T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VE SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARI VE GEREKÇELERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

VİLDAN ERKUT

İSTANBUL, 2023

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VE SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARI VE GEREKÇELERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans

VİLDAN ERKUT

DANIŞMAN: PROF. DR. GÜLAY AKGÜL YILMAZ

İSTANBUL, 2023

ÖZET

TÜRKİYE'DE VE SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARI VE GEREKÇELERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devletler, ekonomik, sosyal, mali ve idari amaçlarını gerçekleştirebilmek için belirli mükellef grupları ve belirli faaliyet alanları üzerindeki vergi yükünü hafifletmektedir. Bu bağlamda mükellef grupları ve faaliyet alanları üzerindeki vergi yükünü azaltmak suretiyle ortaya çıkan gelir kaybı "vergi harcaması" kavramı ile ifade edilir. Vergi harcamaları muafiyet, istisna, indirimli vergi oranı, vergi ertelemesi gibi uygulamalar ile vergi sisteminde yer alır. Buna göre devletler, söz konusu ekonomik, sosyal mali ve idari hedefleri gerçekleştirebilmek amacıyla vergi harcamalarını kullanmaktadır.

"Türkiye'de ve Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamaları ve Gerekçeleri Bakımından Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmanın konusu ise Türk Vergi Sistemi'nde bulunan vergi harcamaları uygulamaları ile seçilmiş OECD ülkeleri olan Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Fransa ve İsveç vergi sistemlerindeki vergi harcamaları uygulamalarının gerekçeleri bakımından değerlendirilmesidir. Bu kapsamda çalışma, Türkiye ve seçili OECD ülkelerinde vergi harcamalarının hangi gerekçelerle yapıldığı ve vergi harcamaları ile hangi sektör ve alanlara öncelik verildiği, vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranla ve GSYH'ya oranla hacmi karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Türkiye, OECD, GSYH

ABSTRACT

EVALUATION OF TAX EXPENDITURES AND IT'S REASONS IN TURKEY AND SELECTED OECD COUNTRIES

States alleviate the tax burden on certain taxpayer groups and certain fields of activity in order to achieve their economic, social, financial and administrative goals. In this context, the income loss that occurs by reducing the tax burden on taxpayer groups and fields of activity is expressed with the concept of "tax expenditure". Tax expenditures are included in the tax system with applications such as exemption, exception, reduced tax rate, and tax deferral. Accordingly, states use tax expenditures to achieve economic, social, financial and administrative goals.

The subject of the study titled "Assessment of Tax Expenditures in Turkey and Some Selected OECD Countries in Terms of Justifications" is the evaluation of tax expenditures practices in the Turkish Tax System and the tax expenditure practices in the tax systems of selected OECD countries such as the United States, Germany, France and Sweden in terms of justifications. In this context, the study will evaluate the reasons for tax expenditures in Turkey comparatively and selected OECD countries and which sectors and areas are prioritized with tax expenditures.

Keywords: Tax Expenditures, Türkiye, OECD, GDP

ÖNSÖZ

"Türkiye'de ve Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamaları ve Gerekçeleri Bakımından Değerlendirilmesi" adlı yüksek lisans tez çalışmamda bilgi ve tecrübeleri ile ilgi ve desteğini esirgemeyen çok kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Gülay AKGÜL YILMAZ' a kalpten teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tüm eğitim hayatım süresince bana destek olan ve yüksek lisans çalışmamı hazırlamamda emeği geçen Derya EKEMEN FİDAN ile Mustafa Suat FİDAN' a ve çalışma sürecinde zor zamanlarımı paylaştığım arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Bu çalışmanın konuyla ilgilenen herkese faydalı olabilmesini temenni ederim.

Vildan Erkut

İstanbul, 2023

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**

ABSTRACT ..... **ii**

ÖNSÖZ ..... **iii**

İÇİNDEKİLER ..... **iv**

KISALTMALAR ..... **vii**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **viii**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM **3**

VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE TEORİK ÇERÇEVESİ **3**

1.1. Vergi Harcaması Kavramı ve Tarihsel Gelişimi 3

1.2. Vergi Harcamasının Tanımı 5

1.3. Vergi Harcaması Unsurları ve Sınıflandırılması 8

1.3.1. Muafiyet ve İstisnalar 10

1.3.2. İndirimler 11

1.3.3. Vergi Oranı İndirimi 12

1.3.4. Vergi Ertelemesi 13

1.4. Vergi Harcaması Uygulamalarının Gerekçeleri 13

1.4.1. Ekonomik Gerekçeler 14

1.4.2. Sosyal Gerekçeler 14

1.4.3. Siyasal Gerekçeler 15

1.5. Vergi Harcamaları Tutarının Hesaplanması 15

1.5.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi) 16

1.5.2. Kazanılan Gelir Yöntemi 17

1.5.3. Eş Değer Harcama Yöntemi (Harcama Denkliği Yöntemi) 17

1.6. Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Raporlanması 18
1.7. Vergi Harcamaları ve Kamu Harcamalarının Karşılaştırılması 20
1.7.1. Vergi Harcamalarının Avantajları 21
1.7.2. Vergi Harcamalarının Dezavantajları 22
1.8. Vergi Harcamaları ve Maliye Politikası Arasındaki İlişki 22
İKİNCİ BÖLÜM 24
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMASI DÜZENLEMELERİ 24
2.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcaması Uygulamalarının Gelişimi 24
2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları 25
2.2.1. Muafiyetler 27
2.2.2. İstisnalar 28
2.2.3. İndirimler 36
2.2.4. Stopaja Tabi Olup Vergi Harcamaları Raporunda Vergi Harcamaları Arasında Sıralanmış Diğer Durumlar 40
2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları 40
2.3.1. Muafiyetler 41
2.3.2. İstisnalar 47
2.3.3. İndirimler 53
2.3.4. İndirimli Vergi Oranları 54
2.4. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları 55
2.5. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları 58
2.6. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Vergi Harcamaları 60
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 63
SEÇİLİ OECD ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI 63
3.1.Seçili OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Gelişimi 63
3.1.1. ABD 64
3.1.2. Almanya 70

3.1.3. Fransa 76
3.1.4. İsveç 83
3.2. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi 89
3.3. Türkiye ve OECD Ülkelerindeki Vergi Harcamalarının Karşılaştırılması 95
3.4. Seçili OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Covid-19 Sürecinde Uygulanan Vergi Harcamaları 99
SONUÇ 102
KAYNAKÇA 106
EKLER 113

KISALTMALAR

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

Ar-Ge: Araştırma Geliştirme

BKK: Bakanlar Kurulu Kararı

BSMV: Banka ve Sigorta Muamele Vergisi

CK: Cumhurbaşkanı Kararları

GSYH: Gayrisafi Yurtiçi Hasıla

GVK: Gelir Vergi Kanunu

IMF: Uluslararası Para Fonu

İSMEP: İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi

KDV: Katma Değer Vergisi Kanunu

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

KVK: Kurumlar Vergi Kanunu

MTVK: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü

OYAK: Ordu Yardımlaşma Kurumu

ÖİV: Özel İletişim Vergisi

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

TL: Türk Lirası

TMSF: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

TUGS: Türk Uluslararası Gemi Sicili

USD: ABD Doları

vb.: Ve benzeri

VUK: Vergi Usul Kanunu

WHO: Dünya Sağlık Örgütü

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergi Harcamaları 26

Tablo 2: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergi Harcamaları 41

Tablo 3: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergi Harcamaları 56

Tablo 4: 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergi Harcamaları 59

Tablo 5: ABD'de Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2022) (Milyon dolar)..... 65

Tablo 6: ABD'de Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)..... 68

Tablo 7: ABD'de Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon dolar) 69

Tablo 8: Almanya'da Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2022) (Milyon Euro)..... 71

Tablo 9: Almanya'da Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)..... 73

Tablo 10: Almanya'da Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon Euro)..... 75

Tablo 11: Fransa'da Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2022) (Milyon Euro)..... 78

Tablo 12: Fransa'da Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)..... 81

Tablo 13: Fransa'da Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon Euro)..... 82

Tablo 14: İsveç'te Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2022) (Milyon İsveç kronu).. 85

Tablo 15: İsveç'te Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)..... 87

Tablo 16: İsveç'te Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon İsveç kronu)..... 88

Tablo 17: Türkiye'de Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2021) (Milyon TL)..... 91

Tablo 18: Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)..... 93

Tablo 19: Türkiye'de Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon TL)..... 94

Tablo 20: Seçili OCED Ülkelerinde En Büyük Payı Almış Dört Vergi Harcaması Gerekçesi ve Bunların Toplam Vergi Harcamalarından Aldıkları Payların Karşılaştırması (2015-2022) (%) 96

Tablo 21: Seçili OECD Ülkeleri ile Türkiye'de Vergi Harcamalarının GSYH'ya Oranı (2015-2022) (%)..... 98

GİRİŞ

Devletlerin temel gelir kaynağı vergilerdir. Devletler egemenlik gücüne dayanarak toplamış olduğu vergi gelirleri ile kamu harcamalarını finanse ederler. Bu durum vergilendirmenin mali amacını ifade eder. Zaman içerisinde devlet anlayışında meydan gelen değişim ile vergilendirmenin mali amacı yanında gelir dağılımı, ekonomik büyümenin sağlanması gibi mali olmayan amaçları da gündeme gelmiştir. Bu bağlamda devletler kamu harcamalarının finansmanında kullanılmak üzere tahsil etmeyi öngördükleri vergi gelirlerinin bir kısmını ekonomik, sosyal, idari birtakım hedeflere ulaşmak için vergi dışında bırakmaktadırlar. Tahsilinden vazgeçilen vergi gelirleri "vergi harcaması" kavramı ile açıklanır. Vergi harcamaları muafiyet, istisna, indirimli vergi oranı, vergi ertelemesi gibi uygulamalar şeklinde vergi sisteminde yer alır. Söz konusu uygulamalar, belirli mükellef gruplarına ve belirli sektörlere destek sağlamakta ve belirli ekonomik faaliyetleri teşvik etmektedir. Devletler, söz konusu ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirebilmek amacıyla vergi harcamalarını yoğun olarak kullanmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye'de ve seçili bazı OECD ülkelerinde vergi harcamaları yöneldikleri hedefler bakımından ele alınmakta ve karşılaştırmalı olarak değerlendirilmektir. Bu doğrultuda 2015-2023 döneminde Türk vergi sisteminde bulunan vergi harcamasına neden olan düzenlemeler vergi türleri itibarıyla belirlenmiş, bu çerçevede gerçekleştirilen harcama tutarları, vergi harcamalarının vergi tahsilatına ve GSYH'ya oranla hacminin gösterdiği gelişim trendi ortaya koyulmuştur. Türk vergi sisteminde yer alan vergi harcaması düzenlemeleri yöneldikleri amaçlar bakımında tasnif edilmiş, toplam vergi harcamasının amaçlar bakımından dağılımına ilişkin tespitler yapılmıştır. OECD ülkelerinden vergi harcaması verilerine ulaşılabilen ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Almanya, Fransa ve İsveç'de uygulanılan vergi harcamaları da aynı sistematiğe bağlı kalınarak ele alınmıştır. Her ülkede vergi harcaması kapsamı farklı kabul görmüş olduğundan söz konusu oranların karşılaştırılması anlamlı değildir. Bu sebeple bu çalışmada, çeşitli ülkelerde uygulanılan vergi harcamalarının yöneldikleri amaçlar itibarıyla karşılaştırılması yapılmıştır. Bu çerçevede çalışma, Türkiye ve ele alınan OECD ülkelerinde vergi harcamalarının hangi gerekçelerle yapıldığını ve vergi harcamaları ile hangi sektör ve alanlara öncelik verildiğini tespit eden özelliği ile literatüre katkı sağlamaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümün amacı, vergi harcaması olgusunun kavramsal ve teorik çerçevesini ortaya koymaktır. Bu bağlamda vergi harcaması kavramı tanımları, vergi harcaması uygulaması türleri, vergi harcaması uygulamalarının gerekçeleri, vergi harcamalarının önemli bir boyutunu oluşturan hesaplama yöntemleri, vergi harcamalarının raporlama ve bütçeleme aşaması ele alınmıştır. Bu bölümde ayrıca bir tür kamu harcaması olarak kabul edilen vergi harcamalarının kamu

harcamaları ile benzerlik ve farklılıkları ile vergi harcamalarıyla maliye politikası arasındaki ilişkiye değinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye'de uygulanmakta olan Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)'nda bulunan vergi harcaması uygulamaları ele alınmış 2023 yılı itibarıyla durumu kısaca özetlenmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Türkiye ve seçili OECD ülkelerindeki vergi harcamaları hakkında genel bilgiler verilmiş, vergi harcamaları gerekçeleri bakımından tasnif edilmiş, söz konusu vergi harcaması kalemlerinin toplam vergi harcamaları içindeki payı, vergi gelirlerine ve GSYH'ye oranla hacmine ilişkin yapılan tespitlere yer verilmiştir. Seçili ülkeler ve Türkiye'de vergi harcamaları ile en çok pay ayrılan alanlar karşılaştırılmıştır. Bu bölümde son olarak ise seçili ülkeler ile Türkiye'de Covid-19 pandemisi sürecindeki vergi harcaması uygulamaları hakkında genel bilgilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE TEORİK ÇERÇEVESİ

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak vergi harcaması kavramı ve tarihsel gelişimine yer verilerek; vergi harcaması tanımı, unsurları, uygulamaları, vergi harcamalarının gerekçeleri, hesaplama yöntemleri ve kamu harcamaları ile arasındaki ilişki ele alınacaktır.

1.1. Vergi Harcaması Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Vergi istisna ve muafiyeti her dönemde ilgi duyulan konulardandır. Bunun nedeni söz konusu uygulamaların vergi yükü dağılımını etkilemesi, ekonomik faaliyetler üzerinde teşvik edici etkilere sahip olmaları ve kamu gelir düzeyini etkileyen uygulamalar olmasıdır (Pedük 2005: 1).

Vergi harcaması kavramının ilk olarak gelir idaresinin vergi toplarken yaptığı harcamaları ifade etmek için kullanılan bir kavram olduğu düşünülebilir. Ancak vergi harcamaları kavramı esas olarak devletin tahsil etmesi gereken vergiden vazgeçtiği geliri ifade etmektedir. Vergi harcamaları ekonomik, siyasi, sosyal, kültürel ya da diğer başka nedenlerle devletin normalde tahsil etmesi gereken vergiden kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vazgeçmesini ifade eder (Şen ve Sağbaş 2016: 127). Diğer bir tanımlamaya göre ise vergi harcaması kavramı vergi yasalarındaki mali teşvikler bazındaki muafiyet, istisna, vergi indirimlerine ilişkin vergi alacağının ortadan kalkmasını ifade etmektedir (Susam 2016: 295).

Vergi harcaması kavramı; 1950 ve 1960 yıllarında Amerika Birleşik Devletleri'ndeki çeşitli kesimlerce ileri sürülen, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yer alan muafiyet, istisna, vergi mahsubu, vergi indirimleri ve oran indirimlerinin bütçe harcamalarından farklı olmadığı fikrine dayanmaktadır (Burtan Doğan, Yıldırım, Aydın 2013: 150).

Vergi harcaması kavramının bu ilk kullanımından önce, dünyada ilk devlet sübvansiyonlarının listesi ise, yasal bir zorunluluğu bulunmaksızın, 1959'da Almanya bütçesinde yayınlanmıştır (Break, 1985: 261). Söz konusu kavram ile ilgili ilk çalışmaları Almanya gerçekleştirmiş olsa da detaylı vergi harcama bütçesini sunan ilk ülke ise ABD'dir (Pedük 2005: 3).

ABD ve Almanya, ilk kapsamlı vergi harcaması raporunu hazırlayan ülkelerdir. ABD 1968 yılında hazırladığı söz konusu rapor ile ilk vergi harcama bütçesini oluşturmuştur. Bu raporda elli adet vergi harcaması mevcuttur. Söz konusu vergi harcamalarının toplam tutarının 31,9 milyar dolar olduğu ve kamu harcamalarının toplamı içindeki payının ise %23 olduğu belirtilmiştir. 1974 yılında ise ABD vergi

harcamalarını bütçenin bir parçası durumuna getirerek her yıl vergi harcamalarını ve maliyet tahminlerini kapsayan ilgili raporu bütçeye eklemeye başlamıştır. 1974 yılındaki vergi harcaması raporunda ise yalnızca gelir ve kurumlar vergisinde bulunan vergi harcaması tutarları hesaplanmıştır (Ferhatoğlu 2005: 80). Vergi harcamalarının ABD'deki ilk yasal dayanağı olarak 1974 yılında yürürlüğe giren Bütçe Reform Yasası'nda, söz konusu harcamalar bütçe denetimine dahil edilmiştir. (Pedük 2005: 4-5).

Vergi harcaması kavramını ABD'de ilk olarak kullanan Stanley S. Surrey ise vergi *harcamasını "federal vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan indirim, istisna ve muafiyet ya da ayrıcalıklı oran gibi vergi uygulamaları ile vergi yükümlülüğünün azaltılması"* olarak tanımlamıştır (Ferhatoğlu 2005: 80).

1970'li yılların sonlarında Kanada ve İngiltere'de kullanılan vergi harcaması kavramı, 1986 yılından itibaren bazı OECD ülke analizlerinde ve kamu maliyesi konusundaki çalışmalarda yer almaya başlamıştır (Buhur 2019: 70). Bu konuda Almanya ve ABD'yi 1978 yılında İspanya, 1979 yılında İngiltere ve Kanada, 1980 yılında Fransa ve 1997 yılında Hollanda gibi OECD ülkeleri takip etmiştir. Günümüzde ise OECD ülkelerinin birçoğu yıllık olarak vergi harcamaları raporu yayınlamaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 7)

Vergi harcama raporlarının hazırlanması bazı OECD ülkelerinde yasal olarak gereklidir ve yıllık bazda hazırlanarak sunulmaktadır. Bu ülkeler İspanya, Avusturya, Almanya, Avustralya, Yunanistan, Fransa, Portekiz, Belçika ve ABD'dir. Vergi harcama raporlarının bütçe sürecine entegrasyonu ise ülkeden ülkeye farklılaşmaktadır. Buna göre vergi harcama raporları bütçe sürecine bağlanan ülkeler arasında Yunanistan, Avusturya, Fransa, Portekiz, İspanya, İsveç, Belçika ve Finlandiya gösterilebilir. ABD'de vergi harcama raporu bütçenin bir parçası şeklinde paylaşılmaktadır. Yunanistan'da ise vergi harcamaları ile bütçe birleştirilmektedir (Giray 2022: 30).

Dünya ülkelerinde vergi harcaması kavramı 1960'lı yıllarda ortaya çıkmasına karşın ülkemizde söz konusu kavram 2000'li yıllarda önem kazanmaya başlamıştır. Buna göre Maliye Bakanlığı ilk vergi harcaması raporunu 2001 yılında yayımlamış olmakla birlikte, vergi harcaması kavramı 10/12/2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu ile vergi mevzuatımıza eklenmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2017: 1-2). İlgili kanunda vergi harcaması kavramına yönelik açık bir tanımlama bulunmamasına karşın Kanunun 15'inci maddesinde vergi muafiyeti, istisnası, indirimleri vb. uygulamalar sonucunda tahsilinden vazgeçilen vergi gelirlerinin merkezi yönetim bütçe kanununda yer alacağı ifade edilmiştir. Buna göre vergi mevzuatında bulunan hükümler sebebiyle tahsilinden vazgeçilen vergi gelirleri ilk olarak 2006 yılı bütçesine eklenen Vergi Harcama Listesi'nde paylaşılmıştır. İlgili listede ise vergi harcaması kavramından "standart vergi sisteminden sapmalar" şeklinde bahsedilmiştir (Egeli, Tepe 2015: 13).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu'nun[1] Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve bağlı cetvellerle ilgili 15'inci maddesinde; *"…Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır…"* hükmü yer almaktadır (KMYKK m.15).

Söz konusu düzenlemenin ardından 2006 yılından itibaren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[2] (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[3] (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi[4] (KDV) Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu[5] ve diğer kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve indirim konularında elde edilebilen veriler ile oluşturulan vergi harcamaları liste halinde her yıl bütçe ekinde yer alarak açıklanmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2017: 1-2).

1.2. Vergi Harcamasının Tanımı

Vergi harcamalarının tanımı konusunda literatürde bir uzlaşı bulunmamakla beraber vergi harcaması Standart Vergi Sistemi'nden (benchmark) sapmalar sonucu ortaya çıkan vergi kayıpları olarak tanımlanabilir. Standart vergi uygulamaları; verginin konusu ve dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, indirim ve mahsuplar ile muhasebe kuralları, kazanç ve iradın elde edilmesi amacıyla yapılan giderlerin düşülmesi, oran yapısı, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi, enflasyon düzeltmesi ve çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla uluslararası zorunluluklarla ilgili hükümleri kapsar (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 5).

Devlet, vergi geliri toplamak için oluşturduğu vergi sisteminde yer alan vergilerde yaptığı düzenlemeler ile belirli mükellef gruplarını destekleyebilir. Belli alanlarda vergisel ayrıcalıklar uygulama amacına daha etkin ulaşılmasını sağlayabilir. Buna göre vergi harcaması, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşabilmek için kanunda yer verilen yükümlülük durumu ile uyumlu bulunmayan şekilde ve yasal bir hüküm sonucu ortaya çıkan vergi geliri kaybı veya vergi ertelemesi şeklindeki kamu harcaması olarak tanımlanabilir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 5).

Weinberg vergi harcamalarını bazı vergi hükümlerinin, mükelleflere teşvik sağlayarak mükellefleri desteklemek amacıyla oluşturulduğunu, bunların geleneksel bütçe harcamaları ile benzerlik gösterdiğini ve bu sebeple vergi harcamaları olarak tanımlandığını ifade etmiştir. Vergi sistemleri ülkeden ülkeye

1 24 Aralık 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 5018 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
2 6 Ocak 1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
3 21 Haziran 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
4 2 Kasım 1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
5 12 Haziran 2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

farklılık göstererek kendine özgü birtakım özelliklere sahiptirler. Vergi sistemlerinin oluşturulmasında birtakım ortak amaçlar bulunmasına karşın, siyasal, iktisadi, sosyolojik ve tarihsel sürece göre ülkelerin vergi sistemi ile ulaşmak istedikleri amaçları da farklılaşmaktadır (Nadaroğlu 1985: 450).

Bu açıklama doğrultusunda vergi harcaması kavramı tanımlanırken iki unsur söz konusu olmaktadır. İlk unsur; devletlerin belirli ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarına ulaşabilmeleri için vergi sisteminde yer alan özel koşulları içermektedir. Bu koşullar devlet destekleri yoluyla; belirli sosyal grupların refahında artış sağlama veya belirli faaliyetleri teşvik etme gibi ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere oluşturulurlar. Diğer unsur ise; vergilerin normatif yapılarını oluşturan hükümlerdir. İlgili hükümlerden kasıt verginin varlığı ve uygulanması için zorunluluk arz eden vergi matrahı, konusu, vergileme dönemi, oran ve tarifeler, istisna ve muafiyetler, vergileme yetkisi ve vergi idaresinin belirlemesi gibi unsurlardır (Giray 2002: 28). Bu görüşe dayanarak vergi harcamaları; belirli amaçlara ulaşabilmek ve belirli girişimleri teşvik etmek için normatif vergi yapısı dışında kalan uygulamalara vergi sisteminde yer verilmesi şeklinde tanımlanabilir (Ferhatoğlu 2005: 79-80).

Vergi kanunlarında yer alan hükümlerin vergi harcaması mı yoksa standart vergi yapısı mı olduğunu ayırt etmek kapsamlı çalışmalar gerektirmektedir. Bu sebeple ülkeler arasında vergi harcamalarını karşılaştırabilmek oldukça güçtür. Bir ülkede vergi harcaması olarak kabul edilen bir uygulama diğer bir ülkede standart vergi yapısı içerisinde kabul edilebilmektedir. Bazı uygulamaların vergi harcaması ile standart vergi yapısı arasındaki sınıflandırma zor olmakla beraber bazı uygulamaların ise vergi harcaması veya standart vergi yapısının bir parçası olarak sınıflandırılmasında kesin bir ayrıma gidilebilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 6).

Vergi harcaması kavramını ilk kullanan Surrey'e göre vergi harcamalarının "federal vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan indirim, istisna ve muafiyet ya da ayrıcalıklı oran gibi vergi uygulamaları ile vergi yükümlülüğünün azaltılması" olarak tanımlandığını belirtmiştik (Bak. s.4) Vergi harcaması kavramını 1967 yılında ilk kullanan kişi kabul edilen Profesör Stanley S. Surrey'in ardından vergi harcaması kavramına yönelik farklı tanımlamalar yapılmıştır (Pedük 2005: 5).

Vergi harcaması, genel olarak, belirli ekonomik veya sosyal amaçları gerçekleştirmek için oluşturulmuş ve vergi kayıplarını içeren normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından sapma olarak tanımlanmaktadır (Öner 2011: 165).

