamanda çalışan yetişkinler, bu krediden faydalanabilmektedir. Bununla birlikte, mevcut kanunlara göre öğrenciler bu kredilerden birini seçebilmektedirler. Kongrenin, Amerika fırsat vergi kredisinin iade edilebilirliğini ve yaşam boyu öğrenme vergi kredisinin esnekliğini devam ettirmek için yeni ve daimi tek bir kredide bu iki krediyi birleştirmesi gerekir (National Skills Coalition, 2012: 8).

Tablo 32'de ABD'deki eğitim ile ilgili üç önemli vergi harcamasının yasal durumu, sağladığı fayda, niteliği ve koşulları açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Tablo 32: ABD’deki Yüksek Öğretime Ait Üç Vergi Harcamasının Karşılaştırılması

	Amerikan Fırsat Vergi Kredisi	Umut Kredisi	Yaşa Boyu Öğrenme Kredisi
Yasal Durum	2012 yılına kadar geçerlidir	2012 yılı itibariyle süresi dolmamıştır. Eğer AOTC süresi uzatılmaz ise 2013 yılında uygulanılacaktır.	2012 yılı itibariyle süresi dolmadı
Sağladığı Fayda	-Her yıl öğrenci başına 2.500 \$ kadar - Yüzde 40’ı iade edilebilir	-Öğrenci başına 1.500 \$ kadar - İade edilemez	- Her yıl her vergi beyannamesinde 2.000 \$ kadar -Yıllık limite kadar pek çok öğrenciyi kapsayabilir - İade edilemez.
Harcamaların Niteliği	-Okul ücreti ve ilgili masraflar - İlgili masraflar, harçları (okula doğrudan ödenirse), kitapları, gereçleri veya donanımı(okula direk ödenmek zorunda değil) içerebilir.	- Okul ücreti ve ilgili harcamalar (harçlar, kitaplar, gereçler ve donanım) - İlgili masraflar okula doğrudan ödenmelidir.	- Okul ücreti ve ilgili harcamalar (harçlar, kitaplar, gereçler ve donanım) - İlgili masraflar okula doğrudan ödenmelidir.
Koşullar	- Bir öğrencinin lise sonrası eğitiminin ancak ilk dört yılı için geçerlidir. - Derece, sertifika veya diğer tanımlı yeterlilik belgesine yol açan programda kayıtlı olmalı. - En azından kısmi zaman kayıtlı olmalı.	- Bir öğrencinin lise sonrası eğitiminin ancak ilk iki yılı için kullanılabilir. - Derece, sertifika veya diğer tanımlı yeterlilik belgesine yol açan programda kayıtlı olmalı. - En azından kısmi zaman kayıtlı olmalı.	- Bir öğrencinin maruz kaldığı nitelenen harcamalar herhangi bir yılda talep edilebilir. - Uygun bir eğitim kurumunda kayıtlı olmalı - Kısmi zamandan daha az kayıtlı olmalı

Kaynak: <http://www.nationalskillscoalition.org>

3.2.4.3. Eğitim Vergi Kredisi

Eğitim Vergi Kredisi (Education Tax Credit), Kanada’da eğitime yönelik bir vergi harcamasıdır. Bu vergi harcaması, bir bireyin lise sonrası eğitimde harcama yaptığı ay sayısı çarpı vergi kredisi oranı ile aylık sabit bir dolar değeri çarpımına denk miktarda vergi üzerinden indirilebilecek bir kredi sağlar. Aylık kredi oranı öğrencinin devamlı veya kısmi zamanlı olup olmadığına bağlıdır (Essaji ve Neill, 2010: 10). Eğitim vergi kredisinde öğrenciler, birikmiş “eğitim maliyeti” için %16’lık bir vergi kredisi alabilirler. Eğitim maliyeti, lise sonrası eğitimdeki ayların sayısı çarpı devamlı öğrenciler için 400 \$ ve kısmi öğrenciler için 120 \$’ a denktir (Canadian Federation of Students, 2009: 1).

2004 yılında 18-24 yaşındaki vergi mükellefleri toplamının yüzde 42’si eğitim vergi kredisinden yararlanmıştır. Tipik olarak lise sonrası kurumlara katılan bireyler, yaşamları süresince sahip olduklarından daha yüksek gelir elde edeceklerdir. Bu yüzden bu krediler, aslında nispeten yaşam boyu yüksek gelire sahip olacak insanlara fayda sağlamaktadır. Bununla birlikte, artan oranlı bir vergi sisteminde bu yüksek gelirli bireyler de olacak demektir. Daha da kötüsü, eğitimlerini sürdürürken vergi beyannamelerinde bu kredileri en az kullanacak olanlar daha düşük gelirli öğrencilerdir. Kredi taleplerinin çoğunun, en geç 16 ay sonra gelen bir iade ile kazancı elde ettikleri vergilendirme yılında öğrenciler veya aileleri tarafından yapıldığını göstermektedir. Mevcut yılda, bu kredilere muhtaç öğrencilerin çoğunun onları kullanabilmesi ihtimali çok düşüktür. Bununla ilgili olarak, öğrencilerin karşılaştıkları mali sıkıntılar vardır, bunlar kredi yardımını değersiz yapar. Fonların mevcudiyeti ve ihtiyaçların zamanlanması bu uyumsuzluğu düzeltmek gerekmektedir (Neill, 2007: 14-16).

3.2.4.4. Eğitim Vergi İadesi

Eğitim Vergi İadesi (Education Tax Refund) ile Avustralya hükümeti, uygun ailelere ve öğrencilere, okul bütçesini destekleyerek yardım etmeyi amaçlar. Eğitim Vergi İadesi uygulaması altında uygun ailelerin yaklaşık %80’i alma hakkına sahip oldukları miktarın tamamını alamamıştır. Bunun sebebi, sistemin karmaşık oluşudur. Belgeler uzun süre bekler ve aileler çoğunlukla ihtiyaç duydukları zamanda yardıma sahip olamazlar. Bu

uygulamaya alternatif olabilecek Okul Çocukları Primi (Schoolkids Bonus), bu problemleri çözebilir. Çünkü uygun ailelere ve öğrencilere otomatik olarak ödenir. Belgelerin uzun süre elde tutulmasına ve eğitim masraflarını geri almak için aylarca beklemeye gerek yoktur. Eğitim masraflarında yardıma ihtiyaç duyan çok daha düşük ve orta gelirli ailelere daha fazla yardım sağlar (Australian Government, 2013).

3.2.4.5. Vergi Harcamalarının Eğitim Üzerindeki Etkisinin Genel Olarak Değerlendirilmesi

Eğitimin hem ekonomik anlamda hem de sosyal anlamda önemi büyüktür. Öncelikle ülkenin eğitim seviyesinin artması pozitif dışsallıklarla sonuçlanacaktır. Toplumda ılımlı, hoşgörülü eğitilmiş bireylerin artması hem kendilerinin hem toplumun diğer bireylerinin huzurlu bir ortamda yaşamasını sağlayacaktır. Eğitimin teşvik edilmesi, ekonomide beşeri sermaye unsurunu geliştirecektir. Nitelikli eleman sayısını artacaktır. Eğitim düzeyinin artması, gelir eşitsizliğinin azalmasına yardımcı olacaktır. Özellikle yüksek eğitim alanlar daha kolay iş bulabileceklerdir. Vergi harcamaları kullanılarak vergi sistemi yoluyla eğitime destek verilmektedir. Genellikle ülkelerde yüksek öğrenimin geliştirilmesine yönelik uygulamalar ağırlıklıdır.

ABD hükümeti, eğitimi desteklerken vergi harcamalarından yararlanmaktadır. Ancak kanundaki eğitime yönelik vergi teşviklerinin analizi zordur. Bunun iki temel problemi vardır (Stegmaier, 2009: 151):

- Mevcut sistem karmaşıktır (özellikle eğitim yardımına en çok ihtiyaç duyan düşük gelirli mükellefler için).
- Mevcut yapı hedeflenen mükellef kitlesine etkin olarak ulaşamaz.

Vergi harcamalarının eğitime katkısını ölçmek güç olmakla beraber, bu konuda ABD için yapılan çalışmalar genel olarak vergi harcamaları ile eğitim arasında olumlu bir ilişki olduğunu göstermektedir. Mevcut verilere göre, umut vergi kredisi ve yaşam boyu öğrenme kredisi, yüksek okul kayıtlarını artırmaktan ziyade yüksek okul seçiminde daha fazla seçenek düşünmek ve fakülte diploması sonrası çalışmaları sürdürmek için orta gelirli ve yetişkin öğrencileri teşvik etmektedirler (Cooper ,t.y.: 8).

Bu krediler (umut vergi kredisi ve yaşam boyu öğrenme kredisi) eşitlik açısından oldukça değerlidirler. Özellikle yaşam boyu öğrenme kredisinin, 10.000 dolardan daha az eğitim harcaması yapanlar için %20 kapsamında bir fiyat indirimi sunması önemlidir. Bununla birlikte, daha önceki çalışmalarda vergi ayrıcalıkları nedeniyle eğitimin fiyatındaki değişmeye bağlanabilecek bir öğrenci davranışı değişikliğine yönelik fazla kanıt bulunamamıştır. Bunun nedeni, kredinin iade edilemez oluşu veya öğrencinin okula devam edip etmeme kararında, öğrenciye etki edilemediğidir (Chenevert, 2009: 2).

Yüksek eğitim için vergi ayrıcalıklarının ortalama etkisinin kayıtlarda ortalama olarak yüzde 4.1- 5.0 kadar bir artışa yol açacağını ve okul ücretlerindeki yüzde 1'e kadar vergi ayrıcalığı artışının marjinal etkisinin mevcut kurallar altında yüzde 0.03'den 0.02'ye kadar kayıt olasılığında bir artışa yol açacağını bulmuştur (Chenevert, 2009: 4).

Dynarski, çalışmasında Umut Kredisi (Hope Scholarship) programını değerlendirerek orta ve üst gelirli öğrencilerin yüksek okula devamı konusundaki yardımların etkisini tahmin etmiştir. Bu çalışmasını Amerika'nın Georgia eyaleti için yapmıştır. Bu kredinin, yüksek okula devam konusundaki etkisini değerlendirmek için ilgili yıldaki nüfus anketlerinden veriler ve çevre eyaletlerden veri setleri kullanmıştır. Sonuç olarak, programının yüzde 7,0 – 7,9' a kadar 18-19 yaşındakilerin tümü için yüksek okula devam oranlarını muhtemelen artırdığını bulmuştur. Programın etkilerini tahmin etmek için kullanılan eyalet kontrol gruplarında da benzer sonuçlar gözlenmiştir (Dynarski, 2000: 4-5).

Turner (2010: 22-23) yaptığı çalışmanın sonuçlarına göre, vergi bazlı yardımlar yaklaşık olarak yüzde 2,2 kadar 18-19 yaş tam zamanlı yüksek okul kayıtlarını artırmaktadır.

ABD gibi Kanada ve Avustralya'da da vergi harcamaları öğrencilere ve ailelerine yöneliktir. Öğrencilerin okula devamını ve yüksek okula katılımını desteklemektedir. Ancak Kanada ve Avustralya uygulamalarında eksiklikler daha fazladır. Vergi harcamalarının ailelere ve öğrencilere ulaşması zaman almaktadır. Bu sorunun giderilmesi amacıyla Avustralya'da yardım almak için beklemeye gerek olmaksızın öğrencilere veya ailelerine otomatik ödeme yapılmaktadır.

Kanada hükümeti, lise sonrası eğitim kurumlarının faaliyet bütçesi için doğrudan finansman desteği sağlama ve okul öncesi ücretlerini düzenleyerek Kanada’da lise sonrası eğitim engellerini azaltmaya yönelik tüm çabalarda isteksizdir. Bunun yerine, sırasıyla federal ve yerel hükümetler artan bir şekilde vergi sistemindeki mevcut indirim, istisna ve kredilerin artmasına izin vererek ve öğrenci burs ve bağış programlarını yasalaştırarak ek sübvansiyon oluşturmaktadır. Lise sonrası eğitim kredilerinin iade edilebilir yapıda olması düşünülebilir, çünkü bu, kredilerin faydasını artırabilecek bir uygulamadır. Bununla birlikte, maliyetleri de artıracaktır ve Kanada’da lise sonrası eğitim alan ve daha sonra Kanada’da vergi ödemedi ve ekonomiye katkı sağlamadan ülkeden ayrılan bireylerin olmasına da olanak sağlayacaktır (Magee, 2009: 1).