Vergi harcaması kavramına yönelik OECD, IMF ve Dünya Bankası'nın tanımları ise aşağıdaki gibidir:

- OECD'ye göre vergi harcamaları kavramı, dar bir mükellef grubu için uygulanan, geliri azaltan ya da erteleyen düzenlemelerdir (OECD 2010: 12)

- IMF tarafından vergi harcamaları, vergi kanunlarında yer alan seçici hükümlerin sebep olduğu gelir kayıpları olarak tanımlamıştır (IMF 2007: 64).
- Dünya Bankası'na göre ise vergi harcamaları, vergi kapsamı dışında kalan tavizler olarak tanımlanmıştır (Brixi, Valenduc, Swift 2004: 3)

Yukarıdaki açıklamalar ışığında vergi harcamalarının birinci özelliğinin, Standart Vergi Sistemi'nden sapmalar olduğu söylenebilir. Standart vergi uygulamaları; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, indirimler ve mahsuplar ile kazanç ve irada ulaşılabilmesi amacıyla giderlerin indirilmesi, genel oran yapısı ve vergi dilimleri, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi ile çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla uluslararası uygulamalarla ilgili hükümleri kapsamaktadır. Standart Vergi Sistemi'nden sapmalar ise, *muafiyet ve istisnalar, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranları ve vergi ertelemelerini* ifade etmektedir. Buna göre uygulamaların vergi harcaması olarak tanımlanabilmesi için belirli ekonomik ve sosyal amaçların varlığı gereklidir ve bu amaçlara ulaşabilmek üzere kanunen tahsil edilmeyen bir verginin varlığı ve sonucunda belirli mükellef gruplarına ayrıcalıklı bir uygulama olan vergi ödememe veya daha az ödeme imkânının sunulması gerekmektedir. Uygulama, belirli mükellef gruplarına vergi iadesi şeklinde de gerçekleştirilebilir. Uygulamalar genele ilişkin bir düzenleme içeriyorsa söz konusu uygulamalar vergi harcaması kapsamına alınmaz. Örnek olarak; kanunda düzenlenen oran indirimi hiçbir şart bulunmaksızın her mükellefe uygulanabiliyorsa, ilgili düzenleme vergi harcaması olarak tanımlanamamaktadır. Çifte vergilendirmeyi önlemek için yapılan anlaşmalar kapsamında belirli ülkelerde, belirli alanların vergi dışında tutulması veya daha düşük vergi oranı uygulanması vergi harcaması kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu örneklere benzer olarak amortisman hesaplanması, karşılık ayrılması, zarar ve vergi mahsubu ile gider indirimi standart vergi yapısının unsurlarıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 5–8). Bunlarla beraber vergi harcamaları uygulamalarından olan vergi indirimleri belirli vergi mükelleflerine ya da mükellef gruplarına uygulanırken, vergi affı uygulaması ise tüm vergi mükelleflerine ya da mükellef gruplarını kapsayan düzenlemeleri içermesi sebebiyle vergi harcamaları kapsamı içinde değerlendirilmeyecektir (Eriçok 2019: 330).

Vergi harcamaları, devletlerin bireylere ve işletmelere finansal destek sağladığı alternatif politika araçlarıdır. Örneğin Danimarka'da, çocuklu hanelere doğrudan ödeme yapılırken Amerika Birleşik Devletleri'nde, çocuk sahibi ailelerin ödemiş olduğu gelir vergisinin düşürülmesi suretiyle benzer bir yardım sağlamaktadır. Ancak gelir vergisinin düşürülmesi yoluyla çocuk sahibi ailelere yapılan yardımlar bütçenin harcama tarafında yer almamakta; gelir tarafında, vergi gelirinin azalması şeklinde etkili olmaktadır (Heady, Mansour 2019: 1).

Tüm tanımlardan hareketle vergi harcamalarının temel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 2):

- Vergi harcamaları; belirli ekonomik faaliyetlere, bölgelere ya da gruplara destek sunmayı amaçlamaktadır.
- Vergi harcamaları; vergi indirimi, istisnası ya da muafiyeti uygulayarak hedefine ulaşmaktadır.
- Vergi harcamaları sosyal niteliğe sahip bir takım vergi ayrıcalıkları sunarak sosyal adaletin gerçekleşmesine ve gelir dağılımının iyileşmesine katkıda bulunur. Ekonomik amacı bulunan vergi harcamaları ise belirli alanlarda vergi teşviki sağlayarak iktisat politikası aracı olarak kullanılmaktadır.
- Vergi harcaması uygulamaları kamu harcamalarının bir alternatifidir.
- Vergi harcamaları, ülkenin kalkınması ve belirli bir refah düzeyine ulaşabilmesi için maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır.

1.3. Vergi Harcaması Unsurları ve Sınıflandırılması

Farklı amaçlarla vergi sistemi içerisinde bulunan ve temelde çeşitli ayrıcalıklar sağlaması sebebiyle devletin vergi gelirlerinde azalmaya yol açan uygulamaların tümünün vergi harcaması olarak nitelendirilmesi söz konusu değildir (Egeli, Tepe 2015: 14). Teorik ve yasal çerçevede yapılan incelemeler sonucunda vergi harcamaları için birtakım ortak nitelikler olduğu belirlenmiştir. Söz konusu bu özellikler bir kamu harcamasını vergi harcaması olarak nitelendiren vergi harcamalarının unsurlarıdır (Saraç 2010: 264-265).

Vergi harcamaları için iki unsur mevcuttur. İlk unsura yönelik, vergi harcamalarının varlık nedenini oluşturan belirli bir sosyal veya ekonomik amacın varlığı söz konusu iken bir diğer unsur ise bazı mükellef grupları için ayrıcalık oluşturarak gerçekleştirilen tahsilattan vazgeçmedir. Vergi harcamalarının ilk unsuru incelendiğinde, vergi harcamalarının mali politika aracı olduğu sonucuna varılmaktadır. Buna göre vergi harcamaları amacına göre, sosyal amaçlı vergi harcamaları ve ekonomik amaçlı vergi harcamaları olarak sınıflandırılmaktadır. Vergi harcamalarının diğer bir unsuru olan tahsilattan vazgeçme unsuru için ise vergi harcamaları yoluyla ortaya çıkan etkinin ülkelerce "standart vergi sisteminden sapmalar" şeklinde ifade edilmesiyle yasal bir zemin oluşturulmuştur. Söz konusu unsurlara göre, vergi harcaması uygulamalarının ilgili mükellef gruplarının vergiden kaçınma veya vergi kaçırma faaliyetlerine uygun ortam hazırlayan uygulamalar olmadığı görülmektedir (Saraç 2010: 264-265).

Tarihsel süreçte devlet anlayışındaki değişim ile devletin görev ve sorumlulukları da çeşitlilik göstererek artmıştır. Devletin sunmuş olduğu kamu hizmetleri ise temel olarak vergi gelirlerinden karşılanmaktadır. Vergi; "*devletin, görevlerini yerine getirmek üzere karşılıksız olarak, zorunlu ve egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden aldığı iktisadi değer olarak"* tanımlanabilir. Buna göre verginin asli fonksiyonu kamu hizmetlerini finanse etmektir. Bu, verginin mali fonksiyonu olarak tanımlanır. Zaman içerisinde verginin bu fonksiyonuna, ekonomik ve sosyal fonksiyon da eklenmiştir. Buna bağlı olarak vergi harcamalarının, vergi yoluyla ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen uygulamalar olduğu belirtilebilir (Pedük 2005: 11).

Mükellefler açısından ise vergi harcaması, çeşitli vergilerden muafiyet, indirim vb. uygulamalarla vergi yükünü azaltarak mükellefe sağlanan ek bir gelirdir. Bu durumda mükellefler standart vergi yapısı içerisinde ödeyecekleri vergi tutarından daha az tutarda vergi ödemektedirler (Pedük 2005: 15).

Pedük'e göre bu temel unsurlara ek olarak bir düzenlemenin vergi harcaması olup olmadığını belirlemek için birtakım ayırt edici unsurlar gerekli görülebilmektedir (Pedük 2005: 9). Söz konusu unsurlar;

- Ayrıcalıklı uygulamaların belli bir endüstri, faaliyet ya da mükellef için faydalı olması,
- Vergi harcaması uygulamaları dışındaki diğer araçlarla da ulaşılabilecek olan özel bir amaca hizmet etmesi,
- Değeri hesaplanabilir olan vergi ayrıcalığı uygulaması olması.

İndirimli vergi oranı, istisna, mahsup ve iade, muafiyet, vergi ertelemesi uygulamalarının vergi harcaması olup olmadığı konusunda tam bir uluslararası uzlaşı bulunmamaktadır. Düşük vergi oranı uygulaması bir ülkede vergi harcaması olarak kabul edilirken başka bir ülkede vergi harcaması kapsamı dışında tutularak standart vergi sistemi unsuru olarak kabul görmektedir. Bu sebeple ülkelerin yorumları, standart vergi sistemi ile vergi harcaması uygulamalarının kapsamını belirlemektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 7). Ancak vergi harcaması kavramı ile ilgili yapılan çeşitli tanımlamaların çoğunda yer alan istisna, muafiyet, indirimler, mahsuplar vb. uygulamaların aslında vergi harcaması türlerinin ortak kabul gören uygulamaları olduğu söylenebilir. İlgili vergi harcaması türleri temel bir sınıflandırma oluşturarak gerek yerli gerekse uluslararası çalışmalarda sıkça kullanılan kavramlar olarak kabul görmüştür (Egeli, Tepe 2015: 14). Belirlenen sosyal veya ekonomik amaçları gerçekleştirmek için kullanılan vergi harcamalarının ise kapsam ve uygulama açısından çeşitli farklılıkları mevcuttur. (Organ, Çavdar 2012: 135). Vergi harcamaları; muafiyet, istisna, indirim, vergi oran indirimi ve vergi ertelemesi gibi yöntemlerden oluşmaktadır.

Vergi mahsubu ise, hesaplanmış olan vergi tutarından indirilen vergi tutarı olarak tanımlanabilir. Vergi sistemimize göre hesaplanan vergiden indirilen vergi tutarları geçici vergi, tevkif suretiyle kesilen vergi,

vergi alacağı gibi uygulamalardır ve bu uygulamalar mahsup olarak ifade edilmektedir. Vergi sistemimize göre mahsup uygulaması alacak olarak nitelendirilmektedir. Önceden ödenmiş olan vergi tutarlarının dönem sonunda hesaplanan vergi tutarından düşürülmesi şeklinde uygulanmaktadır (Organ, Çavdar 2012: 136-137). Mükellefin daha önce ödemiş olduğu vergi tutarının, hesaplanan vergi borcundan indirilmesi veya hesaplanan vergi borcundan çeşitli sebeplerle indirilememesi halinde ödenmiş olan vergi tutarının mükellefe iade edilmesidir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2017: 5).

Mahsup işlemi şekil olarak vergi harcaması türlerinden biri olarak gözükse de uygulama açısından vergi harcaması olarak kabul görmesi konusu tartışmalıdır. Mahsup işleminin amacı çifte vergilendirme ortaya çıkmasını önlemektir. Buna göre mahsup, ödenmiş olan vergi tutarının, daha sonra ortaya çıkan vergi tutarından indirilmesi şeklinde uygulanan yasal bir işlemdir (Saraç 2010: 267).

1970'li yıllarının başlarından itibaren gelişmiş ülkelerde uygulanmakta olan vergi harcamalarına yönelik yapılan analizler şunu göstermiştir ki her ülkenin mali sistemindeki farklılıklardan dolayı vergi harcaması tanımı ve kapsamı farklılaşabilmektedir. Buna göre vergi harcamaları kapsamı bakımından bir ülkede istisna ve indirimler ön planda iken diğer bir ülkede vergi oran indirimleri, vergi kredileri ve vergi ertelemeleri ön plana çıkabilmektedir. Türkiye'de ise vergi harcaması uygulamaları kapsamı bakımından istisna ve muafiyet uygulamalarının ön plana çıktığı görülmektedir (Özkara 2004: 22-23).

1.3.1. Muafiyet ve İstisnalar

Türkiye'de muafiyet ve istisna kavramları arasında bir ayrım mevcut olduğu halde, yabancı literatürde muafiyet ve istisna kavramları birbirinin yerine kullanılabilmektedir. Muafiyetler vergi kanunlarına göre vergi borcu doğması öngörülmüş olan kişi veya grupların geçici ya da sürekli vergi dışında tutulmasını ifade ederken, istisnalar ise vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi öngörülmüş olan konuların kısmen ya da tamamen, geçici ya da sürekli bir şekilde vergi dışında bırakılmasını ifade etmektedir (Akgül Yılmaz, 2020:178-179). Muafiyet ve istisna uygulamalarının her ikisi de nihayetinde vergi kaybı doğurmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) bulunan esnaf muaflığı, diplomat muaflığı ile Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 4'üncü maddede bulunan muaflıklar örnek olarak gösterilebilir (Organ, Çavdar 2012: 135). Esnaf muaflığı hükümlerine göre belirli bir gelir seviyesinin altında bulunan esnaflara vergi muafiyeti sağlanmıştır. Bu hüküm kanuna göre vergilendirilmesi öngörülen bir gelir üzerinden vergi alınmamasını düzenlemektedir. Ekonomik ve sosyal amacı bulunması ve belirli bir mükellef grubunu vergi dışında tutmayı hedeflemesi sebebiyle ilgili hüküm vergi harcaması uygulamasına örnek teşkil etmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 8).

İstisna; vergi kanunlarının esas hükümlerine göre vergiye tabi olması öngörülen bir konunun kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergileme kapsamı dışında tutulmasıdır. Yani vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken konunun yine vergi kanunlarına göre vergi dışında tutulmasıdır. Kısacası istisna vergi konusunu vergi dışında tutan bir uygulama iken, muafiyet belirli bir kişi ya da kurumu vergi dışında tutan bir uygulamadır. GVK 'da yer alan eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası ile KVK'daki yurtdışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları istisnası örnek olarak gösterilebilir (Organ, Çavdar 2012: 135). Kulu' ya göre vergi istisnası, vergi matrahına dahil olmayan gelirlerdir (Kulu 2000: 24). Vergi harcamaları raporunda ise istisna, standart vergi sistemine göre vergilendirilmesi gereken bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi veya hizmetin yerine getirilmesi, kıymetin, evrakın veya işlemin kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici bir şekilde vergi yükü dışında bırakılmasıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 6).

Vergi muafiyeti ve istinasları ekonomik, sosyal birtakım amaçlara ulaşmak için, oy maksimizasyonu sağlama amacıyla ya da vergi tekniği nedeniyle uygulama alanı bulurlar. Muafiyet ve istisna uygulamaları vergi yükünü kısmen ya da tamamen hafifletmesi sonucu vergi avantajı sağlayarak belli faaliyet konularının geliştirilmesini sağlamaya ya da belli kişi ve kurumların belli işlere girmeleri yönünde teşvik etmeye yöneliktirler. Bu nedenle istisna ve muafiyet uygulamaları vergi teşvik aracı olarak kullanılırlar. Buna göre istisna ve muafiyet uygulamaları ile devletin tahsil edeceği vergiden vazgeçmesi vergi harcaması olarak ifade edilir (Akgül Yılmaz, 2020: 180).

1.3.2. İndirimler

İndirimler, vergiye tabi matrahın hesaplanmasında gayrisafi gelir toplamından yapılan indirimler şeklinde tanımlanabilir (Saraç 2010: 265). İndirimler matrah üzerinden ve vergi üzerinden yapılan indirimler olarak iki şekilde uygulanmaktadır. Matrah üzerinden yapılan indirim, ekonomik, sosyal veya çevresel amaçlarla, mükelleflerin vergi matrahları hesaplanırken, vergiye tabi gelirleri üzerinden yapılan eksiltmelerdir. Yani indirimler vergilendirilecek gelirin hesaplanmasında vergiye tabi gelir üzerinden indirilen kanuni tutarlardır. Bu uygulama da çoğunlukla beyannameler üzerinde görülmektedir. Vergiden indirim ise, belirli şartlar dahilinde hesaplanmış olan vergi tutarı üzerinden belirli oranda indirim yapılmasıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 6).

İndirim uygulamasının en tipik örneklerinden biri amortismanlardır. Amortisman, şirketlerin kullanmak üzere aldıkları varlıklara yenileme kolaylığı sağlayabilesi için ayrılan gider payıdır. Amortisman uygulaması ile ayrılan gider payları gayrisafi gelirden düşülmektedir. İlk düşünüldüğünde, amortisman uygulaması vergi harcaması kapsamına dahil edilebilir. Fakat amortismanlar varlık sahiplerine kendi aralarında herhangi bir ayrıcalık tanımamaktadır. Hatta amortismandan yararlanabilmek için birçok sistemde "yatırım malına sahip olmak" genel şartı belirlenerek ayrıcalık sağlayan bir tasarrufa

gidilmemiştir. Ancak "hızlandırılmış amortisman" uygulaması bu durumdan farklılık göstermektedir. Hızlandırılmış amortisman varlık sahipleri arasında ayrıcalık sağlaması yönüyle vergi harcaması niteliğine sahiptir. Böylece varlıklar için normalde ayrılması gerekenden daha fazla gider karşılığının olması sonucu gayrisafi gelirden daha fazla tutarda bir eksiltme yapılmaktadır. Matrahın daralması sonucunda ise vergi geliri azalmaktadır (Saraç 2010: 265-266).

GVK' da bulunan engellilik indirimi ise diğer bir örnek olarak gösterilebilir. İlgili maddeye göre çalışma gücünün en az %80'ini kaybetmiş bulunanlar birinci derece engelli, %60'ını kaybetmiş bulunanlar ikinci derece engelli ve %40'ını kaybetmiş bulunanlar ise üçüncü derece engelli olarak sayılmaktadır. İlgili kanunda yer alan engellilik derecelerine göre belirlenen tutarlar, ücretten indirilerek vergi matrahı hesaplanmaktadır (GVK m.3362)[6].

1.3.3. Vergi Oranı İndirimi

İndirim türlerinden birisi olan vergi oran indirimi belli faaliyet alanı veya mükellefler için indirimli vergi tarifesi uygulamasıdır (Şen ve Sağbaş, 2016: 128). Vergi oran indirimleri yatırımları teşvik eden vergi politikası araçlarından birisidir. Söz konusu indirimler girişimcilere yapacakları yatırımlar konusunda fon yaratarak yatırım projeleri için karlılık düzeyinin artırılmasını sağlamaktadır (Özkara, 2004: 19). Bu şekilde vergi oran indirimleri belirli kişi veya faaliyetleri desteklemek adına, vergi tarifesinde bulunan standart vergi oranının düşürülmesi uygulamasını ifade eder (Giray, 2002: 29). Yani vergi oran indirim uygulamaları belli bir faaliyet konusu veya vergi mükellefi için ödenecek vergi tutarını azaltan düzenlemelerdir (Kayalıdere, Mastar Özcan 2012: 344). Türk vergi sisteminde, vergi oran indirimi uygulamasına, ücret gelirleri ile diğer gelir unsurları için dilim genişliğinin farklılaştırılarak ücretlilere daha yüksek beli bir gelir düzeyine kadar daha düşük oran uygulanması örnek verilebilir (Şen ve Sağbaş 2016: 128).

Oran indirimi, vergi sisteminde genel bir değişimi ifade ettiğinde, vergi harcaması kapsamında değerlendirilmez. Vergi harcaması olarak tanımlanabilmesi için ayrıcalıklı bir şartın varlığı gereklidir. Buna göre oranı indirimi, vergi sistemini kapsayacak şekilde yapıldığında vergi harcaması kavramını ifade eden ayrıcalıklı bir şart ortaya çıkmamaktadır. Bu durumda oran indirimleri vergi matrahını genişletici etki ortaya çıkararak, aksine vergi gelirinin artmasına da sebep olabilir (Saraç 2010: 266).

6 Bu maddede yer alan 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle getirilen sakatlık indirim tutarları aynen bırakılmış olup, 30/12/2022 tarihli ve 32059 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) Seri No: 323 Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 takvim yılında uygulanmak üzere getirilen miktarlar (parantez içinde siyah puntolarla yer alanlar yeni olmak üzere; - Birinci derece; 440.000.000 lira (4.400 TL),
- İkinci derece; 220.000.000 lira (2.600 TL), - Üçüncü derece; 110.000.000 lira (1.100 TL).

İlgili uygulamalar teşvikler yoluyla girişimcilerin ekonomik davranışlarını etkileyerek, onların boş zaman geçirmek yerine çalışmayı, tüketim yerine yatırım ve tasarrufu, kayıt dışı ekonomi yerine piyasa ekonomisinde kalmayı tercih etme nedeni olabilir. Bunun yanında sermayenin ise daha verimli şekilde vergilendirilebilen alanlara yönlendirilmesini sağlar (Özkara 2004: 19-20).

1.3.4. Vergi Ertelemesi

Vergi ertelemesi uygulaması, vergi ödeme zamanının ertelenmesini ifade etmektedir. İlgili uygulama ile ödenecek verginin ötelenmesi ya da ertelenmesi yoluyla mükelleflere vergi kolaylığı sağlanmaktadır. Vergi ertelemesi; girişimcilerin belirli bir süre, tamamen veya kısmen vergi dışında tutulması ile yatırımdan sağlanacak vergi sonrası geliri artırmaya yönelik bir teşvik politikası aracıdır (Şen ve Sağbaş 2016: 128). Kısacası vergi ertelemesi, hesaplanarak ödeme sürecine gelmiş olan bir verginin belli bir süre ödenmemesi şeklinde uygulanan bir vergi harcaması türüdür (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 7).

Vergi ertelemesi uygulamasının diğer uygulamalardan farkı ise belirli bir dönem için uygulanması ve daha sonra ertelenen vergi alacaklarının tahsil edilerek vergi geliri olarak kaydedilmesidir. Diğer vergi harcaması uygulamalarında bu durum söz konusu değildir. Bazı ekonomistler bu şekilde ödenecek olan bir verginin ötelenmesi yoluyla oluşan gelir transferini, devletin özel girişimlere vermiş olduğu faizsiz borç olarak nitelendirir (Saraç 2010: 266-267).

1.4. Vergi Harcaması Uygulamalarının Gerekçeleri

Devletin sunmuş olduğu kamusal hizmetlerin finansmanı büyük ölçüde tahsil edilen vergi gelirleri ile sağlanmaktadır. Kamu hizmetlerinin finansmanı verginin asıl fonksiyonunu yani mali fonksiyonunu ifade eder. Süreç içerisinde verginin geleneksel fonksiyonuna, devlet anlayışındaki değişime bağlı olarak verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonu da eklenmiştir. Bu doğrultuda vergi harcamalarının uygulama gerekçeleri arasında daha önce de belirtildiği gibi birtakım ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak olduğu söylenebilir (Pedük 2005: 11). Devlet belirli kişi, sektör veya ekonomik faaliyetleri desteklemek amacıyla istisna, muafiyet, vergi indirimi uygulayarak söz konusu hedeflere ulaşabilir. Devlet, kamu harcamaları ile muafiyet ve istisna gibi vergi harcaması uygulamalarını ekonomik faaliyetlere yönelik teşvik sağlayarak kalkınma ve belirli bir refah düzeyine ulaşabilmek için kullanır. Bununla beraber sosyal devlet görüşü gereği birtakım ayrıcalıklar uygulayarak gelir dağılımının iyileşmesini olumlu olarak etkiler. Vergi harcamalarının vergi sistemi yoluyla fayda sağlaması, vergi harcamalarını doğrudan yapılan kamu harcamalarından ayrıştırır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 2).

Vergi harcaması uygulamaları vergi matrahının, vergi gelirlerinin ve vergi esnekliğinin azalmasına neden olmaktadır. Bunun yanında vergi harcamaları, düşük gelirli kesimi korumak ve yaşam

standartlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan finansal kaynağa ulaşabilmelerini sağlamak için de uygulanmaktadır. Vergi harcaması uygulamaları bu açıdan değerlendirildiğinde ise sosyal ve toplumsal birtakım gerekçelere dayalı olduğu ve adil gelir dağılımına ulaşabilmek için bir araç olduğu görülmektedir (Aksoy 2017: 11).

1.4.1. Ekonomik Gerekçeler

Vergi, yarattığı ekonomik sonuçlar ile geliştirilmek istenen alanlar için vergisel teşvik sağlayarak, sınırlandırılmak istenen alanlarda ise vergilerin artırılması yoluyla bir iktisat politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Vergi harcaması uygulamaları ile gerçekleştirilebilecek temel ekonomik amaçlar; ödemeler dengesini sağlamak, yatırım, üretim ve tasarrufları teşvik ederek yerli sanayiyi korumak ve bu ölçüde rekabet gücünü artırarak ekonomik yapıyı iyileştirmektir (Özkara 2004, 23).

Vergi harcaması uygulamaları ile ekonomide geliştirilmek istenen alanlarda vergi harcamaları artırılarak belirlenen ekonomik amaçlara ulaşılabilir. Yatırım indirimi uygulamaları ekonomik amaçlı vergi harcaması uygulamalarına örnek olarak gösterilebilir. İlgili uygulama ile yatırımlar teşvik edilerek milli gelir ve refahta artış sağlanmaktadır (Pedük 2005: 11). Böylece belirli üretim ve sanayi alanlarında yapılan vergi harcamaları ile ekonomik büyüme ve ekonomik kalkınma desteklenmektedir (Mcdonald 2010: 138).