Türkiye’de eğitim ve öğretime yönelik vergi harcamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012a):

“Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası”,

“İlim ve fenni, güzel sanatları, ...teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar”,

“Beyan edilen gelirin %10’unu aşmaması şartıyla mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları”,

“Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar”,

“Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta eğitim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, faaliyete geçilen hesap döneminden başlamak suretiyle beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar”.

Türkiye’de vergi harcamaları, genel olarak yeni okulların açılmasını ve açılan okulların devamını teşvik etmektedir. Bunun yanında, mükelleflerin kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu kişilere ait eğitim masrafları da indirilebilmektedir.

Diğer ülkelerden farklı olarak Türkiye’de daha fazla öğrencinin yüksek okula kayıt olmasını destekleyen bir vergi harcaması uygulaması yoktur. Üniversiteyi kazanan öğrencilere burs, öğrenim ve katkı ödemeleri gibi doğrudan yardımlar yapılmaktadır.

Öğrencilerin yalnızca yüksek öğretime teşvik edilmesi haricinde mesleki eğitimi de destekleyecek çalışmalar yapılmalıdır. Örneğin, bünyesinde çalışan işçilere eğitim veren firmalar vergi harcamaları ile teşvik edilebilir.

3.3. Vergi Harcamalarının İdari Etkileri

İdari açıdan bakıldığında, vergi harcamaları öncelikle vergi toplanılmaması açısından vergi idaresinin vergi toplama yükünü azaltır. Diğer taraftan devletin uğradığı gelir kaybının kayıt altına alınması gerekir. Vergi idaresinin bu denetimi yapabilmesi için, tüm mükelleflerin beyannamelerini vermelerini sağlaması, verilen bu beyannameleri denetlenmesi ve vergi harcamalarını hesaplanması gerekmektedir. Tüm bu işlemlerin personel eliyle yapılması güç ve masraflı olacağından, işlemleri etkin ve kolay yapabilmek için teknik altyapının sağlamlaştırılması ve sağlam bir bilgisayar ağının kurulması önemli olacaktır. Bu sistemin kurulması ilave emek ve zaman harcanmasının önüne geçecektir. Sonuçta vergi harcamaları sürekli denetim altında tutulabilecektir. Yönetimsel açıdan vergi harcamalarının etkinliğinin belirlenmesi, etkin olmayan vergi harcamalarının azaltılmasını, kaldırılmasını ve düzenlenmesini kolaylaştıracaktır.

Devlet bir vergiyi toplamakla elde edeceği gelir, o vergiyi toplamak için yapacağı maliyetin altında kalıyorsa söz konusu vergiyi almaktan vazgeçmesi rasyonel bir davranış olacaktır. Almaktan vazgeçilen gelir, bir vergi harcaması olarak ifade edilebilir. Bu vergi harcaması idarenin gereksiz görev yüküne katlanmasının önüne geçer. Bu duruma örnek olarak gösterilebilecek eğlence vergilerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı giderek azalması nedeniyle, birçok ülkede kaldırılmaktadır. Kaldırılma gerekçesi olarak az gelir getirmesi buna karşılık idari masrafların çok fazla olması gösterilmektedir. Buna karşın, Türkiye’de eğlence vergisi halen belediyeler için iyi bir gelir kaynağıdır. Örneğin, İzmir

Büyükşehir Belediyesi eğlence vergisi tahsil etmektedir. Bu vergiyi tahsil eden aynı elemanları başka vergi tahsilâtında da kullanarak, bu vergiye ilişkin idari maliyetleri azaltmaktadır (Açıkgöz Ersoy, 2010: 10).

Vergi harcama raporlarının hazırlanması oldukça maliyetlidir. İyi bir vergi harcaması raporunun özellikleri; raporun erişilebilir olması, geniş kapsamlı olması, detaylı bilgiler içermesi ve her bir vergi harcamasının etkisini analiz etmesi şeklinde sıralanabilir (Leachman, ve diğerleri, 2011: 12-27). Bu şartları taşıyan bir vergi harcaması raporu hazırlayabilmek için devletin teknolojik altyapısının ve personel niteliklerinin yeterli olması gerekmektedir. Örneğin, vergi harcama hesaplamalarına daha kolay erişimin sağlanabileceği veri setlerinin oluşturulması, beyannamelerin dosyalanması ve denetlenmesi gerekmektedir.

Genel ülke uygulamalarına bakıldığında, vergi harcama raporları bütçeden ayrı bir belge olarak yayınlanmaktadır. Raporlarda kaç yıllık vergi harcaması tahmini yapıldığı ülkeden ülkeye ve verilere ulaşma olanağına göre farklılık göstermektedir. Genel ülke uygulaması, geçmiş rakamlar, mevcut rakamlar ve gelecek yıllara ilişkin tahminlerin raporlarda yer alması şeklindedir. Aşağıdaki tabloda çeşitli ülkelerin vergi harcama rakamlarının yer aldığı raporlar ve tahmin yılları yer almaktadır.

Tablo 33: Bazı Ülkelerdeki Vergi Harcamalarına İlişkin Belgeler ve Tahmin Yılları

Ülkeler	Vergi Harcamalarının Bulunduğu Belgeler	Tahmin Edilen Yıl
ABD	Analytical Perspectives	7 yıl
	Estimates of Federal Tax Expenditures	5 yıl
Kanada	Tax Expenditures and Evaluations	8 yıl
	Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projection	-
Fransa	Ways and Means Evaluation	3 yıl
Avustralya	Tax Expenditures Statement	8 yıl
Türkiye	Vergi Harcamaları Raporu	3 yıl

Kaynak: Ülkelerin Vergi Harcama Raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 33’de görüldüğü gibi, ABD’de vergi harcamaları iki farklı kurum tarafından raporlanmaktadır. Birincisi, Hazine tarafından yayınlanan “Analytical Perspectives”, ikincisi Karma Vergi Komitesi tarafından yayınlanan “Estimates of Federal Tax Expenditures” raporlarıdır. Kanada’da vergi harcamaları “Tax Expenditures ve Evaluations” raporunda genel rakamlarla tahmin edilmiştir. İkinci rapor “Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projection” da vergi harcamalarına ilişkin daha ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Avustralya’da “Tax Expenditures Statement” raporu yayınlanılmaktadır. Bu raporda vergi harcamaları tahminleri yapıldıktan sonra vergi harcamalarına ilişkin bilgiler verilmektedir. Ayrıca bu raporlarda her bir vergi harcaması kalemine yönelik tahminler ayrı ayrı yapılmaktadır.

Türkiye’deki vergi harcamalarının raporlanmasına bakıldığında, raporlar 2006 yılından itibaren her yıl bütçe tasarısına “Vergi Harcama Listesi” adı altında eklenmektedir. Günümüze kadar yapılmış olan vergi harcama listelerinden en detaylı olanı 2007 yılı vergi harcama listesidir. Bunun dışındaki raporlar sadece vergi harcamalarını listeleyip genel olarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Diğer Kanunlar içinde yer alan vergi harcamalarının ilgili oldukları kanunlar itibariyle tahminlenmesinden ibarettir. Her bir vergi harcaması kalemi için tahminler yer almamaktadır. İlgili olduğu yıl ve sonraki 2 yıl olmak üzere tahminler 3 yıllık yapılmaktadır.

ABD’de vergi harcamaları idareye yük olarak görülmemektedir. Çünkü hükümetin bazı ekonomik faaliyetleri teşvik etmesi bazılarını da engellemesi için vergi harcamalarını bir maliyer polirikası aracı olarak kullanabilmektedir. Vergi harcamalarının eleştirildikleri nokta, denetim dışı kalmaları ve yeterli oranda incelemeye tabi olmamalarıdır. Vergi harcaması düzenlemesi yapanlar, çoğunlukla sosyal politikalarda uzmanlaşmış kimseler değildirler ve az bilgiye sahiptirler. Bu kişiler alternatif politikalar ve vergi indirimlerini arasında etkin bir kıyaslama yapmazlar (Howard, 2012). Dolayısıyla ABD’de de vergi harcaması konusunda uzmanlaşma noktasında eksiklikler bulunmaktadır.

Türk vergi sisteminde hem mükellefler hem de uygulayıcılar açısından idarenin neden olduğu önemli eksikliklerinden biri vergi hükümlerinin çok sık değişikliğe uğramasıdır. Bu değişiklikler yapılırken sistematik ve bilimsel hesaplamalar da çoğu

zaman ihmal edilmektedir (Kulu, 2000). Türkiye’de 1980 sonrası dönemde 196 adet vergi kanununun çıkması bunun bir göstergesidir (Erol, 2006).

Türk vergi sisteminde yer alan vergi harcamalarının ikinci eksik yönü dağınık bir yapıda bulunmalarıdır. Her ihtiyaç duyulduğunda kolayca bir vergi harcaması düzenlemesinin mevzuata dahil edilmesi, vergi sisteminde birbirinden ayrı ve bütünlüğü olmayan bir yapı ortaya çıkarmaktadır. Haziran 2011 itibarıyla, 12 adet vergi kanunu, 173 adet diğer kanunlar olmak üzere toplam 185 kanunda ve 10 adet KHK olmak üzere toplam 195 kanuni düzenleme içerisinde çok sayıda vergi harcaması bulunmaktadır. Vergi harcamalarının vergi sisteminde bu kadar fazla ve dağınık şekilde bulunması, onların yönetilmesini, takibini ve miktarlarının tespitini güçleştirmektedir (Kaplan, 2012: 125). Özellikle vergi kanunları dışında yer alan vergi harcaması niteliğindeki hükümler uygulamayı zorlaştırmaktadır. Vergi idaresinin bilgisi dışında olması nedeniyle bu tür vergi harcamaları maliyet hesaplamalarını güçleştirir. Hem sistemin etkinliğinin sağlanması hem de vergi indirimlerine olanak tanınması için sistemi basitlikten uzaklaştıran bu tür vergi harcamalarının vergi kanunları içinde yeniden etkin bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir (Demirli, 2011: 65).

Yeni bir teşvik programı hazırlanırken teşvik edilecek alan, belirlenen alanın ne oranda teşvike ihtiyaç duyduğu, programın tahmini süresi, ne kadar kaynak ayrılacağı, hedeflerin gerçekleşmesinde kullanılacak araçlar ve programın toplam maliyeti gibi bir teşvik programının önkoşulları olan teknik hesaplarının yeterince etüt edilmesi gerekir. Türkiye’de bu tür fayda-maliyet analizi çalışmalarının yeterince yapıldığını söylemek güçtür. Oysa bir teşvik politikasının başarısını belirleyen en önemli özellikler teşvikin sosyal ve ekonomik hayatta meydana getireceği etkinlik, verimlilik ve yararlılıktır (McDonald, 2010: 180). Uygulanacak vergisel ve mali politikalar kesin olarak belirlenmeli ve sonuçları düşünülmelidir. Çünkü yetkililer tarafından kapsamlı ve doğru istatistiksel bilginin varlığı ve vergi harcamalarının tam olarak tahmini ve raporlanması finansal ve özellikle mali politikaların başarıyla uygulanmasını sağlayacaktır (Öner, 2011: 168).

Vergi harcamalarının hesaplanılmasının idari açıdan önemi, bu harcamaların ekonomik göstergeler içindeki payının daha sağlıklı bir şekilde belirlenmesine ve kıyaslanmasına imkan sağlamasıdır. Örneğin; KKBG ile kıyaslandığında vergi

harcamalarının büyüklüğü bu uygulamaların kaldırılmasından ziyade, sosyal ekonomik dinamikleri koruyacak ve teşvik edecek şekilde kullanılmasını gerektirmektedir (Demirli, 2011: 62). Hükümetlerin kamu harcamasında veya vergi harcamasında bulunurken doğru ve rasyonel davranmaları ve kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmaları hem kendileri hem de milli ekonomi için önemlidir (McDonald, 2010: 171).

Devlet vergi harcaması uygulamayarak vazgeçtiği bu vergileri toplayıp daha sonra kamu harcaması olarak gerekli alanlara dağıtma yoluna giderse toplama ve dağıtma olmak üzere iki maliyet ile karşılaşacaktı. Vergi harcaması uygulaması ile devlet bu maliyetlerden kurtulmuş olmaktadır. Bununla birlikte, vergi harcamalarının amacına ulaşması önemlidir. Uygulanan bir vergi harcaması, desteklenen faaliyet veya mükellef üzerinde pozitif bir etki oluşturmayıp aksine bu alan veya kişi olumsuz bir seyir gösteriyorsa hükümet gereksiz bir maliyete katlanıyor demektir. Bunun için vergi harcamalarının takibi önemlidir. Vergi harcamalarının raporlanması idarenin hangi vergi harcamalarının daha etkin olduğunu görmesine yardımcı olur. Böylece idare, amacına ulaşamayan vergi harcamalarını azaltabilir, düzenleyebilir veya kaldırabilir. Vergi harcamalarının düzenlenmesi vergi sisteminin karmaşıklığını azaltacak ve mükelleflerin vergi uyumu maliyetlerini de azaltacaktır.

Genel bir kamu harcamasından ziyade vergi harcamalarının kullanımı yönetim maliyetlerinden tasarruf sağlayabilir. Örneğin, bir kamu harcama programını uygulamaya koyabilmek için bürokratik işlemler gerekebilir. Bunun yerine vergi sisteminin kullanımı bürokratik işlem gerektirmeden aynı amacın gerçekleştirilmesini sağlayabilir. Bununla birlikte, bazı durumlarda basit olabilen bir vergi harcamasının maliyeti görüldüğü gibi olmayabilir. Vergi harcamaları, vergi sisteminin karmaşıklığını artırdığı için mükelleflere ilave uyum maliyetleri yükleyebilir (<http://www.taxreview.treasury.gov.au>).

Tablo 34’de, çeşitli ülkelerde vergi harcamalarının idari açıdan uygulanma durumları özetlenmiştir.

Tablo 34: Çeşitli Ülkelerde Vergi Harcamalarının Genel Durumu

Ülke	Amaç ve Kullanım	Yasal zorunluluk	Bütçe ile ilişkisi	Sıklık	Tahmin Metodu
Avustralya	Doğrudan harcamalar yanı sıra vergi harcamalarını değerlendirme, vergi sisteminin dizayn edilmesine katkı sağlama, toplumu bilgilendirme	Yasal zorunluluk	Kamu belgelerinden ayrıdır	Yıllık	Tahakkuk esası üzerine gelir kaybı
Avusturya	Vergi reformunu şekillendirme ve bütçe sürecine yardım etme	Yasal zorunluluk	Bütçe dökümanlarından sübvansiyon eki	Yıllık	Tahakkuk esası üzerine gelir kaybı
Belçika	Gelir üzerindeki çeşitli vergi ölçümlerinin etkisini değerlendirme	Yasal zorunluluk	Bütçe eki	Yıllık	Nakit esası üzerinden gelir kaybı
Kanada	Vergi ölçümlerinin tahmini maliyeti ile ilgili bilgiyi parlamenterlere ve kamuya sunma	Yasal zorunluluk değil	Bütçe ile doğrudan ilgili değildir, fakat ek bilgi sunar	Yıllık	Nakit esası üzerinden gelir kaybı
Fransa	Bütçe sürecini kolaylaştırma	Yasal zorunluluk	Bütçe cetveline ek	Yıllık	Nakit esası üzerinden gelir kaybı
Almanya	Sübvansiyonları ve harcamaları azaltma	Yasal zorunluluk	Sübvansiyon raporu olarak adlandırılan bütçenin parçası	Her 2 yılda bir	Nakit esası üzerinden gelir kaybı
İtalya	Bütçe ile uygunluğu, objektif ölçüt ve maliyetine dayanarak vergi harcamalarını değerlendirme, temel amaçlar ile kıyaslayarak coğrafi alan ve belirli sektörler için etkilerini değerlendirme, AB vergi harcama politikası rehberi ile aynı ekseninde olma	Yasal zorunluluk	Bağımsız belge (bütçe sürecine bağlı değil ve bütçe dökümanlarının eki değil)	Ara sıra	Tahakkuk esası üzerine gelir kaybı
Hollanda	Vergi harcamalarının bütçesel maliyetini ve olası bütçelemenin parlamenter tarafından anlaşılmasını sağlama	Yasal zorunluluk değil	Bütçe beyannamesinin eki (fakat doğrudan bütçe ile bağlantılı değil, parlamenterle için ek bilgi sunar)	Yıllık	Tahakkuk esası üzerine gelir kaybı
İngiltere	Bütçe görüşmelerini ve tartışmalarını kolaylaştırma Kaynak:	Kanuni zorunluluk yok, fakat Harcama Komitesinden tavsiye olarak vardır	Sonbahar Raporuna (gelir) istatistiksel ekin parçası, bütçe sürecine bağlı değil, bütçe belgesi değil	Yıllık	Tahakkuk esası üzerine gelir kaybı
ABD	Vergi reformunu şekillendirme ve açıkları azaltma	Yasal zorunluluk	Yıllık bütçe belgesinin parçası fakat bütçe sürecine dâhil değil	Yıllık	Gelir kaybı, eş değer harcama ve nakit esaslı bugünkü değer

Kaynak: Brix, 2004: 13-15.

Tablo 35’den de görüldüğü gibi, çeşitli ülkelerde vergi harcamalarının amaç ve kullanımı, yasal bir gereklilik olup olmadığı, bütçe ilişkisi, yayınlanma sıklığı ve tahmin metodu yer almaktadır. Vergi harcamalarının kullanımındaki amaçlar, vergi reformlarına yön vermek, bütçe sürecini kolaylaştırmak, maliyetler hakkında bilgi vermek ve vergi harcamalarının kamu harcamalarıyla ilişkisini kurmaktır. Vergi harcamalarının yıllık yayınlama durumunun ise genel olarak yasal zorunluluk olduğu görülmektedir.

Vergi harcamalarının bütçe ile ilişkisine bakıldığında, vergi harcamalarının bütçelerde doğrudan yer almasından ziyade bütçeye ek bir belge şeklinde yer aldığı görülmektedir. Vergi harcamalarının yayınlanma sıklığına bakıldığında, tablo 35’de yer alan ülkeler içinde Almanya ve İtalya dışındaki ülkelerde her yıl vergi harcamaları raporu yayınlanmaktadır. Vergi harcamalarının tahmin yöntemi olarak gelir kaybı metodu kullanıldığı görülmektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Devletin yerine getirmesi gereken görevleri yanında, belirli bir takım ekonomik ve sosyal amaçları da bulunmaktadır. Devlet amaçlarını gerçekleştirirken bazı araçlar kullanmaktadır. Bu araçlardan bir tanesi olan kamu harcamaları, bütçe yoluyla devletin kullandığı bir araçtır. Kamu harcamalarının yerine kullanılabilecek alternatif bir diğer araç da vergi sistemi yoluyla kullanılabilen vergi harcamalarıdır. Devlet, bu araçları kullanırken yansız olmalıdır. Yani devlet, ekonomik faaliyetler üzerinde en az etkide bulunmalı, toplum bireyleri arasında adaleti ve eşitliği bozmamalı, kaynakları etkin ve verimli bir şekilde kullanarak israfı önlemelidir.

Vergi harcamaları bir tür kamu harcaması olarak görülebilmektedir. Ancak iki araç arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi, kamu harcamaları bütçeden yapılan harcamalar iken vergi harcamaları vergi sistemi yoluyla devletin kullandığı bir maliye politikası aracıdır. Vergi sistemi yoluyla gerçekleştirilen bu harcamalar, örtük harcamalar olarak da ifade edilir. Çünkü herhangi bir bütçesel denetime tabi değildir ve vergi sistemi içerisinde uzun yıllar kalabilmektedirler.

Vergi sistemindeki bu gizli harcamalar, ilk olarak Stanley Surrey'in 1967 yılında yaptığı bir konuşma ile gündeme gelmiştir. Bu tarihten sonra ülkeler vergi harcamalarının boyutunu hesaplama konusunda çalışmalar yapmışlardır. Vergi harcamalarını hesaplamak için kullanılan en yaygın metotlar: gelir kaybı, gelir sağlama ve harcama ikamesi yöntemleridir. ABD gelir kaybı, harcama ikamesi ve daha çok vergi ertelemelerinin hesaplanmasında kullanılan bugünkü değer yöntemini kullanmaktadır. Avustralya, Kanada, İngiltere ve Türkiye gelir kaybı metodunu kullanır.

Vergi harcamalarının belirlenmesi ve hesaplanması mali saydamlık açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple, ülkeler vergi harcama raporlarını geliştirmeyi amaçlamaktadırlar. ABD, vergi harcamaları raporunda, vergi harcamalarını amaçlarına göre sınıflandırarak her sınıflandırmanın altında yer alan vergi harcamalarının tutarını 7 yıllık tahmin eder. Ayrıca her bir vergi harcaması hakkında kısa bilgiler verir. ABD'de tahminler iki farklı kurum tarafından ayrı ayrı yapılır. Kanada ve Avustralya'da vergi harcamaları 8 yıl için tahmin edilir. Raporda

vergi harcamaları genel olarak hesaplandıktan sonra her bir vergi harcamasının tek tek açıklaması yapılır ve değiştirilen vergi harcamaları belirtilir. Kanada vergi harcama raporu haricinde her bir vergi harcamasının açıklamalarının yer aldığı ikinci bir rapor daha yayınlar. Türkiye’de ise vergi harcamaları listesi yayınlanılmakta, tahminler ise vergi türleri itibariyle verilmektedir. Vergi harcamalarının isimler haricinde ayrı ayrı tutarları bulunmamaktadır. Bu durum, Türkiye’de yer alan vergi harcamalarının takibini ve diğer ülke uygulamaları arasında kıyas yapılmasını güçleştirmektedir.

Vergi harcamaları konusunda uluslararası kıyas yapmak güçtür. Bunun en önemli nedeni, vergi harcamalarının her ülkede farklı tanımlanmış olmasıdır. Bir ülkenin vergi harcaması olarak kabul ettiği bir hükmü diğer ülke vergi sisteminin zorunlu bir unsuru olarak görmektedir. Ayrıca verilen rakamlar gerçek rakamlar olmayıp tahmini değerlerdir. Bazı vergi harcama hükümleri hesaplanamamaktadır, diğer bazı konularla ilgili (örn; savunma) vergi harcamaları raporlarda hiç yer almamaktadır.

Vergi harcamaları, ekonomik, sosyal ve idari alanlarda var olmalarının bir sonucu olarak bu alanlarda etkide bulunurlar. Ekonomik amaçlı uygulanan vergi harcamaları ya belirli bir mükellef grubunun veya bir faaliyet veya bölgenin desteklenmesi şeklindedir. Vergi harcamalarının ekonomi üzerinde nasıl bir etki meydana getirdiğini belirleyebilmek için öncelikle bu harcamaların uygulanıp daha sonra uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi gerekir. Ancak bu değerlendirmeyi yapmak güçtür.

Vergi harcamaları idari açıdan değerlendirildiğinde, vergi harcamalarının raporlanmasında vergi idaresine yük getirebilmektedir. Vergi harcama raporlarının yayınlanmasında verilerin toplanılması önem arz etmektedir. Bu da ilave personel, ilave zaman ve teknik bir altyapı gerektirmektedir. Raporlamanın etkin olabilmesi için bilgisayar destekli teknik altyapı ve bunu kullanabilecek personele de ihtiyaç duyulacaktır.