Gelişmiş ülkeler açısında bakıldığında; ülkelerin gelişimlerini sürdürebilmesi ve gelişmekte olan ülkelerin ise kalkınma amaçlarına ulaşabilmesinin yanında ekonomik büyümelerini de sağlayabilmesi için yatırım yapılması önem teşkil etmektedir. Buna göre vergi harcaması uygulamaları ile yatırım için ortaya çıkacak maliyetler azaltılarak, düşük oranlı vergi uygulaması veya vergi indirimi uygulaması ile yatırımlar hedeflenen düzeyde sürdürülebilir (Öztürk 2011: 12).

1.4.2. Sosyal Gerekçeler

Vergi harcaması uygulamaları ile ekonomik amaçların yanında birtakım sosyal amaçlara ulaşmak da söz konusu olabilir. Vergi harcamaları uygulamaları ile sosyal güvenliği sağlamak, gelir dağılımını iyileştirmek, aile, insan ve hayvan sağlığını korumak gibi amaçların yanında geleneksel sanayiyi devam ettirmek, dernek ile vakıfların kurulması ve gelişmesine destek olmak gibi amaçlar da söz konusudur. Ülkemizde sosyal amaçlar ile kurulmuş olan vakıf ve dernekler için mevcut bulunan vergi muafiyet ve istisna uygulamaları ile ücret geliri elde eden engelli mükellef grupları için uygulanan engelli indirimi sosyal amaçlı vergi harcamalarına örnek olarak gösterilebilir. Sosyal gerekçelerle uygulanan vergi harcaması uygulamalarının amacı belirli mükellef gruplarına ya da belirli faaliyet alanlarına teşvik sağlamak değil sosyal devlet anlayışı gereği bu mükellef ve faaliyet konularını vergi yasalarına karşı korumaktır. İlgili uygulamalar ile belirli kişilere vergisel kolaylık sağlanabilmektedir (Pedük 2005: 11).

Vergi konusu, matrah ve oranların belirlenmesi üzerinde sosyal amaç önemli derecede etkilidir. Sosyal amaçların gerçekleştirilebilmesi için vergi harcaması uygulamalarından yararlanılabilir. Belirli mükellefler ve matrahları genel hükümlere göre değerlendirmenin mümkün olmadığı durumda, belirli kişi ve konular için muafiyet ve istisna uygulamalarına gidilebilir. Sosyal amaçlı vergi harcaması uygulamalarına; tek eve sahip olan emeklileri kapsama dahil eden emlak vergisi muafiyeti, sosyal amaçlı dernek ve vakıflar için uygulanan muafiyet ve istisnalar, sosyal yardımların vergiye tabi olmaması, teşebbüslere ait bulunan sosyal yardımların gider olarak kabul edilmesi ve yararlananların vergiye tabi tutulmaması (Öztürk 2011: 11-12), esnaf muaflığı kapsamında sabit bir işyerinde küçük ölçekli faaliyette bulunan mükelleflerin gelir vergisinden muaf tutulması örnek verilebilir (Oktar 2016: 13).

1.4.3. Siyasal Gerekçeler

Benzer amaca yönelik uygulanan dolaysız kamu harcamaları ile vergi harcamaları arasındaki tercih siyasi gerekçelere dayanmaktadır. Vergi harcamalarının görünmez harcamalar niteliğinde olması ve bütçede yer almaması sebebiyle politika yapıcılar tarafından dolaysız kamu harcamaları yerine tercih edilmektedir. Vergi harcaması uygulamayı tercih eden politika yapıcılar, ilgili harcamalar sebebiyle kamu gelirlerindeki azalma gizli kaldığı için kamu parasını kullanıyor görünmezler. Bunun yanında dolaysız kamu harcamalarının bütçelenmesi uzun zaman almaktadır ve vergi harcamalarının tercih edilmesi durumunda süreç daha kolay işlemektedir (Balkaya Akça 2000: 63). Diğer bir ifadeyle vergi harcaması, vergi gelirlerini azaltırken bütçede yer alan harcamalar ise harcama kaleminde artışa neden olması sebebiyle dikkat çeker niteliktedir. Bu sebeple politik hedeflere ulaşmak için vergi harcamaları tercih edilmektedir.

Vergileme alanındaki siyasal sınır oy kaybının meydana gelmesidir. Siyasal partiler en fazla oyu alarak iktidara gelmeyi amaçlar. Bu nedenle kamuoyu ve baskı grupları tarafından kabul görmeyen, muhalif partiler tarafından istismar edilebilecek vergi kanunlarının mecliste onaylanması zordur. Bunun yanında vergi kanunları genellikle seçimi izleyen ilk dönemde çıkarılmakta ve ileriki yıllarda zaruri bir durum olmaması halinde bu yola başvurulmamaktadır. Bunun temel gerekçesi vergi kanunlarının etkisinin zaman içerisinde kaybolacağı görüşüdür (Nadaroğlu 1985: 342).

1.5. Vergi Harcamaları Tutarının Hesaplanması

Vergi harcamalarının hesaplanması vergi harcamalarının tanımlanmasının zorluğu sebebiyle karmaşık bir yapıya sahiptir. Vergi harcamalarının bütçede yer almaması sebebiyle denetimi ve değerlendirilmesi kamu harcamalarına göre daha zordur. Bu nedenle tahsil edilen vergi gelirlerinin azalmasına sebep olan vergi harcaması uygulamalarını denetlemek ve belirli amaçlarla gerçekleştirilmiş olan vergi

harcamalarının sonucunu değerlendirmek için ülkeler vergi harcaması raporlarını oluşturmaya başlamışlardır. İlgili raporlar vergi harcamalarını listelemenin yanında vergi harcama büyüklüklerini hesaplayarak, bu sonuçları harcama kalemleri itibariyle sunmaktadır (Aksoy 2017: 14).

Vergi harcamalarının tahmini ve hesaplanması ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Nitekim daha önce de belirtildiği gibi bazı ülkelerde vergi harcaması olarak kabul gören uygulamalar başka ülkelerde "benchmark" olarak tanımlanabilmektedir. Vergi harcamalarına yönelik verilerin temin edilmesinde yaşanan zorluk sebebiyle bazı vergi harcaması kalemlerine ilgili raporlarda yer verilmemektedir. Bazı ülkeler ise yalnızca dolaysız vergileri vergi harcaması kapsamında değerlendirirken diğer bazı ülkeler dolaylı ve dolaysız vergileri birlikte dikkate alarak vergi harcaması tahminleri yapmaktadır. Ayrıca genel olarak ülkeler vergi harcama raporlarında tutarlarının önemli büyüklükte olmadığı vergi harcamalarının tahminine yer vermemektedir. Buna göre yüksek tutarlı vergi harcama kalemlerinin tahmin edildiği ve ilgili raporlarda tüm vergi harcama tahminlerinin olmadığı anlaşılmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 10-11).

Vergi harcaması uygulamalarının etkin bir politika aracı olarak kullanabilmesi için belirli bir yönteme bağlı şekilde hesaplanarak raporlanması ve belirli periyodlarda kamuoyuna sunulması gerekmektedir. Dünya çapında vergi harcamalarının maliyetinin hesaplanmasında kullanılan temel yöntemler; vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir (Erdem 2022: 51).

1.5.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)

OECD'ye göre vergi harcamalarının maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan üç temel hesaplama yönteminden ilki, vergi gelirlerindeki azalış tutarının hesaplandığı "vazgeçilen gelir yöntemi" dir. Buna göre davranışların değişmediği varsayımı altında vergi harcaması uygulaması sonucu oluşan vergi gelirindeki azalış hesaplanmaktadır (OECD 2010: 13). OECD ülkeleri tarafından en çok tercih edilen yöntem olan vazgeçilen gelir yöntemi, hesaplama açısından en basit yöntemdir. Vergi harcamaları sonucu vergi gelirlerinde meydana gelen kayıpların ölçülmesi ile hesaplanır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 7)

Bu yönteme göre vergi harcamaları tutarı, ayrıcalık ortadan kaldırıldığında ve mükellefin ekonomik davranışında bir değişim olmadığı kabul edilerek tahsil edilebilecek vergi toplamıdır. Vazgeçilen gelir yöntemi ilk gelir kaybı (initial revenue loss) olarak da ifade edilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2017: 11).

Vergi harcamalarının bulunmadığı durumda elde edilen gelir ile vergi harcamalarının bulunduğu durumda elde edilen gelir arasındaki farkın karşılaştırılarak vergi harcamalarının maliyetleri ölçülmektedir. Bu yöntem vergi kanunları ile mükellef davranışlarının değişmediğini ve aynı kaldığını

varsaymaktadır. Mükellef davranışlarının değişmediğinin varsayılması birtakım hatalara sebep olabilir. Ancak bu yöntem analiz yapılabilmesi ve anlaşılır olabilmesi için daha basit bir yöntemdir (Uğurlu, 2013: 28). Bununla birlikte mükelleflerin davranışsal değişikliklerini dikkate almaması sebebiyle harcama tanımını tam olarak karşılamamaktadır ancak vergi harcamalarının bulunmadığı durumda, alternatif kaynak kullanımlarını tespit edebilmede yardımcı olur (Giray 2002: 40). Günümüzde Türkiye de dahil olmak üzere birçok OECD ülkesi davranışsal değişikliklerin tahmininin zor olması sebebiyle gelir kaybı yöntemini kullanmaktadır (Saraç, 2010: 267).

1.5.2. Kazanılan Gelir Yöntemi

Kazanılan gelir yöntemine göre vergi ayrıcalıkları sonlandırıldığında ve mükellef davranışları da göz önünde bulundurulduğunda ortaya çıkacak vergi geliri artışı hesaplanmaktadır. Bu yönteme göre mükelleflerin davranışsal değişiklikleri dikkate alınmadığı durumda, hesaplama sonucunda ulaşılacak değer vazgeçilen gelir yöntemi ile ulaşılacak değere yakın olacaktır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2017: 11). Bu yöntem vazgeçilen gelir yönteminin tersine vergi yükümlülerinin, idari düzenlemeler sonucunda vergiye karşı verdikleri davranışsal değişimi dikkate almaktadır. Dolayısıyla kazanılan gelir yönteminde mükelleflerin tepkileri de dikkate alınmaktadır (Kaya ve Gülsün 2020: 12). Bu gibi davranış değişikliklerini belirlemek güç ancak tahmini olanaksız değildir. Bu yöntem kısıtlı şekilde kullanılmaktadır (Giray 2002: 40).

Kısacası bu yöntem vergi gelirinin elde edilmesinde, vergi ayrıcalıklarının ortadan kaldırılmış olması durumunda, vergi gelirinin hangi miktarına ulaşılabileceği sonucunu vermektedir. Vergi gelirlerinin önemli boyutunu oluşturan teşebbüs gelirlerinin, vergi ayrıcalıkları öncesi ve sonrasında duyarlılığı oldukça yüksektir. Buradaki önemli konu bu tür bir vergi harcaması yönteminin, vergi harcamalarının belirlenmesinde mükelleflerin davranışlarındaki değişimlerin, gelir ve harcamalara karşı duyarlılıkları ile ilişkili olarak vergi sistemlerinin verimliliğinin tespit edilmesinde vazgeçilen gelir yönteminden farklı olmasıdır. Vergi ayrıcalıklarının söz konusu olmadığı durumdaki teşebbüs ve tüketim tercihleri vergi ayrıcalıkları sonrası gelirin maliyetini veren vergi harcamasını ortaya koymaktadır (Özkara 2004: 34-35).

1.5.3. Eş Değer Harcama Yöntemi (Harcama Denkliği Yöntemi)

Eş değer harcama yönteminde yükümlülere vergi harcaması ile aynı fayda düzeyini sağlayacak alternatif bir kamu harcama programı maliyeti tahmin edilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2017: 11). Bu yaklaşıma göre davranışların değişmediği kabul edilerek, doğrudan transfer harcaması yoluyla yarar sağlanmakta ve bu yararın maliyetinin karşılığı olan kamu harcaması tutarı hesaplanmaktadır (Kulu, 2000: 25). Kısacası bir vergi harcamasının yerine eşit değerde bir kamu harcaması tutarını hesaplamaya

dayanan ve uygulanması zor olan bir yöntemdir (Özkara 2004: 35). Bunun sebebi kamu harcamalarının, bu harcamalardan fayda sağlayanların kullanım yetkisinde iken vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve fayda sağlayanların marjinal vergi oranları ile ilgili varsayımlar yapmayı gerekli kılmasıdır (Giray 2002: 40).

İlk iki yöntem incelendiğinde vergi harcamalarının devlet açısından hesaplandığı görülürken bu yöntemde ise mükellefler açısından bir hesaplama söz konusudur (Mcdonald 2010: 22). Vergi harcamalarının hesaplama yöntemleri arasında diğer bir fark ise, nakit bazlı hesaplama ve tahakkuk bazlı hesaplamanın mevcut olmasıdır. Nakit bazlı hesaplama kamunun elde edeceği nakit akışını tahmin ederken, tahakkuk bazlı hesaplama ise vergi tahakkuklarını temel almaktadır. Nakit akım metodunu Finlandiya, Almanya, Belçika, Fransa, İspanya, Kanada ve ABD kullanırken, İtalya, İngiltere, Avusturya, Hollanda, Avustralya tahakkuk esası metodunu kullanmaktadırlar (Kulu 2000: 27-28).

1.6. Vergi Harcamalarının Tahmin Edilmesi ve Raporlanması

Temel kamu finansman kaynağı vergilerdir. Devletler kamu hizmeti sunmak ve bunun sonucunda oluşan kamu giderlerini karşılamak için kamu geliri elde etmelidir. Devletin tahsil ettiği vergi ve tahsilinden vazgeçtiği vergi toplamı makroekonomik politikaları etkileyen önemli faktörlerdir. Bu sebeple vergi harcamaları, bu harcamaların büyüklüğü ve maliyetinin bilinmesi önemli bir konudur (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 6).

Vergi harcaması raporları diğer bir tanıma göre vergi harcaması bütçesi genel vergilerden farklı olarak ayrıcalıklı hükümlerin raporlanmasını ifade etmektedir. Söz konusu raporlar, vergi kanunlarında bulunan harcama sistemini yansıtarak, vergi harcamaları konusunda değerlendirme yapma, vergi harcamalarını teşvik etme ve vergi sistemini düzenleme konusunda da destek sağlama niteliğindedir (Doğanalp 2020: 203). Vergi harcamalarının görünmez harcama niteliğinin bulunması, süreli olarak belirlenememesi, bütçede sunulan rakamlar gibi yıllık olmaması gibi sebeplerle vergi harcamalarının büyüklüğü tahmine ve buna dayalı olarak yapılan hesaplamalar ile elde edilen sonuca bağlı olarak raporlanmaktadır (Kaya ve Gülsün 2020: 12).

Vergi harcamalarının raporlanması, ilgili harcamaların analizine yönelik birtakım faydalar sağlamaktadır. Bu faydalar şu şekilde sıralanabilir (Giray 2002: 38);

1) Vergi ayrıcalıklarının tahmini ve hesaplanması sonucu oluşan vergi harcama raporlarının bütçe ile uyum ve bütünleşmesi, vergi harcamalarının yasal zeminde saydamlığını sağlamanın yanında ilgili harcamalar konusunda daha doğru tahmin yapmaya yardımcı olacaktır. Bu süreç vergi harcamalarının kontrolünü sağlayarak devletlerin vergi harcamalarına ayrılmış olan fonlar ile ilgili bilgi sahibi olmasını sağlayacaktır.

2) Vergi harcaması uygulamaları sonucu ortaya çıkan ekonomik ve mali etkiler hakkında değerlendirme yapma olanağı sağlamaktadır.

3) Vergi harcamalarının raporlanması fayda ve maliyetlerin karşılaştırılması ile ilgili harcamalara yönelik analiz yapamaya olanak sunmaktadır.

4) Vergi harcamalarına yönelik tahmin ve hesaplamalar, vergi reformlarına yönelik değerlendirme yapılmasına olanak sağlama ve planlama yapılmasında bir araçtır.

5) Vergi harcamalarının sayısı ve büyüklüğü; vergi yoluyla elde edilecek olan geliri etkilemektedir. Bu nedenle vergi harcamaları ve vergi harcama programları vergi sistemlerini önemli ölçüde etkilemektedir.

6) Vergi harcamalarına yönelik yapılan analizler sayesinde, vergi ayrıcalıkları sonucu ortaya çıkan vergi yükünün dağılımı ve gelir gruplarının elde ettiği fayda dağılımı değerlendirilebilmektedir.

7) Vergi harcama raporlarının diğer bir özelliği ise devletlerin vergi harcamaları ile kamu harcamalarının karşılaştırılmasına imkân sağlamasıdır.

Vergi harcama raporlarının oluşturulması bazı ülkeler için zorunlu bir uygulama iken bazı ülkelerde ise yasal zorunluluk teşkil etmemektedir. Yasal zorunluluk bulunmayan ülkelerde de vergi harcama raporları oluşturulabilmektedir. Bazı ülkelerde yıllık olarak düzenlenen bu raporlar iki yılda bir hazırlanabildiği gibi ihtiyaç duyulması halinde de hazırlanabilmektedir (Doğanalp 2020: 203).

1960'lı yılların sonuna doğru ülkeler vergi harcaması raporları hazırlamaya ve hazırlanan bu raporları kamuoyu ile paylaşmaya başlamıştır. Vergi harcaması raporlarının bütçe ile entegrasyonunda birtakım farklılıklar mevcuttur. İlgili raporlar Fransa, Belçika, Portekiz, Avusturya, Finlandiya ve İspanya'da bütçe süreci ile doğrudan ilişikli iken diğer ülkelerde herhangi bir ilişki bulunmamaktadır (Saraç 2010: 268).

Türkiye'deki vergi harcamaları ile ilgili ilk resmî belge, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün "Vergi Harcamaları 2001 Yılı Raporu" dur. Bu raporda vergi harcamaları ile ilgili bilgiler ve kanunlar kapsamında vergi harcaması kapsamına giren muafiyet ve istisna uygulamaları ile ilgili bir liste bulunur (Saraç 2010: 268). Bu raporun ardından 2007 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından daha detaylı bir rapor yayınlanmıştır. 2016 yılında yayınlanan rapor ise vergi harcamaları ve tahminleri açısından daha kapsamlı bir rapordur (Özdemir, Topçuoğlu, Kişioğlu 2019: 390). Türkiye'de vergi harcaması uygulamaları ile vazgeçilen vergi geliri büyüklüğünün bütçe kanunu ile raporlanacağı ilk olarak "VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı" ile ifade edilmiş olup vergi harcamasına yönelik tahminler ise 2005 yılından itibaren paylaşılmıştır (Saraç 2010: 268).

Vergi harcaması büyüklükleri; şeffaflığın artırılması, kamu kaynaklarının adil paylaştırılması, kamu mali yapısının güçlendirilmesi vb. amaçlar doğrultusunda tarafsız olarak tahmin edilmelidir. Bu sebeple ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 15. maddesinde vergi harcaması uygulamalarının yıllık olarak bütçe kanununa eklenmesi yönünde karar mevcuttur. Vergi harcamalarının yasal dayanağı ile vergi harcamalarının maliyeti ve ilgili ayrıcalıklardan yarar sağlayanlarla ilgili ön değerlendirme yapılması amaçlanmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 7).

Vergi harcamaları raporlarının oluşturulması, vergi harcamalarının bütçede yer almayan gizli harcamalar olması sebebiyle önem teşkil etmektedir. Vergi harcama raporlarının bulunmadığı durumda kamu ve özel ekonomi arasında bulunan gelir transferi açık bir şekilde anlaşılamamakta ve kaynak tahsisine yönelik yapılan değerlendirmeler hatalı yorumlanabilmektedir. Vergi harcaması raporlarının farklı türden veriler içermesi, kamu harcamaları ile vergi harcamalarını bütün şekilde değerlendirmeye imkân tanımaması ve ilgili raporların fayda sonuçları yerine yalnızca devlet açısından oluşan maliyet hesaplamalarına yer vermesi bir eksikliktir. Bununla beraber raporların bütçe sürecine entegre edilebilmesi için mikro ve makro ölçekte analizlerin yapılması gerekmektedir. Ancak vergi harcama verileri genellikle beyannamelerin geçmiş yıla ait verilerinden elde edilir. Bu durum ise vergi harcamalarının bütçelenme sürecinde güçlük yaratmaktadır (Saraç 2010: 268).

Günümüzde mali saydamlık konusu uluslararası kuruluşların çalışmalarında yer alarak gitgide önem kazanmıştır. IMF ise mali saydamlık konusunda yapmış olduğu çalışma sonucu Mali Saydamlık Kılavuzu'nu yayınlanmıştır. Yayınlanan ilgili kılavuza göre mali bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmasının yasal olarak bir sorumluluk olduğu belirtilmiştir. IMF raporunun, bilginin kamuya açıklığıyla ilgili 2'nci bölümünde ise "vergi harcamalarını açıklayan raporlar bütçe dokümanlarının bir parçası olmalıdır" ifadesi mevcuttur. Mali saydamlık ilkesi gereği vergi harcaması raporlarının oluşturulması, bütçeye eklenmesi ve kamu ile paylaşılması gereklidir (IMF 2001: 2).

1.7. Vergi Harcamaları ve Kamu Harcamalarının Karşılaştırılması

Vergi harcamaları birçok ülkede özellikle 1990'lı yıllarda önem kazanmıştır. Bunun nedeni 1990'lı yıllarda sağlık, eğitim, konut politikaları, belirli kişi ve sektörlere destek verilmesi gibi sosyal açıdan belirli hedeflerin giderek artış göstermesidir. Bu gelişme ile kamu harcamaları ve vergi harcamaları arasındaki ilişki tartışılmaya başlanmıştır (Kayalıdere, Mastar Özcan 2012: 344).

Kamu harcamaları, kamu hizmetlerinin üretimi için yapılan tüm harcama maliyetlerini ifade etmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 78). Vergi harcamaları ise, tahsilinden vazgeçilen vergi gelirlerini ifade etmesi sebebiyle bütçede gelir olarak gösterilirken, harcama yoluyla gider olarak kaydedilemediği için "görünmez harcama" olarak ifade edilmektedir (Saraç 2010: 269). Bu açıklamalardan yola çıkarak vergi

harcamalarının bütçede gizli harcamalar olarak nitelendirilmesi sebebiyle toplam harcamaları dolaylı yoldan etkileyen harcamalar olduğu söylenebilir.

Daha önce de bahsedildiği üzere bir harcama, devlet bütçesi ile doğrudan yapıldığında, toplam harcamalar içinde, kamu harcamalarını artıran bir kalem olarak görünür. Harcamanın doğrudan yapılmayarak, tahsil edilecek vergi gelirinden vazgeçilerek yapılması durumunda söz konusu harcama bütçede görünmez. Harcamadan yararlananlar açısından düşünüldüğünde ise faydanın doğrudan yardım almak yerine ödenecek olan verginin ödenmemesi yoluyla elde edilmesi sebebiyle değişen bir şey bulunmamaktadır. Bundan yola çıkarak ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada vergi harcamalarının, kamu harcamaları ile aynı işlevi yerine getirerek alternatif bir uygulama olduğu söylenebilir. Bazı vergi harcamaları devlet için sürekli gelir kaybı yaratırken bazı vergi harcamaları ise gelirin ertelenmesine sebep olur (Özkara 2004: 1).

Doğrudan harcamalar gibi vergi harcamaları da devletlerin politika hedeflerine ulaşmak için kullanabileceği bir araçtır. Bununla birlikte, devletler genellikle her yıl ne kadar doğrudan harcama yaptıklarına dair kapsamlı belgelere ihtiyaç duyar ve bütçe sürecinde her bir harcama kalemi değerlendirilir. Vergi harcamaları genellikle daha az incelemeye tabi tutulur. Bu durum doğrudan harcamalar ile vergi harcamaları arasında önemli bir farktır. Çoğu zaman, politika yapıcılar vergi harcamalarını düzenli olarak incelemez ve etkinliklerini belgelemezler. Bu durum kanun koyucuların, belirli bir vergi harcamasının maliyet ve faydası hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadan, devlet kaynaklarının ne şekilde tahsis edileceğine ilişkin bilinçli karar vermesini zorlaştırır. Buna göre bir devlet, vergi harcama bütçesi olarak da adlandırılan vergi harcama raporlarını düzenli olarak yayınlayarak şeffaflık sağlayabilir. Bunun sonucunda vergi harcaması raporları, ilgili uygulamaların maliyetinin, politika yapıcılar, medya ve kamuoyu tarafından değerlendirmesini mümkün kılar (Leachman, Grundman, Johnson 2011: 3).

Kamu harcamaları ile vergi harcamaları kıyaslandığında; kamu harcamaları ile tüm kesim fayda sağlayabilirken vergi harcaması politikalarından yalnızca ilgili vergi mükellefleri fayda sağlayabilmektedir. Her iki harcamanın etkileri karşılaştırıldığında kamu harcamalarının etkilerinin analizi daha net şekilde değerlendirilebilir. Ayrıca vergi harcamalarına göre kamu harcamalarında karar alma sürecinin daha uzun, zor ve karmaşık şekilde işlemesi sebebiyle kamu harcamalarında bir aksaklık ve olumsuz durum toplum genelinde daha büyük bir tepki ile karşılanacaktır (Kaya ve Gülsün 2020: 10).