Ülke incelemelerine göre, vergi harcamaları uygulanmasının genel olarak aşağıdaki sonuçları doğurduğu söylenebilir;

- Vergi harcamaları, her zaman yöneldikleri amaçları başaramamaktadırlar. Örneğin, yatırımlara yönelik bir vergi harcaması teşviki tek başına yatırımları artırmamaktadır. Çünkü vergi harcamalarından önce mükelleflerin kararlarını etkileyen faktörler arasında, ulaşım, iş gücünün varlığı, yatırım yapılacak işin

maliyeti vb. bulunmaktadır. Bununla birlikte, ülkeler ekonomik teşvik amaçlı yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, Ar-Ge teşviki vb. vergi harcamalarını kullanmaktadırlar. Bu harcamaların etkin olup olmadıklarını belirlemek güçtür. Ancak bu tür vergi harcamalarının piyasanın teşvik edilmesi amacıyla kullanılması gerekmektedir. Yatırımlar teşvik edilmediğinde, daha yüksek maliyetlerle karşılaşan özel sektörün yatırım hacmi düşecektir. Diğer taraftan, yatırımlar belli konulara ve belli bölgelere yoğunlaşacaktır. Bir bölgede veya faaliyet alanında yatırım yoğunluğu olurken diğer alanlarda veya bölgelerde yatırımlar daha az olacaktır. Yine AR-Ge teşvikleri olmadığında, yeni teknolojiler ortaya çıkmayacaktır.

- Vergi harcamalarının kaldırılmaları veya azaltılmaları yönünde fikirler ağırlık kazanmıştır. Vergi harcamalarının yol açtığı gelir kaybı, bütçe açıklarının azaltılması amacıyla giderilmek istenmektedir. Bunun için de vergi harcamalarının azaltılması veya kaldırılması fikri ortaya atılmıştır.
- Vergi harcamaları, toplumun mükellef olan kısmına fayda sağlar. Bu harcamalar, vergi sistemi yoluyla kullanılabilen bir araç oldukları için mükellef olmayanlar bu araçları kullanamayacak ve dolayısıyla faydalanamayacaklardır.
- Vergi harcamaları, çoğunlukla vergi adaletini zedelerler. Regresiftirler. Toplumun yüksek gelirli kesimine daha fazla avantaj sağlarlar. Örneğin; Toplumun düşük gelirli kesiminin konut sahibi olmasını desteklemek amacıyla uygulanan vergisel teşviklerin çok etkin olmadığı görülmektedir. Yüksek gelirli mükellefler bu ayrıcalıklardan daha fazla faydalanma eğilimindedirler. Yüksek gelir diliminde bulundukları için daha büyük oranda konut ayrıcalıklarından fayda elde ederler. Ayrıca yüksek gelire sahip oldukları için düşük gelirlilere göre konut gibi maliyetli harcamaları daha kolay finanse edebilirler. Diğer taraftan, vergi harcamalarının vergi yükü üzerinde de etkileri bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi miktarını azalttığından vergi yükü azalıyormuş gibi görünebilir. Ancak vergi indirimi diğer mükelleflerin vergi yükünü artırma şeklinde ise genel olarak vergi yükü değişmemekte sadece vergi harcaması uygulamasından yararlananların vergi yükü düşmektedir.

- Vergi harcamalarının bütçe üzerindeki en net etkisi meydana getirdikleri vergi geliri kaybıdır. Vergi harcamaları dolayısıyla ülkelerin vergi gelirleri azalmakta ve harcamaya yapmak için finansman kaynakları erimektedir. Bu vergi harcamasını uygulayan bir ülke için kaçınılmaz bir durumdur. Önemli olan nokta alınmasından vazgeçilen bu vergi kayıplarının geri dönüşümünün nasıl olduğudur. Vergi harcamalarının geri dönüşünün maksimum olabilmesi için vergi harcamaları incelemelerinin artırılması gerekmektedir. Bu harcamaların takibinin yapılması vergi sisteminin etkin olmayan vergi harcamalarından temizlenmesine yardımcı olacaktır.

Yukarıda belirtilen sonuçlara göre vergi harcaması uygulamaları ile ilgili olarak aşağıdaki öneriler yapılabilir;

- Düzenli bir raporlanma sistemi oluşturulmalıdır. Vergi harcamalarının düzenli olarak raporlanması etkinlik, verimlilik, saydamlık, hesap verilebilirlik gibi pek çok konuya katkıda bulunacaktır.
- Vergi kanunları, çok daha düşük maliyetli ve aynı amaca daha etkin yollarla ulaşabilecek farklı sübvansiyonlar içeriyorsa, ilgili alandaki vergi harcamaları yerine bu sübvansiyonları uygulamak daha doğru olacaktır. Bu nedenle vergi kanunlarının açık ve net olması önemlidir.
- Uygulanacağı ekonomik çevre dikkate alınmalıdır. Vergi harcamalarının etkinliği uygulandığı ekonomik çevrenin şartlarına bağlıdır. Bu yüzden, bir ülkede uygulanan bir vergi harcamasının diğer bir ülkede de aynı sonuçları vereceğine dair kesin bir sonuç yoktur. Ancak bir ülkede uygulanıp olumlu etkileri görülebilen vergi harcamaları uygulanacak diğer ülkenin ekonomik yapısına göre düzenlenebilir.
- Vergi harcamaları gereksiz değildir. Ancak denetlenilmesi gerekir. Örneğin, Ar-Ge harcamalarının olmadığı bir durumda işletmeler yeni bilgi teknolojisine yönelik arayışlarını kendi imkanları ile yürütmek zorunda kalacaklardır. Bu durumda gelişmeler çok daha düşük kapasitede ve yavaş olacaktır.

- Vergi yükü konusunda regresifliği azaltacak önlemler alınmalıdır. Vergi harcamaları sosyal açıdan yaygın bir kullanıma sahiptir. Çevre, konut, eğitim, sağlık gibi pek çok alanda vergi harcamalarını görmek mümkündür. Vergi harcamalarının regresif yapısı bu uygulamalardan istenilen sonucun alınamamasına neden olmaktadır. Çünkü yüksek gelir dilimindekiler daha yüksek oranda bu vergi ayrıcalıklarından faydalanmaktadırlar. Yüksek gelirlilerin konut edinmesine sınır getirilerek önceliğin düşük gelirlilere verilmesi sağlanabilir. Bu konuda ABD'deki ipotek faizi indirimine %28 oranında tavan konulması örnek verilebilir.
- Zaten yatırım yapılacak alanlara vergi harcaması uygulanması devlet için gereksiz bir kaynak israfı demektir. Vergi harcamaları uygulanmadan önce destek verilecek alanın fizibilite araştırmasının yapılması önemli olacaktır. Yatırım potansiyeli olan bir faaliyet ya da sektörün desteklenmesi kaynakların verimsiz kullanımına ve desteklenmemesi gereken bir kesime fon ayrılmasına neden olabilir.
- İstihdam, AR-GE, eğitim gibi alanların desteklenmesi beşeri sermayenin ve ekonominin gelişmesi için gereklidir. Son yıllarda çalışmayı teşvik eden vergi harcamaları yoğunluk kazanmıştır. Bu tür vergi harcamaları ile hem sosyal hem de ekonomik bir yarar sağlanılmaktadır. Bir taraftan çalışma teşvik edilmekte, işsiz kesim ekonomiye dâhil edilmekte diğer taraftan çalışmama dolayısıyla toplumun alt sınıfına itilen bireyler topluma kazandırılmakta ve gelir durumları iyileştirilmektedir. Bu konuda İngiltere'de bu alanda uygulanan çalışan ailelere vergi kredisi ile 88,000 işçinin iş gücü piyasasına dâhil olmasına katkıda bulunmuştur.

Eğitimin teşvik edilmesi de topluma önemli pozitif dışsallıklar yaymaktadır. Nitelikli eleman yetişmesinin bir koşulu eğitimin toplumun her kademesine yaymaktır. Ayrıca eğitimin artması iş bulma konusunda bireylere kolaylık sağlayacaktır. Böylece gelir dağılımında iyileşme de sağlanmış olacaktır. Bu alanda uygulanacak vergi harcamalarından olumlu sonuçlar sağlanabilmektedir. Örneğin, ABD'de uygulanan yaşam boyu öğrenme kredisi ve umut kredisi üzerine yapılan çalışmalarda, öğrencilerin yüksek okula kayıt olmalarında artışlar sağladıkları tespit edilmiştir.

- Vade tarihlerinin konulması vergi harcamalarının etkinliğini artıracak ve incelenilmelerini kolaylaştıracaktır. Vergi harcamalarının raporlanması, belirlenmesi ve hesaplanması bu harcamaların etkinliği için yeterli bir uygulama olmayacaktır. Vergi harcamaları ortaya konulduktan sonra bu harcamaların takip edilmesi gerekmektedir. Etkin olmayan, gelir kaybına yol açan vergi harcamaları değerlendirilerek ya kaldırılmalı veya düzenlenmelidir. Bu nedenle vergi harcamalarına süreler konularak takipleri yapılabilir. Bu süre sona erdiğinde vergi harcamasının devamına veya kaldırılmasına hükmedilebilir. Böylece vergi harcamalarının açık uçluluğu engellenebilir.
- Vergi harcamalarının etkinlikleri, uygulandığı ekonomik çevreye bağlıdır. İstikrarlı makroekonomik şartlarda vergi harcamaları daha olumlu sonuçlar vereceklerdir. Örneğin, güçlü bir iş gücü piyasasının bulunduğu bir ekonomide çalışmayı teşvik eden vergi harcamalarının daha fazla istihdam artışı sağladığı ifade edilmektedir.
- Vergi harcamaları ile çevrenin korunmasına yönelik teşvikler sağlanabilir. Küresel ısınma sonucu çevre ilgili yapılabilecekler tartışılmaya başlanmıştır. Bu konudaki ülke uygulamalarına bakıldığında, Avustralya ve ABD’de atıkların işletilmesi amacıyla vergi harcaması örnekleri bulunmaktadır. Avustralya’da atıklarını değerlendiren işletmeler indirimlerden yararlanabilmektedirler. Yine ABD’de atık tesislerinin inşasını finanse etmek için vergi harcamalarından yararlanılmaktadır. Bu yapılırken inşaatın finansmanı için çıkarılan bono faizleri vergilendirilmemektedir. Mükelleflerin bu bonoları alması için teşvik oluşmakta, böylece bu alandaki yatırımın maliyeti mükellefler arasında dağılmaktadır. İlave olarak, ABD, doğaya zarar vermeyen sektörlerle (mineral üreticileri gibi), ağaç dikimi, dinlenme alanları, doğal manzara, tarihi dokunun korunması gibi pozitif dışsallık yayan mükelleflere vergi harcamaları sunmaktadır. İngiltere, kendi başlattığı İklim Değişim Vergisi Anlaşması çerçevesinde vergi avantajları sunmaktadır. Bu anlaşmaya taraf olan ve karbon salınımlarını azaltma sözünü veren işletmelere vergi indirimi sunmaktadır. Yine daha temiz üretim yapılması amacıyla yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımını desteklemektedir.

- Diğer ülkeler ile Türkiye kıyaslandığında;

Türkiye’de vergi harcama raporu yerine vergi harcama listesi mevcuttur. Vergi harcamaları sadece isim olarak listelenmekte, vergi harcamalarının maliyeti, vergi kanunu türleri itibariyle toplam olarak tahmin edilmektedir. Bu liste, yeterli miktarda bilgi içermemektedir.

Birkaç vergi harcaması dışında vade tarihleri söz konusu değildir. Denetim yapılmamaktadır.

Bireyleri çalışmaya yönlendirecek vergi harcaması uygulamaları yoktur. Genellikle işletmelerin kullanabileceği ve “belirli bir sayıda işçi çalıştıran işletmelerin....” şeklindeki teşvikler bulunmaktadır.

Eğitim alanında yüksek öğretime verilen teşvikler azdır. Eğitimin alanında özel okulların açılması ve inşasına yönelik teşvikler kullanılmıştır. Ancak düşük gelirli ailelerin çocuklarının okula devam etmesini sağlayacak teşvikler çok azdır.

Çevre konusundaki teşvikler diğer ülkelere göre basit ve yüzeyseldir. Yenilenebilir kaynakların teşviki alanında vergi harcaması listede yer almamaktadır. Sadece plastik, lastik, kauçuk vb. atıkların teslimleri istisnadır. Doğal çevrenin korunması, atıkların değerlendirilmesi amacıyla tesislerin kurulması, yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımının sağlanması, hava kirliliği gibi negatif dışsallıkların önlenmesine yönelik vergi harcamaları yeterince bulunmamaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Acinöroğlu, Serkan (2009), “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, **International Journal of Economic and Administrative Studies**, 1 (2), 148-168.
- Açıkgöz Ersoy, Bernur (2010), “OECD Ülkelerinde Eğlence Vergisi Uygulamaları”, **Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 17 (2), 1-11.
- Alpaslan, Mustafa ve Sakal, Mustafa (2005), “Vergi Usul Kanunu Uygulanmasında Ceza İndirimi Müessesesi ve Ceza Davasına Etkisi”, **Mali Pusula Dergisi**, Aralık, 25-31.
- Altındağ, Mehmet (1997), “Yatırım İndirimi İstisnasında Yeni Uygulama”, **Vergi Dünyası**, Haziran, 190, 1-9. <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/150/Yatirim+Indirimi+Istisnasinda+Yeni+Uygulama+> (23.02.2012).
- Altshuler, Rosanne ve Dietz D. Robert (2008), “Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms”, Daniel Feenberg, (Haz.), **Incentive and Distributional Consequences of Tax Expenditures**, NBER Conference, (1-56), <http://www.econstr.eu/bitstream/10419/31256/1/605400954.pdf> (20.07.2012).
- Altuğ, Sumru, Demers, Fanny S. ve Demers, Michel (2009), “The Investment Tax Credit and Irreversible Investment” **Journal of Macroeconomics**, 31, 509-522.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (1953), **T.C. Resmi Gazete**, 8469, 28 Temmuz 1953.
- Atkinson, Robert D. (2012), “Hearing on Tax Reform Options: Incentives for Capital Investment and Manufacturing”, **Information Technology and Innovation Foundation**, 1-20, <http://www2.itif.org/2012-senate-finance-manufacturing.pdf> (02.01.2013).
- Ashiabor, Hope (2003), “Submission to the Senate Economics Reference Committee on the Structure and Distributive Effects of the Australian Taxation System”, **Submissions to Government Inquiries**, 1-7, <http://ebookbrowse.com/sub0102-doc-d365753558> (19.12.2012).
- Association of American Universit (t.y.), “Lifetime Learning Tax Credit, Internal Revenue Code Section 25A”, <http://www.aau.edu> (21.03.2012).

- Australian Council of Social Service (2009), **Progressive Tax Reform: Reform of the Personal Income Tax System**, AcoSS Paper 158, http://www.acoss.org.au/images/uploads/Personal_Income_Tax_Reform_-final_09.pdf (25.11.2012).
- Australian Government (2013), “About the Previous Education Tax Refund”, **Department of Families, Housing, Community Services and Indigenous Affairs**, <http://www.fahcsia.gov.au/our-responsibilities/families-and-children/benefits-payments/schoolkids-bonuses/about-the-previous-education-tax-refund> (24.03.2013).
- (2005), “R&D Tax Concession – Impact on the Firm” 1-37, <http://www.innovation.gov.au/innovation/reportsandstudies/pages/rdtaxconcession-impactonthefirm.aspx> (12.05.2013).
- Balkaya Akça, F. Nilgün (2006), “Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcaması Sonucu Yaratabilecek Uygulamalar”, **Yaklaşım Dergisi**, 14 (168), 189-195.
- Batun, Mehmet (2010), **Vergi Harcaması Kavramı ve Vergi Planlaması ile İlişkisi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- Bıyan, Özgür (2006), “Yatırım İndirimi Geri (Mi) Geliyor?”, http://www.alomaliye.com/eylul_06/ozgur_bıyan_yatirim_ind.htm (18.05.2012).
- (2009), “5838 Sayılı Kanun İle Gelir Vergisi Kanununda Yapılan “Yeni” Düzenlemeler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 64, 1-3.
- Bloom, Nick, Rachel Griffith ve John Van Reenen (2002), “Do R&D Tax Credits Work? Evidence from a Panel of Countries 1979-1997”, **Journal of Public Economics**, (85), 1–31.
- Bloomberg, Scott, James Heidell, Paul Bernstein, Sugandha D. Tuladhar ve Mike King (2013), “Impacts of Renewable Energy Subsidies/Incentives on Costs of Achieving Renewables Goals”, **NERA Economic Consulting**, 1-12.
- Blum, James L. (1988), “The Effects of Tax Reform on Tax Expenditures”, **Congress of the United States Congressional Budget Office**, 1-11.
- Blundell, Richard, Duncan, Alan ve Meghir, Costas (2002), “Evaluating the Working Families Tax Credit” **Social Policy Monitoring Network**, IFS, 1-53.
- Bratic, Vjekoslav (2006), “Tax Expenditures: A Theoretical Review”, **Financial Theory and Practice**, 30 (2), 113-127.

- Break, George F. (1985), “The Tax Expenditure Budget- the Need for a Fuller Accounting”, **National Tax Journal**, 38, 261-285.
- Brewer, Mike, Duncan, Alan, Shephard, Andrew ve Suarez, Maria Jose (2005), “Did Working Families’ Tax Credit Work? The Final Evaluation of The Impact of in-Work Support on Parents’ Labour Supply and Take-Up Behaviour in the UK”, **Institute for Fiscal Studies**, London.
- Brixi, Hana Polackova, Swift, Zhicheng Li ve Valenduc, Christian (2004), **Tax Expenditures- Shedding Light on Government Spending through the Tax System**, The World Bank, Washington.
- Burkhead, Jesse (1974), “Pathways to Tax Reform”, **Journal of Economic Literature**, 12, December, 1346-1347.
- Burman, Leonard E. (2003), “Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?”, **National Tax Journal**, 56 (3), September, 613-627.
- Burman, Leonard E., Toder, Eric ve Geissler, Christopher (2008), “How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?”, **American Economic Review**, 98, (2), 79-83.
- Burman, Leonard E.ve Marvin, Phaup (2011), “Tax Expenditures and Government Size and Efficiency”, **Preliminary Incomplete Draft**, February 16, 1-23.
- Burton, Mark ve Steward, Miranda (2011), ”Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management”, **A Report on Country Experience for Civil Society Advocates**, <http://www.internationalbudget.org/pdf/TaxExp.pdf> (07.07.2011).
- Caiumi, Antonella (2011), “The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures-A Novel Approach”, **OECD Taxation Working Papers**, 5, 1-56.
- Canada Revenue Agency (t.y.), **SR&ED Tax Incentive Program**, <http://www.andrews.ca/resourcedocs/SR&ED%20Tax%20Credit%20Program.pdf> (19.03.2012).
- (t.y.), “Overview of the Scientific Research and Experimental Development (SR&ED) Tax Incentive Program”, <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/rc4472/rc4472-e.pdf> (21.03.2012).
- (2012), “Investment Tax Credit (Individuals)”, http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/tf/t2038_ind/t2038-ind-12e.pdf (23.09.2012).

- Canadian Federation of Students (2009), “Post-Secondary Education Tax Credits - Billions in Misdirected “Financial Aid”, <http://www.cfs-fcee.ca/html/english/research/factsheets/Factsheet-2010-Tax-En.pdf> (20.09.2011).
- Canadian Manufacturers Exporters (t.y.), “Backgrounder: Accelerated Capital Cost Allowance”, <http://www.cme-mec.ca/download.php?file=gllluadr.pdf> (23.01.2013).
- Cancian, Maria ve Levinson, Arik (2006), “Labor Supply Effects of the Earned Income Tax Credit: Evidence from Wisconsin's Supplemental Benefit for Families with Three Children”, 1-24, <http://www8.georgetown.edu/departments/economics/pdf/208.pdf> (01.02.2013).
- Carroll, Robert, O'Hare, John F. ve Swagel, Phillip L. (2011), “Cost and Benefits of Housing Tax Subsidies”, **Subsidy Scope**, 1-49.
- Cavalcanti, Carlos B. ve Li, Zhicheng (2000), “Reforming Tax Expenditure Programs in Poland”, **Policy Research Working Paper**, 2465, 1-30.
- Center on Budget and Policy Priorities (2012), “Policy Basics - The Earned Income Tax Credit”, <http://www.cbpp.org/files/policybasics-eitc.pdf> (21.01.2013).
- Chenevert, Rebecca (2009), “Enrollment Effects of Higher Education Tax Benefits”, **Job Market Paper**, 1-43.
- Chirinko, Robert, S. (2000), “Investment Tax Credits” **Working Paper Series**, 243, 1-18.
- Clare, Ross (2006), “The Benefits, Revenue Cost, and Implications for Individuals and the Economy of Abolishing the Contributions Tax”, **The Association of Superannuation Funds of Australia Limited**, www.superannuation.asn.au (02.06.2012).
- Collins, Michael, L. ve Walsh, Mary (2011), “Tax Expenditures: Revenue and Information Forgone - The Experience of Ireland”, **67th Annual Congress of The International Institute of Public Finance University of Michigan, Ann Arbor**, August, 1-21.
- Congressional Research Service (2010), **Tax Expenditures - Compendium of Background Material on Individual Provisions**, U.S. Government Printing Office, Washington, http://budget.senate.gov/democratic/index.cfm/files/serve?File_id=8a03a030-3ba8-4835-a67b-9c4033c03ec4 (19.05.2012).
- Constable, John ve Barfoot, Bob (2008), “Renewable Energy Foundation”, London, <http://docs.wind-watch.org/renewables-obligation-paper.pdf> (12.11.2012).

- Cooper, Michelle Asha (t.y.), “College Access and Tax Credits” **National Association of Student Financial Aid Administrators**, 1-16.
- Coşkun, Kemal ve Bilen, Yasin (2002), “Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’inde Vergi Harcamaları”, **Vergi Dünyası**, (246), 161-168.
- Council of The European Union (2011), “Legislative Acts and Other Instruments”, <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/11/st07/st07711.en11.pdf> (12.11.2012).
- Craig, Jon ve Allan, William (2002), “Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Process: An International Perspective”, **Proceedings of the Annual Conference on Taxation**, January 28, 3-15.
- Crandall-Hollick, Margot L. (2012), “The American Opportunity Tax Credit: Overview, Analysis, and Policy Options”, **Congressional Research Service**, June 11, 1-21.
- Çakıl, Adem Utku (2009), “Kriz Önlem Yasası 5838 Sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un Vergi ve İlişkili Mevzuata Getirdiği Düzenlemeler”, http://www.alomaliye.com/2009/a_utku_cakil_5838.htm (06.05.2012).
- Çelebi, A. Kemal ve Kahriman, Hamza (2011) “Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri ve Bunların Karşılaştırmalı Analizi”, **Maliye Dergisi**, 16, 33-63.
- Çiloğlu, İsmail (1997), “Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Hazine Dergisi**, 8, <http://www.treasury.gov.tr/irj/go/km/docs/documents/Treasury%20Web/Research%26Data/Treasury%20Staff%20Papers/Te%C5%9Fvik%20Sisteminin%20De%C4%9Ferlendirilmesi.pdf> (21.08.2012).
- Dallı, Atilla (2006), **4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası’nın Mali Açıdan Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Davie, B.F. (1994), “Tax Expenditures in the Federal Excise Tax System”, **National Tax Journal**, 37 (1), 39-62.
- Demirli, Yunus (2009), **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Denge Müşavirlik (t.y.), “Yatırım Teşvik Belgesi ile İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması”, <http://dengemusavirlik.com/yatirim-tesvik-belgesi-ile-indirimli-kurumlar-vergisi-uygulamasi.htm> (22.01.2012).

Devlet Planlama Teşkilatı (2000), **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT: 2517-ÖİK: 535, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf> (25.12.2011).

————— (2001a), **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Özelleştirme İdaresi Yayınları, Ankara, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/taslak.pdf> (20.09.2011).

————— (2001b), **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2597, ÖİK: 608, www.dpt.gov.tr/Doc Objects/Download/3128/oik608.pdf (23.09.2011).

Douglas, Robert (2002), **Potential Effects of Selected Taxation Provisions on the Environment**, Productivity Commission, Australia.

Dur, Varol (t.y.), “Avrupa Birliği’nde Sosyal Koruma Sistemlerinin Modernleştirilmesi”, http://www.sguz.org/upload/mce/arsiv/avrupa_birliginde_sosyal_koruma_sistemlerinin_modernlestirilmesi_.pdf (20.12.2012).