1.7.1. Vergi Harcamalarının Avantajları

Vergi harcamalarının geleneksel kamu harcamalarına göre avantajları şunlardır (Giray 2002: 35-36):

- Faydanın elde edilmesi açısından vergi harcamaları kamu harcamalarına göre daha hızlıdır.
- Vergi harcamalarının, kamu harcamalarına kıyasla daha basit ve etkili harcamalar oldukları düşünülmektedir.
- Vergi harcamaları, kamu harcamalarına kıyasla daha az siyasi tepki alırlar.
- Vergi harcamalarının, kamu harcamalarına göre özel girişim için güven sağlaması ve hükümetin tarafsızlığını gösterebilmesi açsından daha uygun bir araç olduğu düşünülür.
- Vergi harcamaları, kamu harcamalarına kıyasla hükümet tarafına daha az yönetim yükü getirmektedir.

Yukarıda belirtilenlere dayalı olarak vergi harcamalarının kamu harcamalarına kıyasla karar alma sürecinin daha hızlı ve uygulamasının daha kolay olduğu söylenebilir.

1.7.2. Vergi Harcamalarının Dezavantajları

Vergi harcamalarının geleneksel kamu harcamalarına göre dezavantajları şunlardır (Giray 2002: 36):

- Kamu harcamaları, kamu sektörü, parlamento, basın ve kamuoyu gibi birimler tarafından ciddi ölçüde inceleme ve değerlendirmeye alınır. Ancak vergi harcama maliyetleri bilgi eksikliği, gizli harcama niteliğinde olmaları, saydamlıktan uzak olmaları gibi sebeplerle daha az inceleme konusu oluştururlar. Ancak saydamlık hükümetin her faaliyeti için büyük bir öneme sahiptir.
- Vergi harcamaları; tüketim, tasarruf ve yatırıma yönelik ekonomik kararları değiştirebilir.
- Vergi harcaması uygulamaları, vergi yükünü azaltması sebebiyle, mükellefleri karlı olmayan ekonomik faaliyetlere yönlendirmesi halinde, kaynak dağılımında etkinlik sorunlarına neden olabilir.
- Vergi harcamalarının hesaplanması kamu harcamalarına göre daha zordur.

1.8. Vergi Harcamaları ve Maliye Politikası Arasındaki İlişki

Maliye politikası, ekonomik istikrarı ve ekonomik kalkınmayı sağlamayı, kaynak ve gelir dağılımını düzenlemeyi amaçlar (Devrim 2002: 329). Maliye politikasının sayılan bu amaçlara ulaşmak için kullanacağı birçok aracı vardır. Vergiler hem finans kaynağı olarak hem de belirlenmiş olan sosyal, ekonomik ve siyasi amaçlara ulaşmada maliye politikasının önemli araçlarından biridir. Vergiler gibi vergi harcamaları uygulamaları ile de belirlenmiş olan sosyal, ekonomik ve siyasi birtakım amaçlar gerçekleştirilmektedir. Enflasyon veya deflasyonun bulunduğu ortamda arz ve talep üzerinde etki

oluşturacak birtakım politikalara başvurulmaktadır. Bu politikalar arasında vergi harcamaları uygulamaları da mevcuttur (Mcdonald 2010: 17).

Enflasyon veya deflasyon ortamındaki bir ekonomide vergi harcamaları yoluyla alınan kararlar ekonomi üzerinde etkili olabilir. Enflasyon ortamındaki bir ekonomide, talebin arzdan fazla olması sebebiyle harcanabilir geliri dolayısıyla talep düzeyini azaltıcı düzenlemelere gidilir. Enflasyonun mevcut olduğu ekonomik ortamda vergi harcaması düzeyinin değiştirilmemesi ve gelirde yaşanan gerçek olmayan artışlar, artan oranlı tarife yapısı sebebiyle yüksek orandan vergilendirmeyi sağlar. Bu durum "enflasyon vergisi" oluşturarak kamu gelirlerinde daha fazla artış yaratmaktadır. Bu ortamda yeni vergi harcamaları uygulanmaması kişilerin harcanabilir gelirlerini azaltmaktadır. Enflasyonla mücadelede arz yönlü politikalar da uygulanabilir. Bu doğrultuda vergi politikalarının teşvik sağlar nitelikte olması gerekmektedir. Böylece yatırım indirimi, muafiyet ve istisna uygulamaları ile teşvik sağlanarak bazı ekonomik faaliyetler özendirilmektedir. Deflasyonla mücadele ortamında ise toplam talebi artırıcı politikalar uygulanmaktadır. Bu amaçla vergi harcamaları uygulanarak, kişilerin harcanabilir gelir düzeyi artırılır. Ekonomide dengeyi sağlamak için önemli bir diğer unsur ise tam istihdamın sağlanmasıdır. Tam istihdamın sağlanmasında, yeni yatırımları teşvik etmek için yatırım indirimi istisnası gibi vergi harcamaları uygulamak, çalışanın maliyetini, çalışan için ödenen sigorta primlerinin düşülmesi ile gerçekleştirilen vergi harcamalarıyla azaltılması etkili olmaktadır. Ekonomik kalkınmayı sağlamak amacıyla tasarrufların artırılarak yatırımların finanse edilmesi gerekir. Bu amaçla mevduat tahvil faizi, hisse senedi kar paylarının gelirden istisna edilmesi ya da vergilendirmede düşük oran uygulanması şeklinde vergi harcamaları uygulanabilir. Adil gelir dağılımının sağlanması amacıyla ise düşük gelirli kişileri korumak adına istisna ve muafiyet gibi vergi harcaması uygulamaları artırılabilir (Balkaya Akça 2000: 21).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMASI DÜZENLEMELERİ

2.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcaması Uygulamalarının Gelişimi

Türkiye'de muafiyet, istisna ve indirimler öteden beri uygulanmakla beraber vergi harcamaları kavramı ilk olarak Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında yer almıştır (Özdemir, Topçuoğlu, Kişioğlu 2019: 389). 2000 yılında yayınlanmış olan Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planının makroekonomik politikalar, hedefler ve tahminler başlığı altında maliye politikası ile ilgili birtakım değerlendirme ve yorumlara yer verilmiştir. İlgili değerlendirmelere göre muafiyet, istisna, indirim vb. vergi harcaması uygulamalarının, ekonomik ve sosyal politikalara uyumlu olacak şekilde tekrar düzenlenerek vergi harcamaları yoluyla tahsilinden vazgeçilen vergi tutarlarının bütçe kanunu kapsamında detaylı bir şekilde raporlanacağı ifade edilmiştir (Yavuz, 2022: 97). Ardından ilk defa Türkiye'de 2001 yılında vergi harcamaları raporu yayınlanmıştır. İlgili rapor Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanmış olup, raporda yalnızca vergi harcaması uygulamalarına yer verilmiştir. Vergi harcama tahminlerine yönelik bir çalışma ise raporda yer almamaktadır. Yayınlanan bu raporun ardından 2007 yılında Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından bir rapor daha yayınlanmıştır. Bu rapor 2001 yılında yayınlanan rapora göre daha geniş kapsamlıdır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2016 yılında yayınlandığı vergi harcama raporu ise 2001 ve 2007 yıllarında yayınlanmış olan vergi harcama raporlarından çok daha geniş kapsamlıdır (Özdemir, Topçuoğlu, Kişioğlu 2019: 389-390). Bunun üç temel nedeni bulunmaktadır. İlk neden, söz konusu raporda vergi harcaması uygulamalarının sayıca ve tutar olarak artış göstermesidir. Raporun daha kapsamlı olmasının ikinci nedeni, 2016 yılı vergi harcama raporunun birtakım analizleri içermesidir. Buna, tahmini vergi harcama tutarlarının, GSYH'ye, vergi gelirlerine, bütçe giderlerine oranlanması örnek gösterilebilir. Üçüncü neden ise 2016 yılı raporunda çeşitli kanunlar kapsamında tahmini vergi harcamaları kalemlerine ve fonksiyonel sınıflandırmaya yer verilmiş olmasıdır. 2018 yılında yayınlanan vergi harcamaları raporunda da 2016 ve 2017 yıllarında yayınlanan raporlara göre bazı farklılıklar mevcuttur. Söz konusu raporda Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ile Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'ne ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK)'na ilişkin tahmini vergi harcamaları tutarlarına da yer verilmiştir (Yavuz 2022: 99-100).

Öte yandan vergi harcaması kavramı ilk defa 10.12.2003 tarih ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda hüküm altına alınmıştır. Kanunun 18 inci maddesinde *"...Merkezi*

Yönetim Bütçe Kanun Tasarısına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli, eklenir" hükmü yer almaktadır. İlgili kanun ile vergi harcamaları raporlarının bütçe eki olarak sunulması zorunlu kılınmıştır. Bu doğrultuda Bütçe Kanunu'na ekli (B) cetvelinde vergi harcama listesine ve tahmini vergi harcaması tutarlarına yer verilmesiyle vergi harcamaları her yıl bütçe ekinde yer almaya başlamıştır (Özdemir, Topçuoğlu, Kişioğlu 2019: 390).

2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Gelir Vergisi'nde bulunan vergi harcamaları, gelirin yedi unsurunu oluşturan ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar içerisinde bulunan muafiyet, istisna, indirim vb. vergi ayrıcalığı niteliğindeki uygulamalardan oluşmaktadır. Bu vergi harcaması uygulamaları, belirli mükellefleri ya da faaliyetleri korumak, teşvik sağlamak ve adil gelir dağılımını sağlamak gibi ekonomik, sosyal, kültürel vb. amaçlarla gelir vergisinde hüküm altına alınmıştır (Mcdonald, 2010: 73). Ülkemizde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile muafiyet, istisna, indirim gibi vergi harcaması düzenlemelerine yönelik yasal bir zemin oluşturulmuştur. Aşağıdaki tabloda 2023 yılı itibariyle Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki uygulamalar çerçevesinde gerçekleşen vergi harcamalarının bir listesi yer almaktadır. Aşağıdaki liste 2015 yılı baz alınarak oluşturulmuştur. Karşısında yıl belirtilmeyen kalemler 2015 yılı itibariyle var olan diğerleri ise belirtildiği yıldan itibaren listeye dahil olmuş olan kalemlerdir.

Tablo 1: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergi Harcamaları

Madde Numarası	Madde Başlığı	Dahil Edildiği Yıl	Kaldırıldığı Yıl
Madde 9	Vergiden muaf esnaf		
Madde 18	Serbest meslek kazanç istisnası	2017	
Mükerrer Madde 18	PTT acentelerinde kazanç istisnası	2017	
Madde 20	Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası		
Mükerrer Madde 20	Genç girişimcilerde kazanç istisnası	2017	
Mükerrer Madde 20/A	Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası	2023	
Mükerrer Madde 20/B	Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası	2023	
Mükerrer Madde 20/C	Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası	2023	
Madde 21	Gayrimenkul ve haklarda istisnalar		
Madde 22	Menkul sermaye iratlarında istisna		
Madde 23	Ücretlerde istisnalar		
Madde 25	Tazminat ve yardımlarda istisnalar		
Madde 29	Teşvik ikramiye ve mükâfatlarında istisnalar		
Madde 30	Sergi ve panayır istisnası		
Madde 31	Engellilik indirimi	2017	
Madde 32	Asgari geçim indirimi	2017	2023
Madde 33	Yurtdışına hizmet veren işletmelerde indirim	2017	
Madde 63	Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler		
Madde 64	Diğer ücretler	2017	2023
Madde 66/5	Serbest meslek kazançları	2017	
Mükerrer Madde 80	Değer artış kazançları istisnası		
Madde 82	Madde metninde sayılan arızi kazançlardan elde edilen tutara uygulanan istisna		2017
Madde 86	Toplama yapılmayan haller	2017	
Madde 89	Diğer indirimler		
Madde 113	Hasılat esaslı kazanç tespiti	2021	
Mükerrer Madde 121	Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi	2017	
Geçici Madde 67	Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları	2017	
Geçici Madde 68	Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretler	2017	
Geçici Madde 69	Yatırım indirimi		
Geçici Madde 72	Sporculara yapılan ücret ödemeleri	2017	
Geçici Madde 75	Hizmet erbabına Ar-Ge desteği		
Geçici Madde 76	Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetleri		
Geçici Madde 80	Yatırım teşvik belgeli gelir vergisi stopaj desteği		
Geçici Madde 82	Bireysel katılım yatırımcı indirimi		
Geçici Madde 83	EXPO 2016 Antalya ajansına yapılan yardımlar		2017
Geçici Madde 84	Avrupa Birliği organlarıyla imzalanan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler		2017
Geçici Madde 86	Hizmet erbabına ilave asgari geçim indirimi desteği	2019	2020
Geçici Madde 87	Hizmet erbabına ilave AGİ desteği	2019	2020

Kaynak: 2015-2023 Vergi harcamalarının kanuni dayanaklarına ilişkin listeler esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

2.2.1. Muafiyetler

Aşağıda 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yer alan muafiyet düzenlemelerine yer verilmiştir.

(1) Vergiden Muaf Esnaf (Madde 9)

İlk olarak 03.06.1949 tarihli 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda "esnaf muaflığı"[7] kavramına değinilmiştir. İlgili kanun, günümüzde yürürlükte bulunan 193 sayılı GVK'nin temelini oluşturur (Yeşilkaya 2017: 105).

Esnaf muaflığı uygulaması 193 sayılı GVK'nin 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. İlgili düzenleme ile çok küçük hacimde iş yapan, kazancı az olan ve bu kazanç ile geçimini ancak sürdürebilen, gelir seviyesi yetersiz olan kimseler vergiden muaf tutulmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 13). Bu sebeple söz konusu muaflığın sosyal amaçlı bir vergi harcaması olduğu görülmektedir. Ayrıca ilgili mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirmeleri için yeterli bilgi düzeyinde olmamaları, vergiye tabi olmaları durumunda uzman yardımına ihtiyaç duymalarını gerektirerek sınırlı gelir elde eden kimselere bir maliyet oluşturacaktır (Balkaya Akça 2000: 132).

GVK'nin 9'uncu maddesine göre ticaret ve sanat erbabı kimselerden belirli koşullara sahip olanlar gelir vergisinden muaf tutulmuştur. İlgili kanunun 9'uncu maddesinde muafiyet kapsamındaki genel ve özel şartlar[8] yer almaktadır. Bu şartları yerine getiren kimseler esnaf muafiyetinden yararlanabilecektir.

---

7 Esnaf muaflığı uygulaması 193 sayılı GVK'nin 9. maddesinde düzenlenmiştir. Mevzuatımızda farklı kanunlarda "esnaf" tanımı bulunmaktadır. Bunlardan biri 6102 sayılı Ticaret Kanunu'dur. İlgili kanunun 15. maddesine göre esnaf, "ister gezici olsun ister bir dükkânda veya sokağın belli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri on birinci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi" olarak tanımlanmıştır. Esnaf muaflığı da gelir düzeyi düşük olan kimselerin diğer kesimlerle arasındaki ekonomik açıdan dengeyi sağlamak amacıyla mevzuatta bulunan bir muafiyet uygulamasıdır (Biniş 2015: 53).

8 Esnaf Muaflığına tabi olmak için kanunda belirtilen genel ve özel şartlara aynı anda sahip olmak gerekmektedir. Genel Şartlar; 1. GVK'nin 9 uncu maddesine göre esnaf muaflığından yararlanmanın ilk şartı, mükellefin ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamasıdır. 2. Esnaf muaflığından yararlanabilmenin diğer şartı ise, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık gösterecek şekilde ticari faaliyette bulunmamaktır. 3. Esnaf muaflığından yararlanmak için diğer bir şart ise, kişilerin ticari faaliyetleri ile ilgili mal alış ve giderlerine yönelik gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden temin etmiş oldukları belgeleri Vergi Usul Kanunu'nca saklamaları ve yetkililer tarafından yapılacak olan incelemelerde ilgili belgeleri ibraz etmeleri gerekmektedir (Dağ, Kılınç 2016: 260). Esnaf Muaflığının Özel Şartları ise; 1. Motorlu nakil aracı kullanmadan gezici şekilde veya iş yeri açmadan faaliyet gösterenler esnaf muaflığından yararlanabilmektedir. Belirli özellikteki eşyalar ile pazar takibi yoluyla gıda, bakkaliye ve temizlik malzemeleri satanlar ile sabit işyerlerinin önünde sergi açarak ilgili işyerinde satılan mallarla aynı türden malları satanlar muafiyet kapsamı dışında bırakılmıştır. 2. Bir iş yeri açmadan gezici olarak ve ticari faaliyetini doğrudan tüketiciye yapan kalaycı, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi ve boyacısı, fotoğrafçı, odun ve kömür kırma ile çamaşır yıkama işini yapanlar, hamallar gibi küçük sanat erbapları esnaf muaflığından yararlanabilmektedir. 3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işiyle ilgilenen mükellefler ve işyeri açarak GVK'nin 47 inci maddesinde belirtilen basit usulün genel şartlarını taşıyanlar esnaf muaflığından yararlanabilmektedir. GVK'nin 51 inci maddesine göre basit usulden faydalanamayacak mükellefler ise bu muafiyetten yararlanamazlar. 4. Deniz, göl, nehir ve su geçitlerinde 50 rüsum tonilatoyu geçmeyen makine veya motorsuz araçları işletenler; taşımacılık işini hayvanla veya bir adet hayvan arabasıyla gerçekleştirenler esnaf muaflığından yararlanabilmektedir. 5. Çiftçilerin sürekli hale getirmeden, geçici bir süre için yapmış oldukları taşımacılık faaliyeti de esnaf muaflığı kapsamındadır (Oktar 2016: 14-15). 6. Oturdukları evlerde, dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü gibi makineler hariç olmak üzere yardımcı muharrik kuvvet kullanmadan ve başka ücretli işçi bulunmadan kendi başlarına ürettikleri havlu, örtü, dokuma ürünleri, örgü,

2.2.2. İstisnalar

Aşağıda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yer alan istisna düzenlemelerine yer verilmiştir.

(1) Serbest Meslek Kazançları İstisnası (Madde 18)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde[9] fikir ve sanat eserlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi düzenlenmiştir. Belirlenmiş koşulların[10] gerçekleşmesi durumunda elde edilen bu kazançlar gelir vergisine dahil edilmeyecektir (İncel 2022: 287). Bu istisna ile kültürü geliştirmeyi, kaybolmaya yakın meslekleri canlandırmayı, sanatı desteklemeyi hedeflemekte ve kazancı belirli bir tutarın altında kalan serbest meslek çalışanlarını daha kolay vergilendirmek amacıyla mütercim, heykeltıraş, ressam gibi kişilerin eserlerinden elde etmiş oldukları kazançları vergiden istisna tutmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 19-20).

İlgili mesleki alanlarda faaliyet gösteren kimseler ürettikleri ürünlerle ekonomik, sosyal ve kültürel açıdan ülkeye katkıda bulunmaktadır. Bu sebeple sosyal yönü ön planda olan bir istisna uygulamasıdır (Öz 2022: 25).

---

dantel, nakış işleri vb. ürünleri satanlar esnaf muaflığı kapsamındadır. 7. Ticari işletmelerin atıklarını sürekli olarak veya belli dönemlerde satın alanlar hariç tutulmak üzere, bir işyeri açmadan kendi adına ve hesabına dolaşarak her türlü hurda malı toplamak veya satın almak suretiyle ilgili malların ticaretini yapanlar veya tekrar işlemden geçirenlere satanlar esnaf muaflığı kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 15). 8. Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 inci maddesinde belirtilen şartları taşıyanlar kendi ürettikleri ürünleri satanlara mahsus olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, yemenicilik gibi geleneksel, sanatsal değeri bulunan ve zaman içerisinde yok olmaya başlayan mesleklerde faaliyet gösterenler esnaf muaflığı kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 15). 9. Yukarıdaki bahsedilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan ticaret ve sanat işleri ile uğraşanlar esnaf muaflığı kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 16).

9 "Madde 18- Müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.
Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur."

10 Söz konusu koşullar (Yüce 2001: 88); • Gelir, mütercim, heykeltıraş, bilgisayar programcısı gibi serbest meslek erbapları ile bu kimselerin kanuni mirasçıları tarafından elde edilmelidir. Ancak, eser ortaya çıkarmak, süreklilik gösteren bir faaliyet olmaması sebebiyle geçici olarak serbest meslek kazancı elde eden kişiler de bu kapsama alınacaktır. • Kazançlar yukarıda bahsedilen kimseler tarafından; - Şiir, hikâye, roman, makale, bilgisayar yazılımı, röportaj, film, gibi eserlerin gazete, dergi, internet ortamı ve televizyonda yayımlatılması, - Kitap, CD, resim, heykel ve nota gibi eserleriyle ihtira beratları satmaları ya da bunlar üzerindeki haklarını devir ve temlik etmeleri ya da kiralamaları sonucu elde edilmiş olmalıdır. • Yukarıda açıklanan eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkındaki Kanun'a göre, eser olarak kabul edilmeli ve ihtira beratları tescil edilmiş olmalıdır.

(2) PTT Acentaları Kazançları İstisnası (Mükerrer Madde 18)

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 18'inci maddesinde[11] yer alan istisna uygulamasına göre, PTT acentalığı faaliyetini yürütenlerin bu faaliyetleri sonucunda elde ettiği ticari kazançları, gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak ilgili faaliyetleri sebebiyle ödenen komisyon üzerinden tevkifat yoluyla vergilendirilmektedirler (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 20).

(3) Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (Madde20)

İlgili istisna uygulaması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili kanun maddesine göre; özel kreşler ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, bakanlığın görüşü alındıktan sonra, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren beş vergilendirme dönemi boyunca gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK m.20).

Söz konusu düzenleme ile özel kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim kurumlarının faaliyetlerinin teşvik edilerek desteklenmesi, bu kurumların sayılarının artırılması ve devletin sorumluluğundaki malî yükün azaltılması amaçlanmıştır. Kreş ve gündüz bakımevleri ile özel okulları kapsayan kazanç istisnası, Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nın vermiş olduğu izin ile faaliyet gösteren kreş ve gündüz bakımevleri ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında faaliyette bulunan özel eğitim öğretim işletmelerinin elde etmiş olduğu kazançlara uygulanmaktadır. İstisna, kurumların faaliyete başlamış oldukları tarihten itibaren geçerlidir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 22).

Okullarda yalnızca eğitim öğretim faaliyeti sonucu elde edilen kazançlar istisna kapsamındadır. Buralarda bulunan kantin, büfe vb. alanların işletilmesi ya da kiralanmasından elde edilen kazançlar ise istisna kapsamına alınmamaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 22)

(4) Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası (Mükerrer Madde 20)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20'nci maddesine göre[12] yine ilgili maddede belirtilmiş koşulların gerçekleşmesi halinde genç girişimcilerin elde ettikleri kazançların 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, belirli şartlar dahilinde vergiden istisna tutulacaktır (GVK Mükerrer m. 20)

11 İlgili kanun maddesi aşağıdaki gibidir; "Mükerrer Madde 18- PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının, bu kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur."

12 İlgili madde: "Mükerrer Madde 20- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır."

Genç girişimci istisnasından yararlanmanın koşulu; ilgili kişilerin kazançları ticari, zirai ve serbest meslek kazancı kapsamında olmalıdır. Genç girişimcilerin kazançları diğer gelir unsurlarının kapsamında olması durumunda diğer mükellefler gibi vergiye tabi olmaktadırlar. Bu gelir unsurları; ücret kazancı, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Bunun yanında genç girişimciler faaliyetleri sonucu elde edecekleri kazançları sebebiyle ilk defa vergiye tabi olmalı veya bu kimselerin daha önce mükellefiyetleri bulunmamalıdır. Daha önce ticaretle, serbest meslekle uğraşanların veya çiftçi olanların bu faaliyetleri sebebiyle gelir vergisi mükellefi olmaları durumunda istisnadan yararlanamayacaklardır. İlgili istisna uygulaması gençleri teşvik etmeye yönelik bir uygulamadır (Acuner 2016: 156).

İlgili istisna uygulamasından yararlanmanın diğer bir şartına göre; mükellefiyet başlangıcı itibariyle kişinin 29 yaşını doldurmamış olması gerekmektedir. Bununla birlikte ilgili kanuna göre genç girişimcilerin tam mükellef olmaları gerekir. Bu genel koşullara sahip bulunan genç girişimcilerin kazançları, üç vergi döneminde istisna kapsamında değerlendirilecektir. Mükellefiyetin başladığı dönem dahil olmak üzere bu dönemi takip eden iki vergi dönemi boyunca genç girişimcilerin kazançlarının 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, vergiden istisna tutulacaktır (Acuner 2016: 157). Genç girişimci istisnasından yararlanmak isteyenlerin sahip olması gereken diğer şartlar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 20 de sıralanmıştır[13].

Bu istisna uygulaması ile ekonomik büyüme ve kalkınmada önemli bir paya sahip olan genç girişimcilere yönelik çalışma hayatı teşvik edilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 24).