Durak, Murat (t.y.), “Avrupa Ülkelerinde Rüzgâr Enerjisi Yatırımlarına Verilen Teşvikler ve Türkiye İçin Öneriler”, <http://ulutek.uludag.edu.tr/downloads/ruzgarenerjisitesvikler.pdf> (09.01.2013).

Dynarski, Susan (2000), “Hope for Whom? Financial Aid for the Middle Class and Its Impact on College Attendance”, **National Bureau of Economic Research**, Working Paper 7756, 1-38.

Edizdoğan, Nihat (2000), **Kamu Maliyesi**, Cilt 2, Bursa: Ekin Kitabevi.

Elçi, Şirin (2009) “Rekabet ve Kalkınma için İnnovasyon”, **Çerçeve Dergisi**, 62-68, http://www.musiad.org.tr/img/yayinlarraporlar/cerceve_dergisi_52_10.pdf (21.07.2012).

Emil, Ferhat H. ve Yılmaz, Hakan H. (2006), “Mali Saydamlık İzleme Raporu IV”, http://www.tepav.org.tr/upload/files/1269870175r4566.Mali_Saydamlik_Izleme_Raporu_IV.pdf (26.11.2012).

- Erol, Ahmet (2006), “Yeni Gelir Vergileri Kanununa Doğru: (Vergi Konseyi Çalışmalarının ve TÜRMOB GVK Tasarı Önerisinin Değerlendirilmesi)-I”, **Yaklaşım Dergisi**, (165), 39-43, www.yaklasim.com.tr (10.09.2012).
- Essaji, Azim ve Neill, Christine (2010), “Tax Expenditures Versus Budgetary Expenditures for Canadian Post-Secondary Education”, **Laurier Centre for Economic Research & Policy Analysis, Economic Research Paper**, 3, 1-38.
- Eser, Emre (2011), **Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler**, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, DPT Uzmanlık Tezi Yayın No:2822, Ankara.
- European Commission (2011), **France Stability Programme 2011-2014**, European Commission Economic and Financial Affairs, April, http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/20_scps/2011/01_programme/fr_2011-05-03_sp_en.pdf (12.09.2012).
- European Union (2011), “**Tax Reforms in EU Member States 2011 - Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability**”, Economic and Financial Affairs, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2011/pdf/ee-2011-5_en.pdf (20.05.2012).
- Ferhatoglu, Emrah (2005), “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 5 (2), 78-92.
- Froman, Jonathan Barry, “Earned Income Credit” (t.y.), University of Oklahoma College of Law, <http://www.urban.org/uploadedPDF/1000524.pdf> (24. 07. 2012), 99-101.
- Fuest, Clements ve Riedel, Nadine (2009), **Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of the Existing Literature**, Oxford University Centre for Business Taxation, This Version: June 19th, 2009, UK.
- Furchtgott-Roth, Diana (2012), “How Tax Expenditures Hurt The Economy-And What to Do About It”, **Manhattan Institute for Policy Research**, No. 9, April, 1-4.
- Gale, William G. ve Harris, Benjamin H. (2011), “Reforming Taxes and Raising Revenue: Part of the Fiscal Solution”, 1-45, <http://www.urban.org/uploadedpdf/1001539-Reforming-Taxes-Raising-Revenue.pdf> (23.07.2012).

- Gandhi, Sima, J. (t.y.), “Steps for Integrating Tax Expenditures into the Budget Process and Increasing Transparency”, **Center for American Progress**, http://www.foreffective.gov.org/files/budget/CAP-Tax_Expenditures.pdf (21.10.2012).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2012a), “Vergi Harcamaları Listesi 2012”, www.gib.com.tr (06.03.2013).
- (2012b), “Toplam Vergi Gelirleri Tablosu”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_31.xls.htm (04.05.2013).
- (1996), “OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Raporlanması”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/kitaplar/vergi_harcamaları/verharOECD1.doc (12.10.2012).
- Gelir Vergisi Kanunu Madde 21 (1960), **T.C. Resmi Gazete**, 4369/27, 22 Temmuz 1998.
- Giray, Filiz (2002), “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, 21 (1), 27-52.
- Global R&D Tax News (2011), “Research and Development Tax Incentives around the World”, http://download.pwc.com/ie/pubs/2011_research_and_development_tax_incentives_around_the_world.pdf (29.12.2012).
- Grady, Patrick ve Phidd, Richard W. (1992), “Budget Envelops, Policy Making and Accountability”, Prepared for the Government and Competitiveness Reference, Economic Council of Canada, Discussion Paper 93-16, [Http://Global-Economics.Ca/Budgetenvelopes.Pdf](http://Global-Economics.Ca/Budgetenvelopes.Pdf) (20.05.2012).
- Gravelle, Jane G. (2011), “Reducing Depreciation Allowances to Finance a Lower Corporate Tax Rate” **National Tax Journal**, December, 64 (4), 1039–1054.
- Gravelle, Jane G.ve Hungerford, Thomas L. (2012), “The Challenge of Individual Income Tax Reform: An Economic Analysis of Tax Base Broadening”, **Congressional Research Service**, http://assets.opencrs.com/rpts/R42435_20120322.pdf (02.01.2012).
- Gonzalez, Christian ve Keightley, Mark P. (2009), “Higher Education Tax Credits: An Economic Analysis”, **Congressional Research Service**, <http://honda.house.gov/pdf/RL32507.pdf> (02.01.2012).
- Gönül, Hasan Halil (2002), “Vergi Harcamaları - II”, **Yaklaşım Dergisi**, 112 (3060), 68-72.
- (2007), “ABD’de Vergi Harcamaları”, **Yaklaşım Dergisi**, 171.

- Güloğlu, Arif (2005), “Vergi Harcamaları”, **Vergi Raporu**, Yıl:13, (77), Temmuz-Ağustos-Eylül, 51-64.
- Güzel, Simla (2009), “Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, **İİBF Dergisi**, 4 (2), Ekim, 29-48.
- Hall, Robert E. ve Jorgenson, Dale, W. (t.y.), “Tax Policy and Investment Behavior”, **The American Economic Review**, 391-412 <http://www.stanford.edu/~rehall/Tax-Policy-AER-June-1967.pdf> (02.03.2012).
- Hanlon, Seth (2011), ”Six Principles for Tax Expenditure Reform”, Center for American Progress, http://www.americanprogress.org/wp-content/uploads/issues/2011/10/pdf/taxexpenditure_reform.pdf (03.01.2012).
- Hamzaçebi, M. Akif (2001), “Vergi Harcama Raporu 2001”, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627> 03.07.2012.
- Harris, J.E. ve Hicks, S.A. (1992), “Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation”, **Public Budgeting & Finance Fall**, 32-49.
- Harvey, Rachel ve Woodbury, Terrance (2012), “Brookings Calls for Reform on the Mortgage Interest Deduction”, Metropolitan Policy Program, December 6, http://www.brookings.edu/~media/Research/Files/Papers/2012/12/06%20federalism/06%20federalism%20press%20releases/06%20federalism%20mortgage%20interest%20deduction_media%20memo.pdf (03.01.2012).
- Haskırış, Mehmet “Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Yatırım İndirimi”, **Maliye Enstitüsü Konferansları İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayın No: 231**, 201-224, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/iktisatmaliye/article/view/14201/13408>, (12.10.2012).
- Henley Media Group (2011), “Tax Reliefs and Credits for Research and Development”, **Commonwealth Finance Ministers Reference Report**, PFK, http://www.pkf.com/media/609074/commonwealth_ministers_tax_report.pdf (14.07.2012).
- Hildred, William, M. ve Pinto, James V. (1986), “Passive Tax Expenditures: Estimates of States’ Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures”, **Journal of Economic Issues**, 20, (4), 941-952.

-
- _____ (1990), “Impact of the 1986 Federal Tax Reform on the Passive Tax Expenditures of States”, **Journal of Economic Issues**, 24 (1), 225-238.
- Horoz, Yeşim (2006), **İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Horpedahl, Jeremy ve Pizzola, Brandon M. (2012), “A Trillion Little Subsidies: The Economic Impact of Tax Expenditures in the Federal Income Tax Code”, **Mercatus Center at George Mason University**, October, 1-36.
- Howard, Christopher (1993), “The Hidden Side of the American Welfare State”, **Political Science Quarterly**, 108 (3), 403-436, <http://www.jstor.org/stable/2151697> (03.05.2012).
- _____ (2012), “Tax Expenditures: What They Are and Who Benefits”, http://www.scholarsstrategynetwork.org/sites/default/files/ssn_basic_facts_howard_on_tax_expenditures.pdf (01.03.2012).
- HM Revenue & Customs (2012), “Estimated Costs of the Principal Tax Expenditure and Structural Reliefs”, <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/expenditures/table1-5.pdf> (05.04.2013).
- _____ (2009), “Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs”, http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100407010852/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/pbr09_taxreadyreckoner.pdf (21.03.2013).
- _____ (t.y.), “Annual Investment Allowance: Reduction to £25,000”, <http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/autumn-tax/tiin1315.pdf> (12.11.2012)
- Hungerford, Thomas L. (2006), “Tax Expenditures: Trends and Critiques”, **Congressional Research Service, The Library of Congress**, September 13, 1-24.
- World Resources Institute (2010), “Renewable Energy Tax Credits”, http://pdf.wri.org/bottom_line_renewable_energy_tax_credits_10-2010.pdf (25.09.2011).
- Illiash, Iryna (2008), “Tax Expenditures”, **Encyclopedia of Public Administration and Public Policy**, Second Edition, 1887-1892.
- Innovation & Information Consultants (2004), **The Impact of Tax Expenditure Policies on Incorporated Small Businesses**, SBA Office of Advocacy, United States Small Business Administration, <http://archive.sba.gov/advo/research/rs237tot.pdf> (09.10.2012).

International Executive Services (2010), **U.S. Taxation of Americans Abroad**, KPML International, <http://www.kpmg.com/US/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/us-tax-americans-abroad.pdf> (21.09.2012).

International Monetary Fund (2011), **Staff Report for the 2011 Article IV**, International Monetary Fund Publication Services, Consultation, http://www2.economie.gouv.fr/themes/europe_international/pdf/France2011-concluding-statement-final.pdf (20.12.2012).

————— (2001), **Manual on Fiscal Transparency**, Fiscal Affairs Department, <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/manual.pdf> (20.02.2012).

Institute on Taxation and Economic Policy (2011), **Tax Expenditures: Spending by Another Name**, Policy Brief, <http://www.itepnet.org/pdf/pb4exp.pdf> (23.02.2013).

Invest in France Agency (2008) “France Caters to Innovative Companies and Offers the Best Research Tax Credit in Europe” http://www.diplomatie.gouv.fr/en/IMG/pdf/Argu_CIR_nov08_UK.pdf, (12.05.2013).

————— (t.y.), “France Offers the Best Research Tax Credit in Europe”, <http://www.invest-in-france.org/Medias/Publications/153/france-best-research-tax-credit-in-europe.pdf> (12.05.2013).

Jacobsen, Michael Riis, Andrea Gebauer, Kirsti Mellbye, Fransiska Pukander, Seppo Kari, Soren Olsen ve Lars Lindvall (2010), “Tax Expenditures in the Nordic Countries”, **A Report from Working Group, Presented at the Nordic Tax Economist Meeting in Oslo**, 2009, [http://www.skm.dk/public/dokumenter/Tal45/Skatterogafgifter86/Tax Expenditures_in_the_Nordic_Countries.pdf](http://www.skm.dk/public/dokumenter/Tal45/Skatterogafgifter86/Tax%20Expenditures_in_the_Nordic_Countries.pdf) (30.05.2012).

Jacques, Jason (2011), “Federal Tax Expenditures: Use, Reporting and Review”, **Parliamentary Budget Officer**, June, http://parl.gc.ca/pbo-dpb/documents/Tax_Expenditures_Note_EN.pdf (29.10.2012).

Joint Committee on Taxation (2011a), “Tax Incentives for Research, Experimentation, and Innovation”, JCX-45-11, September 16, <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4358> (02.03.2013).

————— (2011b), “Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates”, JCX-15-11, February, <http://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3740> (29.10.2012).

- (2006), “Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2006-2010”, **U.S. Government Printing Office**, Washington, http://www.novoco.com/hottopics/resource_files/jcs-2-06.pdf (22.09.2012).
- (2010), “Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2009-2013”, **U.S. Government Printing Office**, Washington, <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3642> (29.12.2012).
- Jolivet, E. (2006), “Case 11: EOLE 2005 Wind Energy Programme”, http://www.esteem-tool.eu/fileadmin/esteem-tool/docs/CASE_11_def.pdf (03.02.2011).
- Joumard, Isabelle (2001), **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemleri**, (Çev. Hakan Karabacak), Organisation for Economic Co-Operation and Development, http://212.174.133.188/Calismalar/Maliye_Dergisi/Yayinlar/Md/Md139/Karabacak.pdf (03.04.2011).
- Karaarslan, Erkan (2009), “Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması”, **E-Yaklaşım**, Ağustos, 200, 1-7, www.erkankaraarslan.org (20.12.2012).
- Karakurt, Birol (2010), “Küresel Mali Krizi Önlemede Maliye Politikasının Rolü ve Türkiye’nin Krize Maliye Politikası Cevabı”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 24 (2), 167-195.
- Kaplan, Ersin (2012), “Vergi Harcamalarının Türk Vergi Sistemindeki Yeri”, **Vergi Dünyası**, Mayıs, 369.
- Kayalıdere, Gül ve Mastar Özcan, Pelin (2012), “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17 (1), 341-366.
- Kırbaş, Sadık (2006), **Vergi Hukuku - Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 17. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kim, John M. (2008), “Tax Expenditures in Korea”, **Integrating Tax Expenditures into the Budget Process, Korea Institute of Public Finance**, 1-17.
- Khalilzadeh-Shirazi, Javad ve Shah, Anwar (1991), “Tax Reform in Developing Countries”, **Finance & Development**, 28 (2), Jun 1991, 44-46.
- Kraan, Dirk-Jan (2004), “Off-budget and Tax Expenditures”, **OECD Journal on Budgeting**, 4 (1), 122-142.

- Kulu, Bahattin (2000), “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri”, **Vergi Dünyası**, 228, <http://www.eksenyummm.com.tr/index.php?do=bulletins&action=detail&id=181>(20.10.2011).
- Küçük, Şaban (2007), “Türkiye’de Vergi Harcamaları”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran, 174.
- Laity, Eric, T. (2009), “The Corporation as Administrative Agency: Tax Expenditures and Institutional Design”, http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1003&context=eric_laity (04.08.2011).
- Leachman, Michael, Dylan, Grundman ve Nicholas, Johnson (2011), **Promoting State Budget Accountability through Tax Expenditure Reporting**, Center on Budget and Policy Priorities.
- Levitis, Jason, Nicholas Johnson ve Jeremy Koulis (2009), **Promoting State Budget Accountability through Tax Expenditure Reporting**, April 2009, Center on Budget and Policy Priorities.
- Magee, Joanne (2009), “Federal Tax Expenditures on Post-Secondary Education in Canada”, Public Policy and Administration Faculty of Liberal Arts and Professional Studies, York University.
- Maliye Bakanlığı (2007), **Vergi Harcamaları Raporu 2007**, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, www.gep.gov.tr/Tablo/Download2.aspx?prmts=690, (12.10.2011).
- (2009), Gelir Vergisi Sirküleri, 71.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2012), “Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri: 2009 – 2011 - B Cetvelleri”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,61/butce-kanunu-ve-ekleri.html> (07.02.2013).
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (2001), **Vergi Harcamaları 2001**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627> (19.06.2011).
- Marr Chuck ve Highsmith Brian (2011), “Reforming Tax Expenditures Can Reduce Deficits While Making the Tax Code More Efficient and Equitable”, **Budget and Policy Priorities**, 1-11.
- Martin, Ralf ve Wagner, Ulrich (2009), “The Effects of the Climate Change Levy and Climate Change Agreements on Business in the United Kingdom: Evidence from Microdata”, **ESRC Small Grant RES**.

- Metcalf, Gilbert E. (2008), “Using Tax Expenditures to Achieve Energy Policy Goals”, **NBER Working Paper Series, National Bureau of Economic Research**, 1-12, <http://www.nber.org/papers/w13753> (25.03.2012).
- Meyer, Laurence H. (1993), “Policy Watch Designing an Effective Investment Tax Credit” **Journal of Economic Perspectives**, 7 (2), Spring, 189-196.
- Mcdonald, Hayal (2010), **Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Minarik, Joe (2009), “Tax Expenditures in OECD Countries”, Meeting of Senior Budget Officials, Paris, <http://www.oecd.org/governance/budgeting/42976288.pdf> (11.10.2012).
- Mikesell, John, L. (2002), “Tax Expenditure Budgets, Budget Policy, and Tax Policy: Confusion in the States”, **Public Budgeting & Finance**, Winter, 34-51.
- National Community Tax Coalition, (2012), “The Earned Income Tax Credit Good for Our Families, Communities and Economy”, **The Rockefeller Foundation**, <http://www.hwcli.com/documents/news/1206.pdf> (21.01.2012).
- National Skills Coalition (2012), “Higher Education Tax Benefit”, **Training Policy in Brief** http://www.nationalskillscoalition.org/resources/reports/tpib/nsc_tpib_taxbenefits_2012-02.pdf (20.03.2013).
- Neill, Christine (2007), **Canada’s Tuition and Education Tax Credits**, Report Prepared for the Canada Millennium Scholarship Foundation, National Library of Canada Cataloguing in Publication.
- Nicholas, Andy (2011), “Every Dollar Counts: Why it’s Time for Tax Expenditure Reform”, **Budget & Policy Center**, February, 1-9.
- OECD (2004), **Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures**, 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials, Madrid, Spain, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO\(2004\)6&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO(2004)6&docLanguage=En) (20.02.2011).
- (2010), **Tax Expenditures in OECD Countries**, OECD Publications, http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf (20.09. 2011).

- (2013), “Tax Revenue Statistics in OECD Countries”, **OECD Publishing**, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699> (28.04.2013).
- (2011a), **Economic Surveys: France**, OECD Publishing, http://www.econ.tuwien.ac.at/hanappi/Lehre/AE625/2012/France_2011.pdf (23.05.2012).
- (2011b), “Environmental Taxation - A Guide for Policy Makers”, **OECD Publishing**, <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf> (20.09.2012).
- (2012), “Income Inequality and Growth: The Role of Taxes and Transfers”, **Economics Department Policy Note No. 9**, <http://www.oecd.org/tax/publicfinanceandfiscalfpolicy/49417295.pdf> (27.02.2013).
- (1999), “Making Work Pay”, **OECD Economic Outlook**, <http://www.oecd.org/eco/economicoutlookanalysisandforecasts/2087845.pdf> (09.12.2011).
- (t.y.), “The United Kingdom Climate Change Levy: A Study in Political Economy”, **OECD Publishing**, <http://www.oecd.org/unitedkingdom/34512257.pdf> (24.06.2012).
- (t.y.), “StatExtracts, Database”, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699> (29.04.2013).
- (1995), **Taxation and Foreign Direct Investment: The Experience of the Economies in Transition**, Paris: OECD Publications and Information Centre.
- (t.y.), “Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues”, Science Technology Industry, 1-37, [http://www.metutech.metu.edu.tr /download/tax%20incentives%20for%20R&D.pdf](http://www.metutech.metu.edu.tr/download/tax%20incentives%20for%20R&D.pdf) (18.09.2012).
- Office of Management and Budget (2009), **Analytical Perspectives**, U.S. Government Printing Office, <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BUDGET-2009-PER/pdf/BUDGET-2009-PER.pdf> (05.11.2012).
- (2012), **Analytical Perspectives**, U.S. Government Printing Office.
- (2010), **Analytical Perspectives**, U.S. Government Printing Office, <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/budget-2010-per/pdf/budget-2010-per.pdf> (20.12.2012).

- Ozanne, Larry (2012), “ Taxation of Owner-Occupied and Rental Housing”, **Working Paper Series Congressional Budget Office Washington, D.C.**, http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/attachments/11-2-2012-Taxation_of_Housing.pdf (14.01.2013).
- Öner, Engin (2011), “Tax Expenditure and the Situation in Turkey”, **International Journal of Business and Social Science**, 2 (23), 165-170.
- Öz, Ersan (2002), “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17 (1), 11-33.
- Özeroğlu, Ali İhsan (2011), “Türkiye’de AR-GE Düzenlemeleri ve Uygulamaları”, **İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 9 (36), 105-114.
- Özkara, Mehmet (2004a), ”Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları ile İlgili Bir Araştırma”, **Vergi Sorunları**, 152-176.
- (2004b), “Vergi Harcaması Olarak Uygulanan Vergi İstisnalarının Ekonomik Sonuçları”, http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_vergi_harc_istisnalar.htm (18.04.2011).
- (t.y), “Vergi Harcamaları Bütçede Yerini Almalı” http://www.alomaliye.com/mehmet_ozkara_vergi_harcamaları.htm, (18.04.2011).
- Özker, A. Niyazi (2002), “Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği”, 7, Eylül, <http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm> (02. 08. 2011).
- Pedük, Türkben (2006), **Vergi Harcamaları**, Ankara: Cem Web Ofset, Yaklaşım Yayıncılık.
- Pehlivan, Osman (2004), **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, Derya Kitabevi
- (2007), **Vergi Hukuku-Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, Derya Kitabevi.
- Pichet, Eric (2012), “Tax Expenditure Theory and the Reform of French Loopholes” **Published in La Revue De Droit Fiscal**, 14, 1-22, SSRN, <http://ssrn.com/abstract=2041897> (20.05.2013).

- Pilkington, John (2011), “Infrastructure Funding in the Age of Austerity”, **Acumen7**, http://www.acumen7.com/images/uploads/Insights_February2011.pdf (12.03.2012).
- Policy Brief (2011), “The Scientific Research and Experimental Development (SR&ED) Tax Incentive Program”, **Economic Policy Series**, http://www.chamber.ca/images/uploads/Reports/2011/SR-ED_Program-20110419.pdf (18.04.2013).
- Pogue, Thomas F. (2009), “Tax Expenditures: Concept and Framework for Analysis”, **Office of Tax Policy, New Mexico Taxation and Revenue Department**, April, 1-24.
- Poterba, James ve Sinai, Todd (2003), “Tax Expenditures for Owner-Occupied Housing: Deductions for Property Taxes and Mortgage Interest and the Exclusion of Imputed Rental Income”, **U.S. Fiscal Institutions**, <http://real.wharton.upenn.edu/~sinai/papers/poterba-sinai-2008-assa-final.pdf> (31.10.2012).
- Richardson, David (2008) “The Tax Treatment of Capital Investment in Renewable Energy”, **Senior Research Fellow, The Australia Institute**, 1-15.
- Rogers, Allison ve Toder Eric (2011), “Trends in Tax Expenditures, 1985-2016”, **Tax Policy Center Urban Institute and Brookings Institution**, 1-9.
- Saraç, Özgür (2010), “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, **Maliye Dergisi**, (159), Temmuz-Aralık.
- Saygılı, Şeref (2003), **Bilgi Ekonomisine Geçiş Sürecinde Türkiye Ekonomisinin Dünyadaki Konumu**, Devlet Planlama Teşkilatı Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayın No: 2675, Ankara. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ekonomi/tarih/tr/saygilis/bilgieko.pdf>, (20.12.2012).
- Savaşan, Fatih (2006), “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 8 (1), 41-65.
- Schick, Allen (1986), “Controlling Nonconventional Expenditure: Tax Expenditures and Loans”, **Public Budgeting & Finance**, Spring, 3-11.
- Shavero, Daniel N. (2002), “Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language”, September, New York University School of Law, Public Law and Legal Theory, **Research Paper Series, Research Paper**, No:72, 1-63, <http://papers.ssrn.com/abstract=444281> (14.04.2012).