(5) Basit Usulde Tespit Olunan Kazançlarda Gelir Vergisi İstisnası (Mükerrer Madde 20/A)

İlgili kanun maddesi kapsamında basit usulde vergilendirilen marangoz, çay ocağı işleticisi, berber, terzi, tesisatçı, kaportacı gibi mükelleflerin gelir beyannamesi verme zorunluluğu kaldırılarak kazançları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu istisna uygulaması sosyal ve ekonomik amacı bir arada bulunan vergi harcaması kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 25).

13 İlgili hükümler aşağıdaki gibidir; "1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması, 2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.), 3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması, 4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması, 5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması"

(6) Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası (Mükerrer Madde 20/B)

İlgili madde ile[14] internet ortamındaki sosyal içerik üreten kimselerin, faaliyetlerinden sağladıkları kazançlar ile mobil cihazlar için uygulama geliştiren kimselerin sağladıkları kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 26).

(7) Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası (Mükerrer Madde 20/C)

İlgili madde hükmü ile[15] tarım sektörüne destek sağlanması amacıyla verilen destek ödemeleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Çiftçilere sağlanan destek ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu düzenleme ekonomik ve sosyal amaçlı vergi harcaması niteliğindedir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 28).

(8) Gayrimenkul ve Haklarda İstisnalar (Madde 21)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların[16] sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden doğan iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır (Oktar 2016: 62).

Gelirin yedi unsurundan biri olan gayrimenkul sermaye iradına uygulanan istinaslardan biri de "konut istisnası" olarak bilinen uygulamadır. İstisna kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu tutar kanunda belirlenmiş olan koşulların[17] gerçekleşmesi durumunda vergiden istisna tutulmaktadır[18] (Biyan 2021: 12).

14 "Mükerrer Madde 20/B – İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

15 "Mükerrer Madde 20/C – Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesnadır."

16 Arazi, bina, madenler, taş ocakları, voli mahalleleri, gayrimenkullerin eklentileri, tesisatı, demirbaş eşyası, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, işletme ruhsatları, marka model, sinema ve televizyon filmleri, telif hakları, yükleme ve boşaltma araçları her türlü motorlu araç, makina mal ve hakları

17 Madde 21-Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 (9.500 TL.) lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar."

18 İlgili istisna maddesine 6322 sayılı Kanunu'nun 5'inci maddesiyle, istisnadan yararlanamayacak olanlar arasına, istisna sınırının üzerinde gelir elde eden kimselerden, beyan verip vermemenin gerekli olduğuna bakılmaksızın ayrı olarak veya birlikte elde ettiği aşağıda belirtilen kazanç ve iratların gayri safi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar da dahil edilmiştir (Katırcı, Gökkaya 2014: 74); - Ücret, - Menkul Sermaye İradı, - Gayrimenkul Sermeye İradı, - Diğer Kazanç ve İratlar.

İlgili istisna uygulamasına göre, binaların mesken olarak kiraya verilmesi sonucu elde edilen gayrisafi gelirin, 2023 için 21000 TL'lik kısmı vergiden istisna tutulmuştur. Ticari, zirai, mesleki kazancını beyannameyle bildirmek durumunda olanlarla, gelirleri bu kişiler tarafından bildirilenler istisna kapsamında değildir (GVK m.21).

(9) Menkul Sermaye İratlarında İstisna (Madde 22/1)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımına yer verilmiştir. İlgili kanun hükmüne göre; ticari, zirai ya da mesleki faaliyeti haricindeki nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira gibi iratlar menkul sermaye iradı kapsamına alınmıştır (GVK m.75).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesine göre menkul sermaye iratlarına uygulanacak istisna maddeleri aşağıdaki şekildedir (GVK m.22);

- Sigorta süresi en az on yıl ya da ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigorta ödemeleri için istisna tanınmıştır. Bu uygulamaya göre sigorta süresinden bağımsız olarak yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir. İlgili gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zaruri sebeplerle ayrılmalar dışında, erken ayrılma halinde ayrılma tarihinde ödenmiş olan iratlar üzerinden kesinti yapılmasına olanak sunulmuştur.
- İlgili kanunun 75'inci maddenin ikinci fıkrasına göre; ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yapan kimselerin, yatırmış oldukları kısma karşılık gelen ödemelerin içerdiği irat vergiden istisna tutulmuştur.
- Tam mükellefiyete tabi kurumlardan sağlanan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen kâr paylarının yarısı vergiden istisna tutulmuştur.

İlgili vergi harcaması sosyal ve ekonomik amaçlarla uygulanmakta olup belirli koşullar dahilinde menkul sermaye iradı elde eden kimseleri kapsamaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 33). Bu istisna uygulaması menkul sermayenin ülkede tutulmasını teşvik etmektedir (Balkaya Akça, 2000: 146).

(10) Ücretlerde İstisna (Madde 23)

193 sayılı Gelir Vergi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde ücretlere ilişkin istisna uygulamaları düzenlenmiştir. İlgili kanun maddesinde çeşitli ücret istisnalarına[19] yer verilmiştir (GVK m.23).

19 Söz konusu istisnalar; 1. Köylerde veya nüfus sayımına göre nüfusu 5.000'i geçmeyen bölgelerde faaliyette bulunan ve el ile dokunan halı ve kilim üreten işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri. 2. Gelir vergisinden muaf tutulan kişilerin veya gerçek usule göre vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri. 3. Madenlerde cevher çıkarma ve bu işle ilgili olan diğer tüm işlerde çalışan kimselerin yer altında çalıştıkları süreye ait olan ücretleri. 4. Muhtar, imam, bekçi gibi köylerin hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri. 5. Sanat okulları ve buna

(11) Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (Madde 25)

Söz konusu istisna uygulamasında, ölüm, sakatlık, işsizlik gibi sebeplerle verilen tazminat ve yardımlar, bağımlı ve muhtaç olan kesime sağlanan yardımlar, emekli ikramiye ve tazminatları, çalışan kimselere verile evlenme ve doğum yardımları, kıdem tazminatları, iş güvencesi tazminatları şeklinde yapılan yardımlar, sosyal sigorta kurumlarının sigortalılara yapmış olduğu ödemeler gelir vergisi kapsamı dışındadır (GVK m.25).

Bu maddeye göre gelir vergisinden istisna tutulan ödemeler daha çok sosyal amaçlı ödemelerdir. Bu madde kapsamındaki istisnalar, tazminat ve yardımlar olarak ikiye ayrılmaktadır Tazminatlar, telafi edilen bir zarar olarak kabul edilmesi sebebiyle gelir vergisi kapsamına alınmayacak ve vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Ücretle ilişkili olarak ödenmiş olan bazı yardımlar ise, standart vergi yapısının unsurları olarak değerlendirilecektir. Bunlar haricindeki diğer bazı yardımlar ise vergiye tabi olması sebebiyle, istisna tutar vergi harcaması olarak değerlendirilecektir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 46).

(12) Teşvik Ödülü İstisnası (Madde 29)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde teşvik ödülü istisnası düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre ilmi ve fenni, güzel sanatları, tarımı ve hayvancılığı teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve ödüller gelir vergisinden istisna edilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 48).

(13) Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası (Madde 30)

İlgili istisna uygulaması 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde[20] düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile ülkemizdeki ekonomik faaliyetlerin artırılması, sergi ve panayırlardaki ürünlerimizin ya da başka ülkelerde üretilen ürünlerin tanıtılması ve ticaretin artırılması amacıyla devlet izniyle faaliyet

benzer enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, tutuklulara ve düşkünlere ödenen ücretler. 6. İşverenler tarafından yemek verilerek çalışanlara sağlanan menfaatler, 7. Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere, memurlara konut imkânı tanınması ve buralardaki aydınlatılma, ısıtma ve su temini amacıyla sağlanan menfaatler. 8. Çalışanın işyerlerine ulaşımı sağlamak amacıyla işverenlerin yapmış olduğu taşıma giderleri. 9. Emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde yer alan sandıklar tarafından ödenen emekli, dul ve yetim aylıkları. 10. 3308 sayılı kanuna göre çırakların asgari ücreti geçmeyen ücretleri. 11. Yabancı ülkelerdeki sosyal güvenlik kurumlarının ödemiş olduğu emekli, dul ve yetim aylıkları. 12. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellef işverenlerin yanında çalışan kimselere, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler. 13. Amatör sporculara ödenen ücretler. 14. İşverenlerce, kadın çalışanlara kreş ve bakımevi hizmeti sunulması amacıyla sağlanan menfaatler. 15. Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlarda uçuş amacıyla görevlendirilen, pilotlar ile kabin memurlarına ödenen aylık ücretin %70'i. 16. Çalışanın, asgari ücretin brüt tutarından sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

20 "Madde 30- Dar mükellefiyete tabi olanların: 1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimî temsilcileri bulunmamak şartıyla); 2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar; Gelir Vergisinden müstesnadır."

gösteren sergi ve panayırlarda, dar mükelleflerin ticari faaliyetleri sonucu elde etmiş oldukları gelirleri, gelir vergisinden istisna tutulmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 50).

(14) Serbest Meslek Kazançları İstisnası (Madde 66/5)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde düzenlenen *"Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri*[21]*"* başlıklı hükümde açıklanan dört şarttan en az ikisine sahip olan ebe, arzuhalci, rehber, sünnetçi ve sağlık memurlarının herhangi bir yerde, köylerde ya da son nüfusu 5.000'i geçmeyen yerlerde faaliyet göstermeleri sonucu, elde ettikleri kazançlar vergiden istisna tutulmuştur. Sosyal ve ekonomik amaçlarla uygulanan ilgili istisna hükmü, belirli meslek gruplarına ayrıcalık tanıyarak, ilgili kesimin faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançları vergi kapsamı dışında bırakmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 63).

(15) Değer Artışı Kazançlarında İstisna (Mükerrer Madde 80)

Değer artış kazançları, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinde, gelir kapsamında bulunan diğer kazanç ve iratlar başlığı altında, altı bentte düzenlenmiştir. Belirtilen bentlerdeki mal ve hakların elden çıkarılması sonucu oluşan kazanç ve iratlar değer artış kazancı kapsamına değerlendirilmektedir.[22] İlgili mal ve hakların alış değeri ile satış değeri arasındaki fark kazançtır ve elde edilen bu kazanç vergiye tabidir (Altay Topcu, Sümerli Sarıgül 2015: 95-96).

İlgili maddeye göre; *"1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, 2. GVK 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar. 3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar. 4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar. 5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar. 6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler*

21 VUK'un 155'inci maddesinde açıklanan serbest meslek erbabı için işe başlamanın kriterleri aşağıdaki gibidir;
1. Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak
2. Çalışılan yere mesleki faaliyetiyle ilişkili tabela, levha asmak
3. Mesleki faaliyetin devamlılığını gösterir ilanlar yapmak
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak amacıyla mesleki örgütlere kayıt yaptırmak.

22 Değer artış kazancından bahsedilebilmesi için ilk olarak kanunda yer alan bir elden çıkarılan mal veya hak olması gerekir. İkinci bir koşul ise, elden çıkarılan mal veya hakkın kesinlikle bir karşılık (ivazlı) sonucu elde edilmiş olması gerekir. Belirtilen koşullar dahilinde, gerçekleştirilen işlem sonucunda bir kazanç oluşması durumda, oluşan bu kazanç değer artış kazancı olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir (Güneş 2013: 213). Burada önemli olan diğer bir konu ise mal ve hakların elde ediliş tarihi itibariyle beş yıl içinde elden çıkarılmış olmasıdır. Bu şekilde oluşan kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilecek ve vergiye tabi olacaktır. Miras ya da bağış (ivazsız) aracılıyla ya da karşılığı (ivazlı) olsa bile elde ediliş tarihi itibariyle beş yılı geçmesi durumda elden çıkarılan mal ve haklar vergiye tabi olmayacaktır (Altay Topcu, Sümerli Sarıgül 2015: 96-97).

hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)" değer artışı kazançlarıdır.

İlgili kanun maddesinin değişik üçüncü fıkrası ile yapılan düzenleme ile *"taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (**55.000 TL**)[23] Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır."*

GVK'nin 81. maddesinde ise vergileme dışı tutulacak kazançlara yer verilmiştir. Buna göre aşağıda sayılı haller durumunda değer artış kazancı hesaplanmaz (GVK m.81);

1. Kişisel bir işletmenin sahibinin ölmesi durumunda, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetinin yürütülmesi ve mirasçılar tarafından işletmenin iktisadi değerlerinin devir alınması.

2. Bilanço esasına göre kazancı belirlenen bir işletmenin bilançosunun tamamının bir sermaye şirketi bilançosuna devrolunması ve devredilen işletmenin ortaklarının, öz sermayesine göre nama yazılı ortaklık payı alması.

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin ilgili maddenin iki numaralı bendinde yazılı koşullar altında tür değişikliğine giderek sermaye şirketi olması.

(16) Hizmet Erbabına Ar-Ge Desteği (Geçici Madde 75)

GVK'nin geçici 75'inci maddesi ile yapılan düzenleme ile Ar-Ge çalışmalarını destekleyerek teknoloji geliştirmek ve verimliliği artırmak amacıyla Ar-Ge tasarım ve destek personelinin gelir vergisinde indirim yapılmaktadır. Söz konusu faaliyetlerde bulunan personelin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerin asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin, ilgili personelin lisans eğitim alanları ve doktora ile yüksek lisans derecesine sahip olanlar bakımından farklılaştırılarak belirlenmiş oranları, beyannamede tahakkuk eden vergiden mahsup edilmek üzere terkin edilir[24] (GVK Geçici m.75)

23 Bu fıkrada 30/12/2004 tarihli ve 5281 sayılı Kanunla getirilen istisna tutarı aynen bırakılmış, daha sonra 21/12/2021 tarihli ve 31696 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) (Seri No: 317) Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 takvim yılında uygulanmak üzere getirilen miktar metne parantez içinde siyah puntoyla işlenmiştir.

24 İlgili madde hükmüne göre; "31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek

(17) Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Faaliyetleri (Geçici Madde 76)

GVK'nin geçici 76'ncı maddesine göre[25] 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenmiş olan ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, ürünlerin ticaretinde kolaylık sağlamak, depolama sistemi oluşturmak, ürünlerin kalitesini korumak, ürünlerin mülkiyetini, satışını ve teslimini sağlayan ürün senedi oluşturmak üzere 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 97-98).

(18) Yatırım Teşvik Belgeli Gelir Vergisi Stopaj Desteği (Geçici Madde 80)

GVK'nin geçici 80'inci maddesinde[26] yer alan düzenleme ile Cumhurbaşkanınca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir ya da sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerine göre tespit edilen illerde 31/12/2023 tarihine kadar yapılacak olan yatırımları desteklemek için yatırımlarda fiilen istihdam edilen işçilere ödenen ücretin asgari ücrete tekabül eden kısmı yatırımın işletilmeye başlandığı yıldan itibaren 10 yıl süre ile muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesine olanak sağlanmaktadır (GVK Geçici m.80)

2.2.3. İndirimler

(1) Engellilik İndirimi (Madde 31)

GVK'nin 31'inci maddesine göre; çalışma gücünün en az %80'ini kaybetmiş bulunanlar birinci derece engelli, %60'ını kaybetmiş bulunanlar ikinci derece engelli ve %40'ını kaybetmiş bulunanlar ise üçüncü derece engelli olarak sayılmaktadır. İlgili maddede yer alan engellilik derecelerine göre aşağıda belirtilen tutarlar, ücretten indirilerek vergi matrahı hesaplanmaktadır (GVK m.31).

personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için %95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için %90'ı ve diğerleri için %80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz."

25 "10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94'üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dahil edilmez."

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

Engellilik indirimi[27];

- Birinci derece; 440.000.000 lira (4.400 TL),

- İkinci derece; 220.000.000 lira (2.600 TL),

- Üçüncü derece; 110.000.000 lira (1.100 TL).

Söz konusu uygulama, sosyal devlet ilkesi kapsamında çalışanların engellilik derecelerini dikkate alarak belirlenen tutarların gelir vergisi matrahından indirilmesini sağlayarak engelli kimseleri desteklemektedir. Söz konusu vergi harcaması uygulamasında sosyal amacın ön planda olduğu görülmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 51).

(2) Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim (Madde 33)

GVK'nin 33'üncü maddesine göre[28]; mimarlık, mühendislik, veri saklama, yazılım, muhasebe kaydı gibi mesleki eğitim konusunda faaliyette bulunan ve bu faaliyetlerden yurt dışında yararlananlara yüksek katma değerli hizmet sunan işverenlerin, çalışanlarına ödedikleri ücret üzerinden hesaplanan vergiden kısmi indirim yapılmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 53).

(3) Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK) ve Benzeri Kamu Kurumları İçin Yapılan Kanuni Kesintiler (Madde 63)

GVK'nin 63'üncü maddesine göre[29] ilgili kurumlara yapılan kesintiler, belirli bir gruba yönelik sosyal ve ekonomik amaçla yapılmış olması sebebiyle vergi harcaması kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 56).

---

27 Bu maddede yer alan 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle getirilen sakatlık indirim tutarları aynen bırakılmış olup, 30/12/2022 tarihli ve 32059 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) Seri No: 323 Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 takvim yılında uygulanmak üzere getirilen miktarlar metne parantez içinde siyah puntolarla işlenmiştir.

28 GVK'nin 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103'üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir.

Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanır."

29 "Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

1. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190'ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler;

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

(4) Diğer İndirimler (Madde 89)

GVK'nin 89'uncu maddesinde 16 bent halinde gelirden yapılacak indirimler yer almaktadır. Bu indirimler matrahı ve dolayasıyla ödenecek geliri azaltmakladır. Söz konusu indirim uygulamaları birtakım sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlar güdülerek düzenlemiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 65).

(5) Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi (Mükerrer Madde 121)

GVK'nin mükerrer 121'inci maddesine göre, belli koşulların gerçekleşmesi halinde[30] vergi ödemesinde düzen sağlamak için ticari, zirai ya da mesleki faaliyetleri sebebiyle mükellefiyeti bulunanların ödeyecekleri gelir vergisinin %5'i üzerinden (2023 yılı için 4.400.000 TL'yi geçmemesi şartıyla) indirim yapılır. Söz konusu indirim uygulamasının amacı vergiye gönüllü uyumu teşvik etmektir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 78).

(6) Yatırım İndirimi (Geçici Madde 69)

GVK'nin 19'uncu maddesi olan *"Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası"* başlıklı uygulama 5479 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. İlgili Kanun'un 3. maddesiyle de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 69. madde eklenerek yatırım indirimi istinasının kaldırılmasına ilişkin geçiş niteliğinde bir düzenleme getirilmiştir. İlgili kanun hükmü aşağıdaki gibidir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 99);

"Geçici Madde 69 – Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle,

31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci

30 Söz konusu koşullar; 1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması, 2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re 'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması, 3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olmasıdır.

fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

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

Yatırım indirimi uygulaması, devletin gerçekleştirmiş olduğu yatırımlar yanında kalkınmanın desteklenmesi için gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yatırım amacıyla kullanılan fonların belirli şartlar dahilinde, vergi matrahından düşülmesini sağlayan bir vergi uygulamasıdır (Edizdoğan 1974: 10).

Yatırımların teşvik edilmesinde en önemli uygulamalardan birisi yatırım indirimi istisnasıdır. Devlet ilgili istisna uygulaması ile özel sektör yatırımlarına teşvik sağlayarak ekonomik kalkınmayı hızlandırmayı amaçlamaktadır. Bu uygulama ile yatırımın belirli bir kısmı, kişinin elde etmiş olduğu kazancından indirilmekte ve bu miktar vergi dışında bırakılmaktadır. Böylece özel sektör yatırımlarına destek verilmektedir (Özkara 2005: 153-154).

Devlet açısından yatırım indirimi istisnası ise; vergilendirilmesi gereken bir faaliyetin, birtakım ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergi dışında tutulması anlamını taşır. Toplanmaktan vazgeçilen vergilerin, yatırım, istihdam, verimlilik ve üretimi olumlu etkileyerek vazgeçilen vergi sebebiyle ortaya çıkan gelir kaybını karşılayacağı düşünülmektedir (Özkara 2005:154).

İstisna uygulaması doğrultusunda devletin toplamaktan vazgeçtiği vergilerin, yatırımın artırılması istenen alanlara yatımların yönlendirilmesini sağlayarak ikame etkisi, yatırım yapacak olan kişiler için maliyetlerde oluşturacağı düşüşle gelir etkisi sağlayarak yatırımlarda artış oluşturacağı kabul edilmektedir (Özkara 2005:163).

(7) Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (Geçici Madde 82)

GVK'nin geçici 82'nci maddesinde; Bireysel Katılım Sermayesi üzerinde faaliyet gösterenlerin, finansman sorunu yaşayan şirketlere yatırım yapmaları konusunda devletin vermiş olduğu desteğe ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Söz konusu uygulamaya göre Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik ile kazanılan (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 104);

- Tam mükellef anonim şirket iştirak hisselerinin %75'i,
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ve Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı'nca belirlenen araştırma, geliştirme programları çerçevesinde projesi son beş yıl içinde desteklenmiş olan şirketlerin iştirak hisselerinin %100'ü,

İlgili iştirak hisselerinin en az iki yıl elde tutulması koşuluyla söz konusu indirimden yararlanabilecektir.

2.2.4. Stopaja Tabi Olup Vergi Harcamaları Raporunda Vergi Harcamaları Arasında Sıralanmış Diğer Durumlar

(1) Jokey, Jokey Yamakları ve Bunların Antrenörlerine Ödenen Ücretler (Geçici Madde 68)

GVK'nin geçici 68'inci maddesine göre; At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibinin veya bu kişiler tarafından yetkilendirilen kimselerin düzenlediği at yarışmalarında hizmet veren jokey, jokey yamağı ve antrenörlere yapılacak ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Buna göre hesaplanacak gelir vergisinden, %20 oranında tevkif yapılarak gelir vergisinin azaltılması durumunda oluşan tutar vergi harcamasıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 89).

(2) Sporculara Yapılan Ücret Ödemeleri (Geçici Madde 72)

GVK'nin geçici 72'nci maddesine göre;

"(1) 31.12.2023 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında; 1) En üst ligdekiler için %20, 2) En üst altı ligdekiler için %10, 3) Diğer liglerdekiler için %5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu maddeye göre; sporculara yapılan ücret üzerinden kanun hükmünde belirtilen oranlarda yapılan gelir vergisi tevkifatı vergi harcaması kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 93) .

2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Türk vergi mevzuatında kurumlar vergisi yönünden vergi harcaması uygulamalarına, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nda yer verilmiştir. İlgili kanun ile kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına faaliyette bulunan bazı kurum ve özel kuruluşlar vergiden muaf tutulmuştur (Oktar 2016: 116).

5520 sayılı KVK'da bulunan vergi harcaması uygulamaları muafiyet, istisna ve indirimlerden oluşur. Kurumların bir tüzel kişiliğe sahip olması dolayısıyla farklı bir ekonomik gücü bulunmaktadır. Buna göre uygulanan vergi harcamaları genellikle belli faaliyet kollarını, belli alanlarda yapılan üretimi desteklemeyi ve teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Muafiyetler, gelir vergisi muafiyet uygulamalarına göre daha sınırlı şekilde uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi muafiyet uygulamaları çoğunlukla sosyal yardım sağlama amacıyla faaliyet gösteren kurumların vergi dışı tutulması şeklinde uygulanmaktadır. İstisna,

indirim ve vergi ertelemesi gibi vergi harcaması uygulamalarında ise ekonomik amaç ön plandadır (Mcdonald 2010: 92). Buna göre KVK ile hüküm altına alınan, indirimli kurumlar vergisi uygulaması, yabancı fon kazandırıcı işlemlerin vergiden istisna tutulması, imalat sanayine sunulan vergi desteği, yatırım artışını teşvik etmeye yönelik verilen istisnalar ya da Ar-Ge harcamalarına yönelik indirimler ekonomik amaçlı vergi harcamalarına yönelik uygulamalar olduğu söylenebilir (Karakuş Kılcı, Karaca 2019: 683-685).

Aşağıdaki tabloda KVK kapsamındaki uygulamalar çerçevesinde gerçekleşen vergi harcamalarının bir listesi yer almaktadır. Aşağıdaki liste 2015 yılı baz alınarak oluşturulmuştur. Karşısında yıl belirtilmeyen kalemler 2015 yılı itibariyle var olan diğerleri ise belirtildiği yıldan itibaren listeye dahil olmuş olan kalemlerdir.

Tablo 2: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergi Harcamaları

Madde Numarası	Madde Başlığı	Dahil Edildiği Yıl	Kaldırıldığı Yıl
Madde 4	Muafiyetler		
Madde 5	İstisnalar		
Madde 5/A	Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi	2017	
Madde 5/B	Sınai mülkiyet haklarında istisna		
Madde 10	Diğer indirimler		
Madde 32	Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı		
Madde 32/A	İndirimli kurumlar vergisi		
Geçici Madde 2	Diğer bazı muafiyetler	2017	
Geçici Madde 4	İndirimli kurumlar vergisi		2019
Geçici Madde 9	İmalat sanayiinde yapılan yatırımlara kurumlar vergisi desteği	2019	
Geçici Madde 11	2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarının Türkiye'de oynanması	2023	
Geçici Madde 12	Elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin desteklenmesi	2021	
Geçici Madde 14	Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	2023	
Geçici Madde 15	Yurt dışında ve yurt içinde bulunan bazı varlıkların ekonomiye kazandırılmasına ilişkin uygulama kapsamında değer artış kazanç istisnası	2023	

Kaynak: 2015-2023 Vergi harcamalarının kanuni dayanaklarına ilişkin listeler esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

2.3.1. Muafiyetler

KVK'da ekonomik, mali, sosyal ve idari sebeplere bağlı olarak birtakım muafiyet uygulamaları düzenlenmiştir. Muaflık, vergi kanunlarına göre vergi mükellefiyeti doğması gereken kişi veya kurumların birtakım sebeplerle, özel hükümlere bağlı olarak vergi dışında tutulmasıdır. Vergiden muaf

tutulan kurum ve kuruluşlara, kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmaz ve bu sebeple vergi beyannamesi vermezler (Kuştepe 2012: 28).

5520 sayılı KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği muafiyetler hüküm altına alınmıştır. Kanunda vergiden muaf tutulan ilgili kurumlar aşağıdaki şekildedir;

(1) Sergi, Fuar ve Panayırla Yönelik Muafiyetleri

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının ç bendinde yer alan hükme göre *"Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar"* kurumlar vergisinden muaftır (KVK m.4). Ancak sergi, fuar ve panayır bölgelerinde ticari faaliyette bulunan mükellefler ilgili muafiyetten yararlanamaz (Yıldız 2018: 51) Faaliyetlerini hükümetin izni doğrultusunda gerçekleştiren ve faaliyetlerin ulusal veya uluslararası sergi, fuar veya panayır niteliğinde olması şartıyla kamu idare ve kuruluşları istisna uygulamasından yararlanabilir (Akdoğan 2019: 426).

(2) Kreş, Konukevleri ve Askeri Kışlalardaki Kantinlere Yönelik Muafiyetler

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının d bendinde yer alan hükme göre; *"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler"* kurumlar vergisinden muaftır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, genel yönetim kapsamında bulunan idarelerin, merkezi yönetim kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluştuğu belirtilmiştir (KMYKK m.3). Buna göre, kanunda belirtilen idarelere ait kreş ve konukevleri, yalnızca kamu görevlilerine sunulması, üçüncü kişilere kiralanmaması ve kâr amacı bulunmaması şartı dahilinde kurumlar vergisinden muaftır (GVK m.3)

(3) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans Oyunu Tertip Etme Hak ve Yetkisine Sahip İlgili Kurum ve Kuruluşlara Tanınan Muafiyet

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının g bendinde yer alan hükme göre *"Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar"* kurumlar vergisinden muaftır (KVK m.4).

İlgili kanun hükmüne göre Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve konut tedariki işi ile ilgili bulunan başkanlığa bağlı işletmeler de kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu sebeple söz konusu işletmelerin kazançları üzerinden tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi de vergi harcaması kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 121).

(4) İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler Tarafından İşletilen İşletmelere Yönelik Muafiyet

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının ı bendinde yer alan hükme göre *"İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen; 1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri, 2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri, 3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar."* kurumlar vergisinden muaftır (KVK m.4).

İlgili kanun hükmüyle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin kendileri ya da su dağıtımı, yolcu taşıma ve kesim ve mezbaha faaliyetlerini yürütecekleri işletmeleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Söz konusu faaliyetler dışındaki işletmeler kurumlar vergisine tabidir (Şenyüz, Yüce, Gerçek 2019: 196-197). Muafiyet kapsamına alınan su işletmeleri ile ifade edilmek istenen boru hattı ile sağlanan şebeke suyu dağıtımı faaliyetidir. Bunun dışındaki su teslim faaliyetleri muafiyet kapsamında alınmaz. Yolcu taşıma faaliyetlerinin ise belediye sınırları dahilinde yapılması gereklidir. Buradaki değerlendirme kalkış varış konumlarına göre yapılacaktır. Belediye sınırı dışında bir konumda bulunması durumunda muafiyet hükmü uygulanmayacaktır. Bunun yanında, yük ve eşya taşıma işleri ile ilgilenen işletmeler ise faaliyetinin belediye sınırları dahilinde olup olmamasına bakılmaksızın kurumlar vergisi mükellefi olacaktır. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunlara bağlı kuruluşlarca işletilen mezbahalar yalnızca kesim, taşıma ve muhafaza faaliyetleri sebebiyle muafiyet kapsamında değerlendirilecektir. Sayılan kuruluşlar dışındaki kuruluşlar tarafından işletilen mezbahalar ise vergiye tabi olacaktır (Kuştepe 2012: 33).

(5) Köyler Tarafından İşletilen İşletmelere Yönelik Muafiyet

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının i bendinde yer alan hükme göre[31] köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla faaliyet gösteren yerler muafiyet kapsamına alınmıştır. Bununla birlikte köylerin il sınırı içerisinde olmak şartıyla yalnızca yolcu taşıma faaliyetleri muafiyet kapsamına alınmıştır. İl sınırları dışındaki taşıma faaliyetleri ise muafiyet kapsamında değerlendirilmez.

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

(6) Spor Kulüplerine Yönelik Muafiyet

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının j bendinde yer alan hükme göre[32] *"belli koşulları taşıyan[33] spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan işletmeleri"* vergiden muaftır (KVK m.4) . Spor kulüplerinin spor faaliyetlerinde bulunan işletmelerinin muafiyet kapsamına alınabilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir.

Uygulamada transfer ve saha reklam gelirleri, maç bileti satış gelirleri, formalara alınan reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de spor faaliyeti kapsamına alınmaktadır (Yıldız 2018: 53). Örnek vermek gerekirse; Türkiye Futbol Federasyonuna tescil edilmiş bir spor kulübünün, spor faaliyetleri kapsamındaki maç bileti satışları, formalara alınan reklamlar, maç yayın hakkının satılması gibi faaliyetleri muafiyet hükmünden yararlanabilecektir. Ancak, ilgili spor kulübünün forma, ayakkabı vb. spor malzemeleri satışı, otopark, restoran, otel, plaj işletmeciliği vb. faaliyetleri gerçekleştirmesi durumunda, sayılı işletmeler vergiye tabi olacaktır (Kuştepe 2012: 34).

(7) Kooperatiflere Yönelik Muafiyeti

Kooperatifler, ekonomik faaliyetlerini kâr amacı gütmeden gerçekleştiren, özel bir yapısı bulunan ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlardır (Koçtürk 2006: 119).

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının k bendinde yer alan hükme göre[34] kooperatifler amacı, sermayesi ve ortakları ile olan ilişkileri dikkate alınarak, belirli koşullar dahilinde[35] kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri ise muafiyet kapsamına alınmamıştır. Bunlar dışındaki kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmesi için ise ana sözleşmelerinde bazı koşullar bulunmalı ve bu koşullara fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartların birini sağlamaması durumunda muafiyet uygulamasından yararlanamaz ve ilgili kooperatif Kurumlar Vergisi'ne tabi olarak vergilendirilir (Koçtürk 2006: 124).

---

32 İlgili maddeye göre; Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler" kurumlar vergisinden muaftır.

33 Buna göre iktisadi işletmenin şu koşulları taşıması gerekmektedir (Yıldız 2018: 53); 1.Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine bağlı olması 2. Söz konusu faaliyetlerinin yalnızca spor faaliyeti olması.

34 "Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri" kurumlar vergisinden muaftır.

35 Kooperatiflerin ana sözleşmelerinde bulunması gereken koşullar; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve yalnızca ortaklarla iş görülmesidir (Yıldız 2018: 54).

(8) Kredi Teminatı Veren Kuruluşlara Yönelik Muafiyet

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının l bendinde yer alan hükme *göre "Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik iş birliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar"* kurumlar vergisinden muaftır (KVK m.4).

Kurumların, ilgili muafiyetten yararlanabilmesi için sözleşmelerinde yalnızca kredi teminatı yapmak için kuruldukları, bu yönde faaliyet gerçekleştirecekleri ve ortaklara kâr payı verilmeyeceği yazılı olmalıdır. Bu şekilde kurulan kurumların ilgili muafiyet kapsamında bulunabilmesi için aşağıdaki şartları sağlamaları gereklidir (Yıldız 2018: 70-71);

- Kurumun, yabancı ülkeler ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde yalnızca kredi sağlama faaliyetini gerçekleştirmek üzere kurulmuş olması,
- Kurumun, yükümlülüklerini yerine getirmesi ardından kazançlarından geriye kalan tutarın teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- İlgili fonun yalnızca kredi temini için kullanılması, ortaklara dağıtılmaması,
- İlgili fonun kredi sunan bankalara yatırılması.

(9) Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Muafiyet

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının m bendinde yer alan hükme göre *"Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)"* kurumlar vergisinden muaftır (KVK m.4)

(10) Organize Sanayi Bölgelerine Yönelik Muafiyet

KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının n bendinde yer alan hükme göre *"Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler"* kurumlar vergisinden muaftır (KVK m.4)

KVK'nın 4'üncü maddesinde açıkladığı üzere özellikleri itibariyle devlet tarafından gerçekleştirilmesi gereken iş ve faaliyetlerin kâr amacı taşımadan yürütülmesi düşüncesiyle ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yürüttükleri faaliyetler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Kurumların ticari

amaçlarla faaliyetlerini gerçekleştirmeleri halinde ise kurumlar vergisine tabi olacaklardır. Vakıf üniversitelerine bağlı sağlık kurumlarının yürüttükleri faaliyetleri sonucu elde etmiş oldukları kazançlarının da kurumlar vergisinden muaf tutulması vergi harcamalarının bir örneğidir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 105).

(11) Diğer Bazı Muafiyetler (Geçici Madde 2)

KVK'nın geçici 2'nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, dernek veya vakıfların elde ettikleri gelirlerin GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti yoluyla vergilendirilmiş; menkul kıymetlerin elde tutulmasından sağlanan gelirlerden, alım satım gelirlerinden ve taşınmazların kira gelirinden ibaret olması halinde elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 01/01/2008 - 31/12/2025 tarih aralığında dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Yani dernek veya vakıfların bünyesinde oluşan iktisadi işletme kazançları üzerinden kurumlar vergisi alınmayacaktır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 160-161).

(12) 2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakalarının Türkiye'de Oynanması (Geçici Madde 11)

KVK geçici madde 11'e göre; *"2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakasının Türkiye'de oynanmasına ilişkin olarak Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA), katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden işyeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, tevkif yoluyla alınan vergileri de kapsar"* (KVK m.11). Bu hüküm ile uluslararası platformda gerçekleştirilecek olan spor karşılaşmaları sebebiyle dar mükellef olanların elde ettikleri/edecekleri gelirler vergi dışı bırakılmıştır.

(13) Elektrik Motorlu Taşıt Araçlarını Türkiye'de İmal Eden Mükelleflerin Desteklenmesi (Geçici Madde 12)

KVK geçici madde 12'ye göre[36]; egzoz gazı salınımını yok edecek teknolojilerin üretilmesi için yapılan Ar-Ge faaliyetleri soncunda üretilen elektrik motorlu araçlarını imal eden mükelleflerin kazandıkları yatırıma katkı tutarının, bu malların ilk ediniminde 31/12/2035 tarihine kadar ödenen özel tüketim

36 KVK Geçici Madde 12 : (1) 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye'de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye'de imal eden mükelleflerin, destek kararında belirlenen kadarıyla, bu yatırımları dolayısıyla bu Kanunun 32/A maddesi kapsamında hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını, söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla 31/12/2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

vergisinin bir kısmının ya da tamamının, nakden veya vergi borçlarına mahsuben ödenmesi yoluyla kullandırılması vergi harcaması oluşturacaktır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 164).

2.3.2. İstisnalar

KVK'nın 5'inci maddesinde bulunan düzenlemeler kapsamında belirli koşullar altında kurum kazançlarına ayrıcalıklar tanınmıştır. Vergileme kapsamında bulunan konular kısmen ya da tamamen, sürekli ya da geçici olarak vergi dışı tutulmuştur. Söz konusu kanun maddesinin 1'inci fıkrasında kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlar hüküm altına alınmıştır. İstisna uygulamalarının amacı çifte vergilendirmeyi önlemek, ekonomik gelişmeyi teşvik etmek için kurumların mali yapılarına destek vermektedir. Anılan maddede ülkenin sosyal refahını da destekleyecek birtakım istisna uygulamaları bulunmaktadır (Koca 2013: 32; Oktar 2016: 119). İlgili istisna uygulamaları aşağıdaki şekildedir;

(1) Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının a bendinde yer alan hükme göre*; "Kurumların 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar, 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları, 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler. 4) Tam mükellefiyete tabi diğer yatırım fonu katılma paylarından elde ettikleri kâr payları ile katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler (portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen kazançlar hariç). 5) (3) ve (4) numaralı alt bentlerde yer alan istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlenmesinden kaynaklanan değer artış kazançları"* kurumlar vergisinden müstesnadır. Diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ise bu istisnadan yararlanamaz.

İlgili istisna uygulamasındaki temel amaç mükerrer vergilemenin önüne geçilmesidir. Elde edilen kazancın ilk kurumda vergilendirilmesi sebebiyle kar dağıtımı sonucu diğer kurumlarda da vergileme kapsamına dahil edilmesi çifte vergilendirmeye neden olacaktır. İştirak kazançları istisnası ile bu durumunun önlenmesi amaçlanmıştır. Bu istisna uygulamasından yararlanma şartı, iştirak edilen kurumun tam mükellef olmasıdır. Kâr payını alan kurum için ise böyle bir ayrım söz konusu değildir. Tam ve dar tüm mükellefler ilgili istisna uygulamasından yararlanabilecektir (Yıldız 2018: 77).

(2) Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının b bendinde yer alan hükme göre; kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri belirtilmiş şartları taşıyan iştirak kazançları[37] yasada belirtilmiş belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (KVK m.5)

Kanun hükmüne göre ilgili istisna uygulamasından faydalanılabilmesi için birtakım şartların birlikte sağlanması gerekmektedir. İlgili şartlar aşağıda maddeler halinde verilmiştir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2023: 212);

- İştirak edilen yurt dışındaki kurumun niteliğinin anonim veya limited şirket olması,
- Bu kurumun dar mükellefiyete tabi olması. Yani kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak edilen kurumun ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İlgili kazancın iştirak edilen kurumun faaliyetlerini yürüttüğü ülke mevzuatına göre en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yüküne sahip olması,
- İlgili kazancın, elde edildiği vergilendirme döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

(3) Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının c bendinde yer alan hükme göre *"Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim*

37 Söz konusu koşullar; 1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması, 2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.), 3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve 4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi"dir.

şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları" kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (KVK m.5)

Kanun hükmüne göre ilgili istisna uygulamasından yararlanacak olan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin belirli şartları taşıması gereklidir. Şartlar aşağıdaki gibidir (Koca 2013: 38);

- İştirak edilen kurum dar mükellefiyete tabi anonim veya limited şirket olmalıdır.
- Kurum, iştirak edilen kurumun sermayesinin en az %10'una sahip olmalıdır. Yurt dışı iştiraklerine karşılık gelen hisselerin, kazancın elde edildiği tarih itibariyle en az bir yıl nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının en az % 75'ini oluşturmalıdır.
- Kurum, satışı yapılacak olan iştirak hisselerini en az iki tam yıl aktifinde bulundurmuş olmalıdır.

(4) Emisyon Primi Kazancı İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının ç bendinde yer alan hükme göre *"Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı"* kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (KVK m.5)

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluş ya da sermaye artırımı sırasında hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerindeki bir bedelle ihraç edilmesi sonucu satış değeri ve itibari değer arasında ortaya çıkan farktır. Elde edilen kazanç vergiden istisna tutulmuştur (Koca 2013: 39).

(5) Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının d bendinde yer alan hükme göre *"Türkiye'de kurulu;*

1)Menkul kıymetler yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2)Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

4) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

5) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)

5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları" kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Şenyüz, Yüce, Gerçek 2023: 216).

Söz konusu istisna finansal piyasaların gelişmesini desteklemeye yöneliktir.

(6) Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının e bendinde yer alan hükme göre *"Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı"* kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (KVK m.5)

KVK'ya göre bu istisna uygulamasının amacı kurumların mali yapısını güçlendirmek ve kurumların değerlerinin ekonomik faaliyetlerde etkin kullanımının sağlanmasıdır (Koca 2013: 42-43).

(7) Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlara Tanınan İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının f bendinde yer alan hükme göre *"Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı"* kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (KVK m.5)

İlgili kanun hükmüne göre;

- Bankalara veya TMSF'ye borçlu olan kurumlar, ilgili kurumların kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek verenler istisna kapsamına alınmıştır.
- Taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan hakları ise istisnaya konu edilmiştir.
- Bununla birlikte, kanunda sayılı kıymetlerin, ilgili borca karşılık, bankalara veya TMSF'ye satışından veya devrinden elde edilen hasılatın, borçların tasfiyesinde kullanılan bölümü bu istisnadan yararlanabilecektir.

- Bankaların bu yolla elde ettikleri kanunda sayılı kıymetlerden satışından elde edilen kazançların %75'lik bölümü, yalnızca taşınmazların satışından elde edilen kazançların ise %50'lik bölümü kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

(8) Yurtdışı Şube Kazançlarına İlişkin İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının g bendi ile yurtdışı şube kazançlarına ilişkin istisna hükmü düzenlenmiştir. İlgili kanun hükmüne göre *"Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır;*

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması".

İstisnaya tabi kazanç, yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilciler aracılığıyla elde edilmiş olmalıdır. Bu yolla elde edilmeyen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmez. Bu kazançların doğduğu ülke mevzuatına göre en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması gerekir. Bununla birlikte kazançlar, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken zamana kadar Türkiye'ye transfer edilmelidir. Ayrıca esas faaliyetlerinin finansman temini, sigorta hizmeti sağlanması ve menkul kıymet yatırımı olması durumunda, kazancın doğduğu ülke mevzuatına göre Türkiye'deki kurumlar vergisi oranı kadar gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü tabi olmalıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022; 128).

(9) Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlardan Türkiye'de genel hesap sonuçlarına aktarılanlar herhangi bir koşula bağlı olmaksızın vergiden istisna edilmiştir. KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının h bendinde yer alan düzenleme ile Türkiye'ye döviz getirici faaliyet alanlarından biri olan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler teşvik edilmiştir. İstisnadan faydalanma belli koşulların varlığına bağlıdır. Söz konusu koşullar; faaliyetin yurt dışında yapılması, istisna kapsamındaki kazancın inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde

edilmesi, istisna kapsamındaki kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılmasıdır (Şenyüz, Yüce, Gerçek 2023:218).

Kanun hükmüne göre istisnaya tabi olan kazançlar için vergi yükü oranına bakılmaz. İstisna uygulamasının amacı yurt içinde kazancın tekrar vergilendirilmesiyle oluşacak çifte vergilendirmeyi önlemektir. Çifte vergilendirmeyi önlemenin yanında istisna uygulamasının diğer bir amacı ise Türk firmalarının yabancı firmalara karşı rekabet gücünü artırmaktır (Demirci 2018: 381).

(10) Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının ı bendinde yer alan hükme göre[38] "Özel okullar, gündüz bakımevleri ile muafiyet tanınan vakıf ve kamu yararına faaliyet gösteren derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerinden doğan kazançları" beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna uygulaması, bahsi geçen eğitim merkezlerinde bulunan büfe, kantin, kafeterya, vb. yerlerin işletilmesinden, kiraya verilmesinden doğan kazançları kapsamına almaz.

(11) Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının j bendinde yer alan hükme göre *"Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar"* kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

(12) Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının k bendinde yer alan hükme göre *"Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar"* kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

38 İlgili madde hükmü: "Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar" şeklindedir.

(13) Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi (Madde 5/A)

KVK'nın ilgili maddesinde, yabancı fonlar ve aracılık işlemlerini gerçekleştiren portföy yöneticisi şirketlerin vergisel durumlarına yönelik düzenleme yapılmıştır. Finans piyasalarının geliştirilmesine yönelik yabancı fonların Türkiye'ye çekilmesi teşvik edilmektedir. Bu doğrultuda söz konusu büyük ölçekli fonlar için vergisel açıdan destek sağlanması amaçlanmıştır. KVK'nın 2'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan söz konusu fonların; kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemleri, menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, kredi ve benzeri finansal varlıklar, opsiyon sözleşmesi ve vadeli işlem, varant, döviz ile ilgili elde ettikleri kazançları için bazı koşullar dahilinde beyanname verilmeyecektir. Bu bağlamda söz konusu madde ile yabancı fon kazançları ile portföy yöneticisi şirketlerin kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 193).

(14) Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (Madde 5/B)

KVK Madde 5/B[39] ile sınai mülkiyet haklarına kısmi istisna uygulaması getirilmiştir. Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iratların ilgili olduğu buluşlara ilişkin Ar-Ge, yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. Bu şekilde elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisnadır. Söz konusu madde ile Türkiye'de yapılan araştırma, geliştirme ve yazılım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan patentli buluşların ticarileştirilmesine yönelik teşvik sağlanmaktadır. Söz konusu buluşlardan sağlanacak kazancın %50'si istisna kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 137).

(15) Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (Geçici Madde 14)

KVK Geçici Madde 14'e göre; kişilerin yabancı paralarının ve altın hesaplarının Türk Lirası hesaplarına dönüştürülmesinin teşvik edilmesi amacıyla dönüşüm kuru üzerinden Türk Lirasına çevirmeleri durumunda, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 164).

2.3.3. İndirimler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinde kurumlar vergisi açısından indirim şeklindeki vergi harcaması uygulamaları hüküm altına alınmıştır.

39 "Madde 5/B-(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların, b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların, c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların, Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır."

(1) Diğer İndirimler (Madde 10)

KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesine göre kurumlar vergisi mükellefleri matrah hesaplamasında, beyannamede göstermek üzere, kurumun elde etmiş olduğu kazançtan aşağıda sıralanan indirimleri yapabilirler (KVK m.10);

- Sponsorluk harcamaları
- Kamu idarelerine, vergi muafiyeti tanınan vakıf ve derneklere, araştırma ve geliştirme faaliyeti yürüten kurumlara yapılan bağış ve yardımlar,
- Eğitim, sağlık, yurt ve bakımevlerine yapılan bağış ve yardımlar
- Kültür, sanat, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik yapılan bağış ve yardımlar,
- Kızılay ve Yeşilay kurumlarına yapılan bağış ve yardımlar,
- Girişim sermayesi fonu,
- Yurtdışına verilen hizmetlerden elde edilen kazançlara ilişkin indirim,
- Korumalı işyeri indirimi,
- Nakit sermaye artırımı indirimi,
- İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumlara yönelik istisna.

Söz konusu indirimler, birtakım sosyal, kültürel ve ekonomik amaçlarla uygulanmaktadır ve kurumlar vergisi matrahını azaltmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 153).

2.3.4. İndirimli Vergi Oranları

Ekonomik kalkınmanın desteklenmesi, istihdamın artırılması, bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, tasarrufların karlı yatırımlara yönlendirilmesi gibi amaçlarla uygulanmaktadır (Yıldız 2018: 393). KVK'nın, 32/A maddesiyle indirimli kurumlar vergisi uygulaması hüküm altına alınmıştır.

(1) Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı (Madde 32)

KVK'nın 32'nci maddesinin beşinci fıkrasına göre; KOBİ'lerin birleşerek rekabet gücü kazanmaları amaçlanmıştır. Bu doğrultuda sanayi sicil belgesine sahip ve üretim faaliyetinde bulunan KOBİ'lerin birleşmesi durumunda, birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere takip eden 3 hesap döneminde elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır. İlgili maddenin altıncı fıkrasına göre Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görecek olan ve en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, kurumlar vergisi oranı beş hesap dönemi boyunca 2 puan indirimli şekilde uygulanacaktır. İlgili maddenin yedinci ve sekizinci fıkrasına göre sanayi sicil belgesini sahip, üretim

faaliyeti gerçekleştiren ve ihracat yapan kurumların faaliyetlerinden sağlamış oldukları kazançlarına kurumlar vergisi oranı bir puan indirimli şekilde uygulanacaktır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 151-153).

(2) İndirimli Kurumlar Vergisi (Madde 32/A)

KVK'nın, 32/A maddesinin birinci fıkrası ile düzenlenen[40] indirimli kurumlar vergisi uygulaması, teşvik belgesine bağlanan yatımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli oranların uygulanmasına olanak sağlar. Böylelikle yatırımlara teşvik sağlar. Ancak belli koşulların gerçekleşmesi durumunda yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir (Şenyüz, Yüce, Gerçek 2023:232). Söz konusu uygulama ile tasarrufların yatırımlara yönlendirilmesi, uluslararası alanda rekabeti destekleyecek büyük ölçekli yatımların teşvik edilmesi, gelişmişlik düzeyine göre bölgelerarası farkların azaltılması, çevreyi koruma alanında yapılacak yatırımların desteklenmesi ve araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmıştır. Kanunun 32/A maddesi ile vergi indirimi destek unsuru ile ilgili oranların Cumhurbaşkanı tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021: 166-167).