- Shi, Yaobin (2004), “Establishing a Tax Expenditure Administrative System That Achieves a Sound Fiscal System in China”, **Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System**, The World Bank, Washington, 173-189.
- Shoup, C.S. (1975), “Surrey’s Pathways To Tax Reform - A Review Article”, **The Journal of Finance**, 30 (5), December, 1329-1340.
- Smith, Julie (2003), “Tax Expenditures: the \$30 Billion Twilight Zone of Government Spending”, **Research Paper**, No:8, <http://apo.org.au/node/7192> (25.09.2012).
- Snyder, Rick (2011), **Executive Budget Appendix on Tax Credits, Deductions, and Exemptions Fiscal Year 2011**, State of Michigan, Michigan Department of Treasury.
- Stebbing, Adam ve Spies-Butcher, Ben (2010) “Universal Welfare by ‘Other Means’? Social Tax Expenditures and the Australian Dual Welfare State”, **Journal of Social Policy**, 39 (04), October, http://journals.cambridge.org/abstract_S0047279410000267 (07.12.2012).
- Stegmaier, Sean M. (2009), “Tax Incentives for Higher Education in The Internal Revenue Code: Education Tax Expenditure Reform and The Inclusion of Refundable Tax Credits” <http://ssrn.com/abstract=1346113> (21.10.2011).
- Stiglitz, Joseph E. ve Boskin Michael J. (1977), “Some Lessons from the New Public Finance”, **The American Review**, 67 (1), 296-301.
- Strickland, Pat (1998), **Working Families Tax Credit and Family Credit**, Research Paper 98/46, House of Commons Library.
- Stuckey, Brett ve Yong, Adriane (2011), **A Primer on Tax Expenditures**, Library of Parliament, Publication No. 2011 - 47 E.
- Spies, Benjamin - Butcher ve Stebbing Adam (2009), “Reforming Australia’s Hidden Welfare State”, **Centre for Policy Development**, Occasional Papers, Number 6, 2-17.
- Surrey, Stanley, S. (1976), “Tax Expenditures”, Challenge, **Scientific American**, 53-54.
- Surrey, Stanley, S. ve Hellmuth, William, F. (1969), “The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker”, **National Tax Journal**, 22 (4), 528-530.
- Surrey, Stanley, S. ve Mcdaniel, Paul, R. (1976), “Tax Expenditures Concept and the Budget Reform Act of 1974”, **Boston Collage Law Review**, 22 (5), 679-725.

- Swift, Zhicheng Li (2006), “Managing the Effects of Tax Expenditures on Natinal Budgets”, **World Bank Policy Research Working Paper 3927**, May, 1-29.
- Şenatalar, Burhan (2003), **Kamu Ekonomisi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 1476/789.
- Tanrıvermiş, Harun (1997), “Çevre Kirliliğinin Vergilendirilmesi: İlkeler, Uygulamaları ve Türkiye Açısından Genel Değerlendirme”, **Ekonomik Yaklaşım**, 8 (27), 303-328.
- Tax and Legal Services Czech Republic (2008), “Study on the Impact of R&D Tax Incentives on Investments of Private Companies into R&D”, <http://www.pwc.com/cz/en/studie-analyzy/impact-of-r-end-d-tax-incentives-on-investments-of-private-companies-into-r-and-d.pdf> (04.05.2013).
- Tekin, Ahmet (2006), “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, (16), Aralık, 301-316.
- Teke, Elvan (2005), “Vergilerin Uyum Maliyetleri”, **E-Yaklaşım**, (22) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005056557.htm> (21.03.2012).
- The Australian Government the Treasury (2012), **Tax Expenditures Statement 2011**, Printed by Can Print Communications Pty Ltd, http://www.treasury.gov.au/~media/Treasury/Publications%20and%20Media/Publications/2012/Tax%20Expenditures%20Statement%202011/Downloads/Consolidated_TES.ashx (26.06.2012).
-
- _____ (2011), **Tax Expenditures Statement 2010**, Printed by Can Print Communications Pty Ltd, <http://www.treasury.gov.au/PublicationsAndMedia/Publications/2011/Tax-Expenditures-Statement-2010> (23.12.2011).
-
- _____ (2003), **Tax Expenditures Statement 2002**, Printed by Can Print Communications Pty Ltd, <http://lowpollutionfuture.treasury.gov.au/contentitem.asp?NavId=022&ContentID=505> Tax (02.06.2011).
- The Australian Government Report (t.y.), “Managing, Measuring And Reporting on Tax Expenditures”, Australia’s Future Tax System http://www.taxreview.treasury.gov.au/content/FinalReport.aspx?doc=html/publications/Papers/Final_Report_Part_2/chapter_g5-2.htm (12.03.2012).

- The Canadian Chamber of Commerce (t.y.), “Applying the Accelerated Capital Cost Allowance to All Mining and Resource Processing Investments”, <http://www.chamber.ca/images/uploads/Resolutions/2010-en-fr/Applying%20the%20 Accelerated %20Capital%20Cost%20Allowance%20to%20All%20Mining%20and%20Resource%20Processing%20Investments.pdf> (14.09.2011).
- The Coalition of Child Care Advocates of BC (2011), **A Tale of Two Canadas-Implementing Rights in Early Childhood**, The Child Care Advocacy Association of Canada, http://www2.ohchr.org/english/bodies/crc/docs/ngos/Canada_CoalitionofChildCareAdvocatesofBC&ChildCareAdvocacyAssociationofCanadaCRC61t.pdf (19.02.2012).
- The Secretariat to the Review of Federal (t.y.), “Assessing the Scientific Research and Experimental Development Tax Credit”, **Research and Development Expert Panel**, [http://rd-review.ca/eic/site/033.nsf/vwapj/4_assessing_the_sred_tax_credit-eng.pdf/\\$file/4_assessing_the_sred_tax_credit-eng.pdf](http://rd-review.ca/eic/site/033.nsf/vwapj/4_assessing_the_sred_tax_credit-eng.pdf/$file/4_assessing_the_sred_tax_credit-eng.pdf) (17.01.2013).
- The White House (2012), “The President’s Framework for Business Tax Reform”, **The White House and the Department of the Treasury**, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/The-Presidents-Framework-for-Business-Tax-Reform-02-22-2012.pdf> (21.10.2012).
- The World Bank (2003), “Why Worry about Tax Expenditures?”, **PREM Notes Economy Policy**, 77, <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote77.pdf> (27.06.2011).
- (2006) “Turkey Public Expenditure Review”, **Document of the World Bank, Report No: 36764-TR, December**, http://siteresources.worldbank.org/intturkey/resources/3616161173282369589/tr_per_cr.pdf (21.12.2012).
- Treasurer of New South Wales (2006), “Report on The Review of the First Home Owner Grant Act 2000” **Australia**, http://www.osr.nsw.gov.au/lib/doc/reports/fhogs_report_2006.pdf (28.06.2012).
- Turner, Nicholas (2010), “The Effect of Tax-Based Federal Student Aid on College Enrollment”, **Recent Work, Department of Economics, UCSD, UC San Diego**, 1-27, <http://www.escholarship.org/uc/item/6758069g> (17.03.2012).

- Türkan, Ercan (1993), **Türkiye Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri**, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ankara, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/turkane/kurumlar.pdf> (21.07.2012).
- Toder, J. Eric (2000), “Tax Cuts or Spending-Does it Make a Difference?”, **National Tax Journal**, 53 (3), 361-371.
- Toder, Eric (2007), “Eliminating Tax Expenditures with Adverse Environmental Effects”, **World Resources Institute Policy Brief**, http://pdf.wri.org/Brookings-WRI_Tax_Expenditures.pdf (21.09.2012).
- Tyson, Laura ve Linden, Greg (2012), **The Corporate R&D Tax Credit and U.S. Innovation and Competitiveness - Gauging the Economic and Fiscal Effectiveness of the Credit**, Center for American Progress, www.americanprogress.org (04.02.2013).
- Uemura, Toshiyuki (2009), “An Estimation of Tax Expenditure in Japanese Income Tax from the Viewpoint of The Fiscal Transparency”, **Government Auditing Review**, 3-17.
- Ulbrich, H. Holley (2010), “Tax Expenditures: Using Tax Credits and Deductions as Policy Tools”, **Policy Brief Strom Thurmond Institute Clemson University**, June, www.strom.clemson.edu (29.07.2012).
- United Nation (2012), “Incorporating Green Growth and Sustainable Development Policies into Structural Reform Agendas” Mexico, http://www.oecd.org/eco/economicpolicies/tofostergreengrowth/G20_report_on_GG_and_SD_final.pdf (21.02.2013).
- United States Budget Office (1995), **Federal Financial Support of Business**, July, Washington: U.S. Government Printing Office.
- United States Department of the Treasury (2010), “The American Opportunity Tax Credit”, **Treasury Publishing**, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/American-Opportunity-Tax-Credit-10-12-2010.pdf> (20.09.2012).
- Valenduc, Christian (2004), “From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium”, **Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System**, (69-96), The World Bank, Washington.

- Villela, Luiz, Andrea, Lemgruber ve Michael, Jorratt (2010), “Tax Expenditure Budgets - Concepts and Challenges for Implementation”, **Inter-American Development Bank Working Paper Series** No. IDB-WP-131 April, 1-58.
- Walsh, Kevin M. (2013) “Renewable Energy Financial Incentives: Focusing on Federal Tax Credits and the Section 1603 Cash Grant: Barries to Dvelopment”, **University of California**, Davis, 36 (2), 207-244.
- Yeşilkaya, Veysi (2003), “Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırmak Her Zaman Vergisel Avantaj Yaratır Mı?” http://www.alomaliye.com/veysi_yesilkaya_amort.htm, (13.10.2011).
- Yıldız, Mehmet (2003), “Güncel Yatırım İndirimi Uygulaması ve 4842 Sayılı Kanun Sonrası Oluşacak Yeni Durum”, **Mali Çözüm Dergisi**, 62, 229-246.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), **T.C. Resmi Gazete**, 25326, 24 Aralık 2003.
- URL, “Yatırım İndirimi” (t.y.), <http://myfile.blogcu.com/yatirim-indirimi/4781902> (23.09.2012).
- URL, “Türk vergi sisteminin sorunları” (t.y.), http://www.ekodialog.com/kamu_yonetimi/turk_vergi_sistemi_sorunlari.html (21.09. 2012).
- URL, “Federal Historic Preservation Tax Incentives Program”(t.y.), http://www.achp.gov/docs/BRAC/Federal_Historic_Preservation_Tax_Incentives_Program-June_06.pdf (12.21.2012).
- URL, “The Climate Change Levy (CCL)” (t.y.), <http://www.britishgas.co.uk/business/energy-services/identifying-strategy/climate-change-levy.html> (13.01.2013).
- URL, “Tax Expenditures and Evaluations 2011” (t.y.), <http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2011/taxexp11-eng.pdf> (20.12.2012).
- URL, “Working Tax Credit2012” (t.y.), www.adviceguide.org.uk (02.11.2012).
- URL, “Annual Investment Allowance” (t.y.), <http://www.lombard.co.uk/pdf/brochures/annual-investment-allowance.pdf> (19.05.2013).
- URL, “İsveç Enerji Üretimi İçin 800.000 Ton Çöp İthal Edecek” (t.y.), <http://www.tutev.org.tr/haber/isvec-enerji-uretimi-icin-800000-ton-cop-ithal-edecek> (18.05.2013).
- URL, (t.y.), <http://subsidyscope.org/housing/tax-expenditures/> (21.09.2012).

URL, (t.y.), <http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/detail?itemid=1075433676&type=resources> (21.09.2012).

ÖZGEÇMİŞ

Hümeýra UĞURLU, 1986 yılında Trabzon’da doğdu. İlköğrenimini 2000 yılında Akçaabat Atatürk İlköğretim Okulu’nda tamamladı. Ortaöğrenimini 2003 yılında Akçaabat Lisesi’nde bitirdi. 2004 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nü kazanarak 2008 yılında bu bölümden derece ile mezun oldu. 2008 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü’nde yüksek lisans öğrenimine başladı. 2009 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalına araştırma görevlisi olarak atandı. 2011 yılından itibaren Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde görevini sürdürmektedir.

UĞURLU, evli olup İngilizce bilmektedir.