(3) İmalat Sanayiinde Yapılan Yatırımlara Kurumlar Vergisi Desteği (Geçici Madde 9)

Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici Madde 9'da 2017 yılında yapılan düzenleme ile; imalat sanayiinde yapılan yatırımlar için "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranlar sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve (c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oran ise "%100" şeklinde uygulanmaya başlanmıştır. Böylelikle 2022 yılı sonuna kadar kurumlar vergisi alınmamasına imkân tanınmış ve yatırım sürecinde diğer kazançlardan indirilecek oran %100 seviyesine artırılmıştır. Mükellefe tanınan indirimli kurumlar vergisi, vergi harcaması kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 162).

2.4. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Bir mal veya hizmetin alış tutarı ile satış tutarı arasındaki fark katma değerdir. Katma değer vergisi ise harcamalar üzerinden tahsil edilen bir vergidir. Üretimden tüketime kadarki tüm süreçlerde yaratılan katma değer üzerinden vergi alınmaktadır. Bu başlık altında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi

40 Madde 32/A: "finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur." şeklindedir.

Kanunu'nda yer alan vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara yer verilmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 3'te Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yer alan vergi harcamasına neden olan düzenlemelerin bir listesi yer almaktadır. Aşağıdaki liste 2015 yılı baz alınarak oluşturulmuştur. Karşısında yıl belirtilmeyen kalemler 2015 yılı itibariyle var olan diğerleri ise belirtildiği yıldan itibaren listeye dahil olmuş olan kalemlerdir.

Tablo 3: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergi Harcamaları

Madde Numarası	Madde Başlığı	Dahil Edildiği Yıl	Kaldırıldığı Yıl
Madde 13	Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna		
Madde 17	Sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar		
Madde 28	Vergi İndirimi	2022	
Madde 38	Hasılat Esaslı Vergilendirme	2021	
Geçici Madde 20	Teknoloji geliştirme bölgelerinde verilen teslim ve hizmetler	2019	
Geçici Madde 28	Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi	2019	
Geçici Madde 29	3996 sayılı kanuna göre Yap-İşlet Devret modeliyle veya 3359 sayılı kanun ile 652 sayılı kararnameye göre kiralama karşılığı yaptırılan projelerde istisna		
Geçici Madde 30	Büyük yatırımlara ilişkin iade	2019	
Geçici Madde 32	Şehir içi ulaşım sistemlerinin belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak devir ve teslimleri		2018
Geçici Madde 33	5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41 inci maddesi kapsamında taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından devir ve teslimleri	2018	
Geçici Madde 35	Kamulaştırılan taşınmazların hazineye devir ve teslimi işlemleri	2016	2017
Geçici Madde 37	İmalat sanayine yönelik iade	2018	
Geçici Madde 38	FATİH Projesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler	2019	
Geçici Madde 39	Makine ve teçhizat teslimleri istisnası	2019	
Geçici Madde 40	2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna	2023	
Geçici Madde 41	Doğal Gaz Piyasası Kanununun Ek 1 inci Maddesi Kapsamındaki Devirlerin Katma Değer Vergisi İstisnası	2021	
Geçici Madde 42	Elektrik Motorlu Taşıt Araçlarının Geliştirilmesine Yönelik Verilen Mühendislik Hizmetlerinde İstisna	2023	

Kaynak: 2015-2023 Vergi harcamalarının kanuni dayanaklarına ilişkin listeler esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

(1) Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (Madde 13)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılı bulunan teslim ve hizmetler vergiden istisna tutulmuştur. İlgili kanun maddesinde vergi harcaması kapsamına alınan uygulamaların listesine EK-1'de yer verilmiştir.

(2) Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar (Madde 17)

Söz konusu maddede kısmi istisna uygulamaları hüküm altına alınmıştır. Bu uygulamalar KDV'nin indirim veya iade kapsamına dahil edilemeyen istisna uygulamalarıdır. Bir uygulamanın vergi harcaması kapsamında değerlendirilebilmesi için sosyal ve ekonomik amacı ile kâr amacının da bulunması gerekmektedir. Buna göre ilgili uygulama için alınacak KDV'den vazgeçilmesi, belirli bir kesimi kapsamına alması yani genel bir uygulama olmaması gerekir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021: 181-182). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasında sayılı bulunan uygulamalar vergiden istisna tutulmuştur. İlgili kanun maddesinde vergi harcaması kapsamına değerlendirilen istisna uygulamaları listesi EK-2'de yer almaktadır.

(3) Vergi Oranı İndirimi (Madde 28)

KDV Kanunu'nun 28'inci maddesinde;

"Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malları perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bu bağlamda Covid-19 pandemisi sebebiyle belirli ekonomik ve sosyal amaçlar güdülerek yapılan geçici oran indirimleri vergi harcaması kapsamındadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 199).

(4) Hasılat Esaslı Vergilendirme (Madde 38)

Belediyelerin ruhsat vermiş olduğu, şehir içi toplu taşıma hizmeti sunan otobüs işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38'inci maddesinde düzenlenmiş olan hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamında işletmelerin hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak tespit edilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 200).

(5) Geçici Madde Düzenlemeleri

3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanunu kapsamında 2023 yılı vergi harcamaları lisesinde 11 adet geçici madde düzenlemesi vergi harcaması kapsamına alınmıştır. İlgili düzenleme kapsamında yer alan teslim ve hizmetlere ilişkin istisna listesi EK-3'te yer almaktadır.

2.5. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

Tüketim vergileri harcamalar üzerinden alınan vergiler grubundadır ve toplam vergiler arasında önemli bir payı bulunmaktadır. Bu pay ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ekonomideki tüm mal ve hizmetlere uygulanan vergiler genel tüketim vergileri olarak tanımlanırken, yalnızca belli mal ve hizmetlere uygulanan vergiler özel tüketim vergileri olarak tanımlanmaktadır. Özel tüketim vergileri, üretim veya dağıtım sürecinde alınır. Özel tüketim vergilerinin mali amacı olan hazineye gelir sağlamanın yanında, tüketici harcama kalıplarını değiştirme, vergiye karşı oluşan tepkileri azaltma vb. sebeplerle vergi sisteminde önemli bir yere sahiptir (Taylar 2010: 435).

Özel tüketim vergileri, birçok vergiden oluşan bir vergiler grubunu ifade eder. Söz konusu vergiler üç mal grubunu konu edinmektedir. Bunlar, sürümü çok yüksek olan mallar (benzin, gaz, petrol vb.), alışkanlık verici maddeler (tütün, alkol vb.) ve lüks mallardır (mücevher, motorlu araçlar, elektrikli cihazlar vb.) (Oktar 2016: 203). Özel tüketim vergileri, üretim ve/veya dağıtım aşamalarında, istisna ve muafiyetler haricindeki, genel tüketim vergisinden farklı olarak tek tek sayılı olan mal ve hizmetlerden alınan vergiler olarak tanımlanabilir (Taylar 2010: 439).

Bu başlık altında 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcaması niteliğindeki uygulamalara yer verilmektedir. Aşağıdaki tabloda Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamındaki uygulamalar çerçevesinde gerçekleşen vergi harcamalarının bir listesi yer almaktadır. Aşağıdaki liste 2015 yılı baz alınarak oluşturulmuştur. Karşısında yıl belirtilmeyen kalemler 2015 yılı itibariyle var olan diğerleri ise belirtildiği yıldan itibaren listeye dahil olmuş olan kalemlerdir.

Tablo 4: 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Kapsamında Yer Alan Vergi Harcamaları

Madde Numarası	Madde Başlığı	Dahil Edildiği Yıl	Kaldırıldığı Yıl
Madde 7	Diğer istisnalar		
Madde 7/A	İhraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi	2018	
Madde 8	(I) sayılı listenin (b) cetvelindeki malların bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması	2018	
Geçici Madde 5	Elektrik üreticilerine fuel oil ve motorin teslimi		2021
Geçici Madde 7	Ticari amaçlı yolcu ve yük taşımacılığında kullanılan taşıtların iktisabı	2017	2021
BKK 2002/4482	Hava yakıtlarına ilişkin uygulama	2017	
BKK 2003/5868	Kabotaj hakkında yakıt istisnası		
BKK 2005/8704	Biyoetanol ile harmanlanmış benzin teslimleri	2017	
BKK 2006/10798	İhraç edilecek elektrik üretiminde kullanılacak fuel oil teslimi	2017	
BKK 2008/14061	Etilen üretimi için L.P.G. teslimleri	2017	
BKK 2011/1435	Hava yakıtlarına ilişkin uygulama	2017	
BKK 2013/5595	Oto biodizel ile harmanlanmış motorin teslimleri	2017	
BKK 2014/6881	Aerosol üretiminde kullanılan sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) teslimleri	2017	
CK 2019/796	İhraç edilen kara taşıtlarında kullanılmış ilk dolum yağları ve akaryakıtlarının teslimleri	2021	
CK 2019/1542	Polipropilen üretim tesislerindeki propilen üretiminde kullanılacak propan teslimleri	2021	
CK 2021/3559	Rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek imalatta kullanılan ve imalatta kullanılmak üzere bu tesislere teslim edilen mallarda ÖTV istisnası	2021	
ÖTV Kanunu	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı	2017	2019

Kaynak: 2015-2023 Vergi harcamalarının kanuni dayanaklarına ilişkin listeler esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

(1) Diğer İstisnalar (Madde 7)

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde vergi harcaması kapsamında değerlendirilen vergiden istisna edilen düzenlemelerin listesine EK-5'te yer verilmiştir.

(2) İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimi (Madde 7/A)

İlgili kanun maddesinin (7/A) bendiyle; (I) sayılı listede bulunan mallardan, 4054 sayılı kanun ve 5015 sayılı kanun çerçevesinde, 4458 sayılı kanununun ihracat rejimi doğrultusunda yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan taşıtların kullandığı belirlenmiş miktarda motorin tesliminde ÖTV istisnası uygulanmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 231).

(3) (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması (Madde 8)

İlgili kanun maddesine göre**;** ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde bulunan malların, sanayi sicil belgesine sahip kimseler tarafından sanayide girdi olarak kullanılması durumunda, bu kimseleri desteklemek amacıyla vergi farklılaşması uygulanmaktadır. Buna göre imalatçıların, imalatlarında kullanmak şartıyla satın almış oldukları malların alışları üzerinden ödedikleri ÖTV'nin 2012/3792 sayılı BKK Kararında tespit edilmiş olan tutarı aşan kısmının iade edilmesine imkân tanınmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 236).

(4) Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı Kararları

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı kararları doğrultusunda vergi harcamaları kapsamına alınan uygulamaların listesine EK-4'te yer verilmiştir.

2.6. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Vergi Harcamaları

Bu başlık altında diğer kanunlarda yer alan ve uygulaması yaygın olan vergi harcamaları ele alınmıştır.

(1) 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Geçici Madde 3)

İlgili kanuna göre kurulmuş olan serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin; elde etmiş oldukları kazançları, kanunun geçici 3'üncü maddesine göre faaliyet ruhsatında belirtilen süreye kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 257-259).

Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; söz konusu bölgelerde üretim faaliyeti gerçekleştiren kimselerin buralarda imal ettikleri ürünlerin satışı sonucu oluşan kazançları ve bu bölgelerde bakım, depolama, onarım, montaj, ambalajlama gibi işlerde faaliyet yürüten ve hizmetin tümünü Türkiye'de yerleşik bulunmayanlarla, işyeri yurt dışında bulunanlara veren işletmelerinin, ilgili malların serbest bölgelerden Türkiye'ye girişi bulunmadan yabancı bir ülkeye gönderilmesi koşuluyla, söz konusu hizmetlerden oluşan kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

(2) 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Geçici Madde 2)

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun[41] Geçici 2. maddesinin 1. fıkrasında yer alan hüküm ile teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan kimselerin kazançlarına ilişkin istisna uygulaması düzenlemiştir. İlgili kanun maddesine göre; yönetici şirketlerin teknoloji geliştirme bölgelerinde bu kanun uygulaması dolayısıyla elde etmiş oldukları kazançlar ile teknoloji bölgelerinde

41 6 Temmuz 2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu.

faaliyette bulunan mükelleflerin, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş oldukları kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Geçici m.2).

(3) Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna (4490 Sayılı Kanun Madde 12)

4490 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesine göre Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) kayıtlı bulunan gemilerin işletilmesinden doğan kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükellefleri tarafından gerçekleştirilmesi durumunda gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gerçekleştirilmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. TUGS'a kayıtlı bulunan gemilerin devrinden doğan kazançlar ise gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 270).

Bununla beraber TUGS'a kayıtlı bulunan gemi ve yatların kredi, alım, satım, navlun gibi sözleşmelerine damga vergisi uygulanmaz ve ilgili sözleşmeler harca tabi değildir. Söz konusu alım, satım gibi işlemlerden doğan paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamında değildir. TUGS'a kayıtlı bulunan gemilerde çalışan kimselere ödenen ücretler de gelir vergisinden istisna tutulmuştur (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023 Yılı Vergi Harcamalarının Kanuni Dayanaklarına İlişkin Liste).

(4) 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Madde 3)

5746 sayılı kanun kapsamındaki vergi harcamaları aşağıda sıralanmıştır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023 Yılı Vergi Harcamalarının Kanuni Dayanaklarına İlişkin Liste);

- Ticari kazanç ve kurum kazancının tespitinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım kapsamında yapılan harcamalar indirim konusu yapılmıştır.
- Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin kanunda belirtilen faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı kişiler ve destek verilecek programlardan birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olan kişiler için %95'i, yüksek lisanslı kişiler ve destek verilecek programlardan birinde en az lisans derecesine sahip olan kişiler için %90'ı, diğer kişiler için %80'i tahakkuk eden vergiden indirilir.
- Söz konusu faaliyetler ile ilgili düzenlenmiş olan kağıtlar damga vergisine tabi değildir.
- Söz konusu faaliyetlerde kullanılmak için ithal edilen eşyalarda gümrük vergisinde ve bu koşulla düzenlenen kağıtlarda damga vergisi ve harçtan istisna tutulmuştur.

- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine girişim sermayesi desteği sunularak teşvik sağlanmaktadır.

(5) İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetler (6111 Sayılı Kanun Geçici Madde 16)

6111 Sayılı Kanun Geçici Madde 16'ya göre; İSMEP kapsamında yabancı devletler ile uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından sağlanan finansman ve bu kurumlardan sağlanan krediler ile temin edilen mal ve hizmet alımları KDV'den istisna tutulmuştur. Bu bağlamda mükellefin vergi yükü azaltılarak destek sağlanmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 281).

(6) Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun (6550 sayılı Kanun Geçici Madde 1)

Araştırma altyapısı; yükseköğretim kurumlarına bağlı, vasıflı insan gücü ve yeni teknolojik donanımlara sahip Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleştirildiği araştırma laboratuvarlarını ifade eder (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 283).

6550 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesine göre; araştırma altyapılarının, gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri dolaysıyla elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu birimlerde çalışan personelin söz konusu çalışmaları dolayıyla elde etmiş oldukları ücretleri gelir vergisinden, düzenlenen kağıtlar ise damga vergisinden istisna tutulmuştur. Destekten faydalanan personel sayısı %10'u geçemez. Araştırma altyapılarına ortak olan kurumların söz konusu faaliyetler kapsamında yapmış oldukları harcama tutarları indirim teşviklerinden yararlanabilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLİ OECD ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI

Çalışmanın bu bölümünde OECD ülkelerinden ABD, Almanya, Fransa ve İsveç'te vergi harcamaları ele alınıp incelenmiş, Türkiye'de uygulanmakta olan vergi harcamaları ile söz konusu ülkelerdeki vergi harcamalarının yönelik olduğu amaçlar bakımından karşılaştırması yapılmıştır.

Bahsi geçen ülkelerin seçilmesindeki temel sebep bu ülkelerde yöneldikleri amaçlar itibarıyla vergi harcaması tutarlarına ilişkin verileri elde edebilmiş olmamızdır.

3.1.Seçili OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Gelişimi

Daha önce de belirtildiği gibi birçok ülkede yasal zorunluluk sebebiyle veya kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla vergi harcaması raporları hazırlanmaktadır. Şeffaflık, denetim ve hesap verilebilirliği sağlayan bu durum vergi harcamalarının da diğer harcamalar gibi takip edilebilmesine olanak sağlamaktadır. Bunun yanında vergi harcamalarının da bütçe kontrolüne dahil edilmesi, vergi sisteminin bir bütün olarak değerlendirilerek, uygulamaların verimli ya da verimsiz olduğunun tespitine imkân sağlamaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2016: 12).

Vergi harcamaları ekonomik, sosyal ve politik birtakım gerekçelerle uygulanmaktadır. Vergi harcamalarının uygulanma amaçları bakımından ülkeler arasında benzerlikler olsa da ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre vergi harcamalarının hedeflerinde farklılıklar olduğu görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde; ekonomik kalkınma, verimlilik, ihracat ve istihdamda artış sağlama, sanayileşmenin desteklenmesi, uluslararası alanda rekabet gücü kazanma ve teknoloji transferinin sağlanması gibi amaçlarla vergi harcamaları uygulanırken, gelişmiş ülkelerde; uluslararası alandaki rekabet gücünü koruma, sermayeyi tutma, bölgelerarası farklılıkları giderme, verimlilik artışını sürdürme gibi amaçlarla uygulanmaktadır (Mcdonald 2010: 43). Sosyal fonksiyonu bulunan vergi harcamaları ise aynı gelir düzeyine sahip olmalarına rağmen yaşamlarını idame ettirmede zorluk yaşayan kimselerin korunması amacıyla uygulanmaktadır (Balkaya Akça 2000: 60). Dezavantajlı kişilere yönelik vergi harcamaları uygulamaları ile bu kişilerin vergi yükü azaltılarak gelir dağılımı adaletsizliğinin iyileştirilmesi ve refahın artırılması amaçlanmaktadır (Karaş, Hayrullahoğlu 2021: 92).

Gelişmiş ülkelerde vergi harcamalarının tespiti ve denetimi konusunda ortak bir çaba olmasına karşın ilgili harcamaların analizine yönelik bazı farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıkların temel sebebi ülkelerin vergi sistemlerinin, mali saydamlık özelliklerinin farklı olmasıdır (Egeli, Tepe 2015: 17).

3.1.1. ABD

ABD, vergi harcaması kavramını ilk kullanan ülkeler arasındadır. ABD'de vergi harcamaları ilk olarak 1976 bütçesinde uygulanmak üzere ortaya çıkmıştır. Buna göre *"Federal Vergi Yasasının, brüt gelirden kesintiyi, muafiyeti veya reddi ya da özel krediyi, tercihli vergi tarifesini ve vergi yükümlülüğünün ertelenmesini onaylayan koşullarına göre, vergilendirme açısından gelir sayılan kalemlerdeki gelir kaybı"* vergi harcaması olarak tanımlanmıştır (Göze Kaya, Gülsün 2020: 25). ABD'de vergi harcama raporu, bütçenin bir parçası şeklinde hazırlanarak her yıl bütçe kanununa eklenmektedir, ancak bütçe sürecine dahil edilmemiştir (Organ, Çavdar 2012: 140).

ABD, vergi harcamalarını tahmin etmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Mükellef davranışlarında ve ekonomik faaliyette herhangi bir değişiklik olmadığı varsayımı altında vergi harcamaları tahmin edilmektedir. ABD'de vergi harcamaları genellikle gelir ve kurumlar vergisi ile sınırlandırılır ve vergi harcamaları muafiyet, istisna, teşvik vb. uygulamaları içermektedir. Vergi harcamaları, bu harcamalar sebebiyle gerçekleştirilen vergi politikaları ya da harcama politikalarındaki değişikliklerden bağımsız şekilde tahmin edilmektedir. Gelir vergisinde, kişisel muafiyetler, standart indirimler ve bireysel gelir vergisi için kademeli vergi oranları gibi vergi harcaması olarak kabul edilmeyen yapısal hükümler mevcuttur. Vergi oranları ise medeni duruma göre değişmektedir. Vergi oranlarındaki söz konusu farklılıklar vergi harcaması kapsamındadır (OECD 2010: 132-133). ABD'de vergi harcaması tahminlerini Hazine Bakanlığı Vergi Analizi Dairesi (OTA) oluşturmaktadır. Bu kurum aynı zamanda bütçe için gelir tahminlerini hazırlamakta ve vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerin gelir etkisini tespit etmektedir. Vergi harcamaları yıllık bütçede kamuoyu ile paylaşılmaktadır (OECD 2010: 134).

ABD'de vergi harcamaları ile ilgili iki rapor oluşturulmaktadır. İlki 1974 yılından itibaren hükümetin hazırlamış olduğu vergi harcamaları listesidir. Vergi harcamaları listesi, her yıl bütçe ile sunulan "Analitik Perspektifler" isimli yayına eklenerek kamuoyu ile paylaşılmaktadır. İkinci vergi harcamaları raporu ise Karma Vergi Komitesi tarafından çoğunlukla her yıl hazırlanan "Federal Vergi Harcamaları Tahminleri" isimli yayındır. Her iki raporda da vergi harcamaları tahminleri, kamu harcamaları sınıflandırmasına benzer şekilde; sağlık, ulaşım, ulusal savunma, tarım, enerji vb. konu başlıkları altında paylaşılmaktadır. Bunun temel sebebi vergi harcamalarının, kamu harcamalarına bir alternatif olarak kabul edilmesidir (Mcdonald 2010: 47). ABD'de vergi harcamaları bütçesine yer verilen ilk rapor 1968 yılı raporudur. İlgili raporda toplam 31,9 milyar dolar tutarında 50 vergi harcaması kalemi bulunmaktadır. Vergi harcamalarının kamu harcamalarına oranı ise %23 olarak hesaplanmıştır. 1974 yılında ise vergi harcamaları ilk defa bütçenin bir parçası haline getirilmiştir. Vergi harcamaları tahminleri, bu yıldan sonra düzenli olarak genel bütçeye eklenmiştir. İlgili raporlarda yalnızca gelir ve kurumlar vergisindeki vergi harcaması tahminlerine yer verilmiştir (Ferhatoğlu 2005: 80). Raporlar;

bütçe yılı, bütçe yılından iki yıl öncesi ve bütçe yılından dört yıl sonrası olmak üzere yedi yıllık vergi harcaması tahminlerini içermektedir (OECD 2010: 134). Vergi harcaması raporlarının oluşturulmasındaki amaç vergi reformlarını şekillendirmek ve kamu açıklarını gidermektir. Bu sebeple vergi harcaması raporları yasal bir zorunluluk olarak her yıl hazırlanmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 7). Hazırlanan vergi harcaması raporları 1996-2022 yılları için ABD Hazine Bakanlığı'nın web sitesinde yayınlanarak kamuoyu ile paylaşılmıştır. İlgili raporlar yalnızca merkezi yönetim vergileri için hazırlanmaktadır. Bunun yanında eyaletler kendilerine ait vergi harcaması raporlarını ayrıca oluşturarak yayınlamaktadır (Yavuz 2022: 261). Aşağıda Tablo 5'te, ABD'de 2015-2022 yılları arasındaki vergi harcamalarına ilişkin tutarlara yer verilmiştir.

Tablo 5: ABD'de Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2022) (Milyon dolar)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Ulusal savunma	13.680	12.300	12.400	12.000	12.500	12.900	13.900	14.800
Uluslararası ilişkiler	80.200	129.300	134.600	77.300	51.500	44.300	34.100	50.500
Genel bilim, uzay ve teknoloji	13.600	17.500	19.800	21.800	20.800	22.400	24.900	3.400
Enerji	4.600	4.900	5.900	11.500	14.300	16.500	17.400	18.900
Doğal kaynaklar ve çevre	2.000	2.000	1.800	1.600	1.700	1.300	1.900	2.000
Tarım	2.000	2.300	2.100	2.200	2.100	2.300	2.100	2.200
Ticaret ve konut	443.700	549.100	539.400	561.100	518.700	470.900	495.300	547.400
Ulaşım	3.900	4.400	4.700	2.900	2.900	2.500	2.300	2.500
Topluluk ve bölgesel kalkınma	2.600	2.700	2.800	3.400	5.400	6.500	5.700	6.900
Eğitim, öğretim, istihdam ve sosyal hizmetler	90.100	94.200	105.900	97.200	83.800	79.600	96.600	112.600
Sağlık	233.400	244.600	258.000	245.900	243.200	233.000	271.900	291.000
Gelir güvenliği	216.600	224.100	240.700	247.700	292.900	282.600	367.200	345.500
Sosyal güvenlik	39.100	37.100	35.500	34.100	30.500	27.800	27.700	31.000
Gazi yardımları ve hizmetleri	8.100	8.800	10.200	10.400	9.300	10.000	11.500	12.300
Genel amaçlı mali yardım	77.900	85.100	99.000	45.500	27.600	31.400	38.400	44.300
Faiz	1.000	1.000	1.000	1.000	900	900	800	800
Ek: Merkezi ve yerel yönetim yardımları	119.000	129.300	142.100	68.400	41.200	45.700	55.200	61.800
Toplam	**1.353.495**	**1.550.716**	**1.617.917**	**1.446.018**	**1.361.319**	**1.292.620**	**1.468.921**	**1.549.922**

Kaynak: ABD Hazine Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur. https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures (Erişim Tarihi: 25.03.2023)

Tablo 5'te 2015-2022 yılları için vergi harcama tahminlerine fonksiyonel sınıflandırmaya göre yer verilmiştir. Buna göre; ulusal savunma, uluslararası ilişkiler, genel bilim, uzay ve teknoloji, enerji, doğal kaynaklar ve çevre, tarım, ticaret ve konut, ulaşım, topluluk ve bölgesel kalkınma, eğitim, öğretim, istihdam ve sosyal hizmetler, sağlık, gelir güvenliği, sosyal güvenlik, gazi yardımları ve hizmetleri, genel amaçlı mali yardım, faiz, merkezi ve yerel yönetim yardımları başlıkları altında vergi harcamaları tutarları sunulmuştur.

2015 yılı toplam vergi harcaması tutarı 1.353.495 milyon dolar iken 2016 yılında %14,51 oranında artış göstererek 1.550.716 milyon dolara, 2016 yılından 2017 yılına %4,33 oranında artış göstererek 1.617.917 milyon dolara ulaşmıştır. 2017-2020 döneminde vergi harcaması tutarında gerileme olmuş, en önemli gerileme 2017 yılından 2018 yılına gerçekleşmiştir. Nitekim vergi harcaması tutarı 2017 yılına göre 2018 yılında %10,62 oranında azalarak 1.446.018 milyon dolara, 2019 yılında %5,86 oranında azalarak 1.361.319 milyon dolara ve 2020 yılında %5,04 oranında azalarak 1.292.620 milyon dolar seviyesine gerilemiştir. 2020-2022 döneminde tekrar artış göstermiştir. 2020 yılına göre 2021 yılında %13,63 oranında artarak 1.468.921 milyon dolara ve 2021 yılına göre 2022 yılında ise %5,51 oranında artarak 1.549.922 milyon dolara ulaşmıştır.

Tabloya göre ABD'de 2015-2022 yılı vergi harcamaları kalemlerinde düzenli olmasa da bir artış olduğunu söylemek mümkündür. ABD'de 2015-2022 yılı vergi harcamalarının dağılımı incelendiğinde en büyük pay ticaret ve konut sektörüne aittir. 2015 yılında ticaret ve konut sektöründe yapılan vergi harcaması tutarı 443.700 milyon dolar iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %23,75 oranında artış göstermiş olup 2017 yılında %1,77 oranında azalmıştır. 2018 yılında %4,02 oranında artarken, 2019 yılında %7,56 oranında ve 2020'de %9,22 oranında azalmıştır. 2021 yılında ise %5,18 oranında ve 2022 yılında %10,52 oranında artış göstererek 547.400 milyon dolara ulaşmıştır. 2015-2022 dönemi içerisinde ticaret ve konut sektöründe yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %23,75 oranıyla 2016 yılı olduğu görülmektedir.

Vergi harcamaları tahminleri kıyaslandığında ticaret ve konut sektörünü gelir güvenliği alanının izlediği görülmektedir. Gelir güvenliği alanında yapılan vergi harcamaları; ölüm, sakatlık ve emeklilik durumlarında oluşan gelir kaybı sebebiyle verilen devlet desteğini ifade etmektedir (Güven 2016: 58). 2015 yılında gelir güvenliği alanına ayrılan vergi harcamaları tutarı 216.600 milyon dolar iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %3,46 oranında, 2017 yılında %7,41 oranında, 2018 yılında %2,91 oranında, 2019 yılında ise %18,25 oranında artış göstermiştir. 2020 yılında bir önceki yıla göre %3,52 oranında azalmıştır. 2021 yılında %29,94 oranında artış göstermiş ve 2022 yılında ise %5,91 oranında azalarak 345.500 milyon dolar seviyesine gerilediği izlenmiştir. 2015-2022 dönemi içerisinde gelir güvenliği alanında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %29,94 oranıyla 2021 yılı olduğu görülmektedir.

Vergi harcamalarının dağılımı incelendiğinde üçüncü büyük payı ise sağlık sektörünün aldığı görülmektedir. 2015 yılında sağlık sektörüne yapılan vergi harcaması tutarı 233.400 milyon dolar iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %4,80 oranında, 2017 yılında %5,48 oranında artış göstermiştir. 2018 yılında %4,69 oranında, 2019'da %1,10 oranında ve 2020'de ise %4,19 oranında azalmıştır. 2021 yılında %16,70 oranında ve 2022 yılında ise %7,02 oranında artış göstererek 291.000 milyon dolar seviyesine ulaşmıştır. 2015-2022 dönemi içerisinde sağlık sektöründe yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %16,70 oranıyla 2021 yılı olduğu görülmektedir.

Sağlık sektörünü ise eğitim sektörü izlemektedir. 2015 yılında eğitim sektörüne ayrılan vergi harcaması tutarı 90.100 milyon dolar iken 2016 yılında %4,55 oranında, 2017 yılında %12,42 oranında artış göstermiştir. 2018 yılında bir önceki yıla göre %8,22 oranında, 2019 yılında %13,79 oranında ve 2020 yılında ise %5,01 oranında azalmıştır. 2021 yılında %21,36 oranında ve 2022'de ise %16,56 oranında artış göstererek 112.600 milyon dolar seviyesine ulaşmıştır. 2015-2022 dönemi içerisinde eğitim sektöründe yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %21,36 oranıyla 2021 yılı olduğu görülmektedir. Aşağıda Tablo 6'da ise ABD'de 2015-2022 yılları arasında vergi harcaması kalemlerinin toplam vergi harcamaları içindeki oranı itibarıyla dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 6: ABD'de Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Ortalama
Ticaret ve konut	32,78	35,41	33,34	38,8	38,1	36,43	33,72	35,32	35,49
Gelir güvenliği	16	14,45	14,88	17,13	21,52	21,86	25	22,29	19,14
Sağlık	17,24	15,77	15,95	17,01	17,87	18,03	18,51	18,78	17,40
Eğitim, öğretim, istihdam ve sosyal hizmetler	6,66	6,07	6,55	6,72	6,16	6,16	6,58	7,26	6,52
Ek: Merkezi ve yerel yönetim yardımları	8,8	8,35	8,79	4,73	3,04	3,55	3,77	3,99	5,63
Uluslararası ilişkiler	5,94	8,35	8,33	5,37	3,79	3,44	2,33	3,27	5,10
Genel amaçlı mali yardım	5,77	5,5	6,13	3,16	2,04	2,45	2,62	2,87	3,82
Sosyal güvenlik	2,8	2,39	2,19	2,38	2,25	2,16	1,9	2	2,26
Genel bilim, uzay ve teknoloji	1	1,15	1,23	1,53	1,54	1,76	1,7	0,23	1,27
Ulusal savunma	1,01	0,8	0,77	0,84	0,93	1	0,96	0,96	0,91
Enerji	0,33	0,34	0,38	0,8	1,06	1,29	1,19	1,24	0,83
Gazi yardımları ve hizmetleri	0,8	0,57	0,63	0,72	0,69	0,79	0,79	0,8	0,72
Topluluk ve bölgesel kalkınma	0,2	0,18	0,19	0,25	0,4	0,5	0,4	0,46	0,32
Ulaşım	0,3	0,29	0,31	0,2	0,22	0,2	0,18	0,18	0,24
Tarım	0,15	0,16	0,15	0,16	0,16	0,19	0,15	0,15	0,16
Doğal kaynaklar ve çevre	0,15	0,15	0,12	0,12	0,14	0,1	0,14	0,14	0,13
Faiz	0,07	0,07	0,06	0,08	0,09	0,09	0,06	0,06	0,07
Toplam	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

Kaynak: Tablo 5 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

ABD'de 2015-2022 dönemi için gerekçelerine göre yapılan vergi harcamalarının ortalaması incelendiğinde; ilk sırada %35,49 oranla ticaret ve konut sektörü yer aldığı görülmektedir. Ticaret ve konut sektörünü %19,14 oranla gelir güvenliği alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Üçüncü sırada %17,40 oranla sağlık sektöründe yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Sağlık sektörünü ise %6,52 oranla eğitim sektöründe yapılan vergi harcamaları izlemektedir.

ABD'de 2015-2022 dönemi için ticaret ve konut sektöründe yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en fazla vergi harcamasının %38,80 oranında 2018 yılında, en az vergi harcamasının ise %32,78 oranında 2015 yılında yapıldığı görülmektedir. ABD'de 2015-2022 dönemi için gelir güvenliği alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en fazla vergi harcamasının %25 oranında 2021 yılında, en az vergi harcamasının ise %14,45 oranında 2016 yılında yapıldığı görülmektedir. İlgili yıllar için sağlık sektöründe yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %18,78 oranında 2022 yılında, en az vergi harcamasının ise %15,77 oranında 2016 yılında yapıldığı görülmektedir. Söz konusu yıllar için eğitim sektörüne yönelik yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %7,26 oranında 2022 yılında, en az vergi harcamasının ise %6,07 oranında 2016 yılında yapıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak ABD'de ticaret ve konut sektörüne, gelir güvenliği alanına, sağlık ve eğitim sektörlerine yönelik vergi harcamaları önemli bir paya sahiptir. En az vergi harcaması payının ise tarım sektörü ile doğal kaynaklara ve çevresel faaliyetlere ayrıldığı görülmektedir. Bu sonuç ABD'de sosyal amaçlı vergi harcamalarına öncelik verildiğini ortaya koymaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo 7'de ABD'de 2015-2022 yılları arasındaki vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine ve GSYH'ye oranla hacmi yer almaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı, vazgeçilen gelirin elde edilene oranla hacmini ortaya koymak bakımından önem arz etmektedir.

Tablo 7: ABD'de Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ye Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon dolar)

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Toplam Vergi Harcaması	1.353.495	1.550.716	1.617.917	1.446.018	1.361.319	1.292.620	1.468.921	1.549.922
Toplam Vergi Geliri	4.773.680	4.837.633	5.223.462	5.115.959	5.385.030	5.380.217	6.112.256	-
GSYH	18.206.021	18.695.111	19.477.337	20.533.057	21.380.976	21.060.474	23.315.081	-
Top Ver. Har. / Top. Ver. Geliri Oranı (%)	**28,35**	**32,06**	**30,97**	**28,26**	**25,28**	**24,03**	**24,03**	-
Top Ver. Har. / GSYH Oranı (%)	**7,43**	**8,29**	**8,31**	**7,04**	**6,37**	**6,14**	**6,30**	-

Kaynak: OECD verileriyle oluşturulmuştur. https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78524 ; https://stats.oecd.org/Index.aspx?datasetcode=SNA_TABLE1_ARCHIVE (Erişim Tarihi: 19.04.2023)

ABD'de vergi harcamalarının toplam tutarının, vergi gelirlerine oranı 2015 yılında %28,35 iken 2016 yılında %32,06'ya yükselmiş sonrasında genel olarak gerileme göstermiştir. Bu bağlamda 2017 yılında %30,97'ye, 2018 yılında %28,26'ya, 2019 yılında %25,28'e, 2020 yılında %24,03'e düşmüş ve 2021 yılında bu seviyeyi korumuştur. Aynı dönemde vergi harcamalarının toplam tutarının, GSYH'ye oranının 2015 yılında %7,43 iken 2017 yılına kadar artış gösterip 2017 yılında %8,31'e ulaştığı sonrasında gerileme gösterdiği görülmüştür. Nitekim 2018 yılında %7,04'e, 2019 yılında %6,37 ve 2020 yılında %6,14'e düşmüştür. 2021 yılında 1.468.921 milyon dolar olan vergi harcamaları tutarının GSYH'ye oranla hacmi %6,30'dur. 2015-2021 döneminde vergi harcamalarının toplam tutarının GSYH'ye oranının en yüksek olduğu yıl %8,31 oranı ile 2017 yılı iken bu oranın en düşük olduğu yılın ise %6,14 ile 2020 yılı olduğu görülmektedir.

3.1.2. Almanya

Daha önce de değinildiği gibi Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri 1960'ların sonlarında vergi harcama raporlarını hazırlayan ilk ülkelerdir (IMF 2007: 65). Almanya'da vergi harcamaları yasal olarak tanımlanmış değildir. Ancak vergi harcamaları vergi hükümlerinden özel sapmaları ifade eden "vergi teşvikleri" kavramıyla açıklanmaktadır (Egeli, Tepe 2015: 17).

Vergi kanunları, vergi harcamaları kapsamı ile ilgili işletmelere ve sektörlere yapılan yardıma atıfta bulunmaktadır. Hane halkına sağlanan yararlar sadece *"özel işletmelere veya ticari sektörlere yönelik teşvikler"* olması halinde vergi harcaması kapsamına alınarak raporlanır. Bu sebeple Almanya'da vergi harcamalarının tanımı diğer ülkelere göre farklılık gösterir (OECD 2010: 88).

Almanya'da, vergi harcama tutarları vazgeçilen gelir yöntemine göre tahmin edilmekte ve "sübvansiyon raporu" adı altında kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bütçenin bir parçası halinde olan sübvansiyon raporları iki yılda bir yasal bir zorunluluk olarak hazırlanmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 7). Sübvansiyon raporu, federal yasama organına bildirilmektedir ve Sayıştay incelemesine tabi tutulmaktadır. Birçok eyalet, yasama organlarına, benzer sübvansiyon raporlarını sunmaktadır. Federal sübvansiyon raporu, vergi harcaması kalemleri için tahsilinden vazgeçilen gelirleri içerir (IMF 2007: 65). Sübvansiyon raporları hem doğrudan yapılan desteklemeleri hem de vergi harcamalarını içermekte ve bu vergileri sektörüne göre ve vergi türüne göre sınıflandırmaktadır (Tekin, Sökmen Gürçam 2015: 153).

Vergi harcaması tahminlerinin oluşturulmasında, ek gelirleri sebebiyle vergi mükellef davranışlarında ortaya çıkacak değişim göz önüne alınmamaktadır. Vergi harcaması tahminlerinin oluşturulmasında, resmi ve ticari istatistikler gibi farklı kaynaklardan sağlanan verilerden yararlanılır. Vergi harcama raporları, cari yıl, geçmiş iki yıl ve gelecek yıla ilişkin vergi harcama tahminlerini içermektedir (Kayalıdere, Mastar Özcan 2012: 354).

Almanya'da vergi harcamaları çeşitli vergiler kapsamında ölçülmekte ancak bu ölçümler tüm vergileri kapsamamaktadır. Merkezi yönetim, federal bütçeye, eyalet bütçelerine ve yerel yönetimlere devredilen gelirleri listelemektedir. Buna göre vergi harcamaları tahminleri, hükümetin tüm kademeleri için oluşturulur. Bunun temel sebebi birçok verginin yasal dayanağının federal yasa olmasıdır. Gelirinin tümü eyaletlere aktarılan veraset ve intikal vergisi gibi vergiler ya da gelirinin bir kısmı eyaletlere veya belediyelere aktarılan vergiler Alman Parlamentosunun iki meclisi tarafından kabul edilmelidir (Erdoğan 2021: 119). Aşağıda yer alan Tablo 8'de, Almanya'da 2015-2022 yılları arasındaki dönemde vergi harcamalarına ilişkin toplam tutarlar ve yöneldikleri hedefler başka deyişle gerekçeleri itibarıyla tutarların dağılımı yer almaktadır.

Tablo 8: Almanya'da Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2022) (Milyon Euro)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022*
1. Gıda, tarım ve tüketicinin korunması	846	866	1.091	1.090	1.119	1.221	1.231	1.151
2.Ticari ekonomi (Ulaşım hariç)	19.281	18.006	17.224	18.058	16.622	16.873	16.707	16.444
2.1. Madencilik	-	-	-	-	-	-	-	-
2.2.Enerji verimliliği ve yenilenebilir enerji	-	-	-	-	-	-	-	-
2.3.Teknoloji ve inovasyon	-	-	-	-	-	-	-	-
2.4. Belirli ekonomik sektörler için yardım	-	-	-	-	-	-	-	-
2.5. Bölgesel yapısal önlemler	269	132	31	13	0	0	0	0
2.6.Diğer önlemler (No. 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 ve 2.5 hariç)	19.012	17.874	17.193	18.045	16.622	16.873	16.707	16.444
3. Ulaşım	2.771	2.819	2.682	2.775	2.871	2.388	3.252	4.211
3.1.Havacılık Yakıtı	570	570	533	584	576	231	231	317
3.2.Diğer Ulaşım	2.201	2.249	2.149	2.191	2.295	2.157	3.021	3.894
4.Konut	236	209	293	289	285	295	460	765
5. Tasarruf ve yatırım teşvikleri	1.045	1.180	975	878	899	976	1.171	1.181
6. Diğer vergi avantajları	7.957	8.197	8.294	8.589	8.829	7.653	11.388	13.598
Toplam	**32.136**	**31.277**	**30.559**	**31.679**	**30.625**	**29.406**	**34.209**	**37.350**

(*) 2022 yılı verileri tahminidir.

Kaynak: Almanya Maliye Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur. https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Home/home.html (Erişim Tarihi: 26.03.2023)

Tablo 8 Almanya'da vergi harcamaları tahminlerinin esas itibarıyla sektörel bazda sınıflandırmaya tabi tutulduğunu göstermektedir. Buna göre vergi harcamaları; gıda, tarım ve tüketicinin korunması, ticari ekonomi, madencilik, enerji verimliliği ve yenilenebilir enerji, teknoloji ve inovasyon, belirli ekonomik sektörler için yardım, bölgesel yapısal önlemler, ulaşım, havacılık yakıtı, diğer ulaşım, konut, tasarruf ve yatırım teşvikleri, diğer önlemler, diğer vergi avantajları başlıkları altında tasnif edilmiş, tutarlar bu çerçevede sunulmuştur.

Almanya'da 2015 yılı toplam vergi harcaması tutarı 32.136 milyon euro iken 2016 yılında %2,67 oranında azalarak 31.277 milyon euro seviyesine ve 2017 yılında ise vergi harcamaları bir önceki yıla göre %2,29 oranında azalarak 30.559 milyon euro seviyesine gerilemiştir. 2018 yılında toplam vergi harcaması tutarı %3,66 oranında artış göstererek 31.679 milyon euroya ulaşmışsa da 2019 yılında %3,32 oranında azalarak 30.625 milyon euro seviyesine ve 2020 yılında %3,98 oranında azalarak 29.406 milyon euro seviyesine gerilemiştir. 2021 yılı toplam vergi harcaması tutarı %16,33 oranında artış göstererek 34.209 milyon euroya ulaşırken 2022 yılında ise %9,18 oranında artış göstererek 37.350 milyon euro seviyesine ulaşacağı öngörülmüştür.

Almanya'da 2015-2022 dönemi vergi harcamaları tutarları içerisinde en büyük pay ticari ekonomi sektörüne aittir. 2015 yılında ticari ekonomi sektöründe yapılan vergi harcaması tutarı 19.281 milyon euro iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %6,61 oranında, 2017 yılında %4,34 oranında azalmıştır. 2018 yılında ise %4,84 oranında artış göstermiş olup 2019 yılında bir önceki yıla göre %7,95 oranında azalmıştır. 2020 yılında %1,51 oranında artış gösterirken 2021 yılında ise %0,98 oranında azalmıştır. 2022'de ise vergi harcama tutarları %1,57 oranında azalması öngörülerek 16.444 milyon euro seviyesine gerileyeceği tahmin edilmiştir. 2015-2022 dönemi içerisinde ticari ekonomi sektöründe yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %4,84 oranıyla 2018'dir.

Ticari ekonomi sektöründe yapılan vergi harcamalarını ikinci en büyük paya sahip olan diğer vergi avantajları izlemektedir. 2015 yılında diğer vergi avantajları başlığı altında toplanan vergi harcamaları tutarı 7.957 milyon euro iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %3,02 oranında, 2017 yılında %1,18 oranında, 2018 yılında %3,56 oranında, 2019'da ise %2,79 oranında artış göstermiştir. 2020 yılında bir önceki yıla göre %13,32 oranında azalmıştır. 2021 yılında %48,80 oranında ve 2022 yılında ise %19,41 oranında artış öngörülerek 13.598 milyon euro seviyesine ulaşması tahmin edilmektedir. 2015-2022 dönemi içerisinde diğer vergi avantajlarına yönelik yaşanan artışının en yüksek olduğu yıl %48,80 oranıyla 2021 yılı olduğu görülmektedir.

Vergi harcamaları içerisinde üçüncü büyük payı ise ulaşım sektörünün aldığı görülmektedir. 2015 yılında ulaşım sektöründe gerçekleşen vergi harcamaları tutarı 2.771 milyon euro iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %1,73 oranında artış göstermiştir. 2017 yılında ise %4,86 oranında azalmıştır. 2018

yılında %3,47 oranında, 2019 yılında ise %3,46 oranında artış gösterirken 2020 yılında ise bir önceki yıla göre %16,82 oranında azalmıştır. 2021 yılında %36,18 oranında artış göstermiş olup 2022 yılında ise %29,49 oranında artış göstermesi öngörülerek 4.211 milyon euroya ulaşması tahmin edilmektedir. 2015-2022 dönemi içerisinde ulaşım sektöründe yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %36,18 oranıyla 2021 yılı olduğu görülmektedir.

Dördüncü sırada ise gıda, tarım ve tüketicinin korunması alanında yapılan vergi harcamaları bulunmaktadır. 2015 yılında vergi harcamaları 846 milyon euro iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %2,36 oranında, 2017 yılında ise %25,98 oranında artış göstermiştir. 2018 yılında %0,09 oranında azalmıştır. 2019 yılında %2,66 oranında, 2020 yılında %9,12 oranında, 2021 yılında 0,82 oranında artış göstermiştir. 2022 yılında ise vergi harcamaları %6,50 oranında azalması öngörülerek 1.151 milyon euro seviyesine gerilemesi tahmin edilmiştir. 2015-2022 dönemi içerisinde gıda, tarım ve tüketicinin korunması alanında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yılın %25,98 oranıyla 2017 yılı olduğu görülmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 9 ise Almanya'da 2015-2022 yılları arasında toplam vergi harcamalarının yöneldikleri alanlar bakımından oransal dağılımını ortaya koymaktadır.

Tablo 9: Almanya'da Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022*	Ortalama
2.Ticari ekonomi (Ulaşım hariç)	60	57,57	56,36	57	54,28	57,38	48,84	44,03	54,43
2.1. Madencilik	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.2.Enerji verimliliği ve yenilenebilir enerji	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.3.Teknoloji ve inovasyon	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.4. Belirli ekonomik sektörler için yardım	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.5. Bölgesel yapısal önlemler	0,84	0,42	0,1	0,04	0	0	0	0	0,18
2.6.Diğer önlemler (No. 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 ve 2.5 hariç)	59,16	57,15	56,26	56,96	54,28	57,38	48,84	44,03	54,26
6. Diğer vergi avantajları	24,76	26,21	27,14	27,11	28,83	26,03	33,29	36,41	28,72
3. Ulaşım	8,62	9,01	8,78	8,76	9,37	8,12	9,51	11,27	9,18
3.1.Havacılık Yakıtı	1,77	1,82	1,74	1,84	1,88	0,79	0,68	0,85	1,42
3.2.Diğer Ulaşım	6,85	7,19	7,03	6,92	7,49	7,34	8,83	10,43	7,76
1. Gıda, tarım ve tüketicinin korunması	2,63	2,77	3,57	3,44	3,65	4,15	3,6	3,08	3,36
5. Tasarruf ve yatırım teşvikleri	3,25	3,77	3,19	2,77	2,94	3,32	3,42	3,16	3,23
4.Konut	0,73	0,67	0,96	0,91	0,93	1	1,34	2,05	1,08
Toplam	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

(*) 2022 yılı verileri tahminidir.

Kaynak: Tablo 8 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Almanya'da 2015-2022 döneminde yapılan vergi harcamalarının ortalamasının dağılımı incelendiğinde; ilk sırada %54,43 ile ticari ekonomi sektörünün yer almakta olduğu görülmektedir. Ticari ekonomi sektörünü %28,72 ile diğer vergi avantajları alanı izlemektedir. Üçüncü sırada %9,18 ile ulaşım sektörü yer almaktadır. Ulaşım sektörünü ise %3,36 oranla gıda, tarım ve tüketicinin korunmasına yönelik yapılan vergi harcamaları izlemektedir.

Tabloda yer alan vergi harcamaları tutarları, Almanya'da 2015-2022 döneminde, ticari ekonomi sektörünün vergi harcamaları payının %60 ile en yüksek olduğu yılın 2015 olduğunu, 2022 yılı vergi harcamasın tahminine dayalı olarak en düşük payın ise %44,03 ile 2022 yılında yapılmasının öngörüldüğünü göstermektedir. Almanya'da 2015-2022 dönemi için diğer vergi avantajları başlığı altında toplanan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en fazla vergi harcamasının %36,41 oranında 2022 yılında, en az vergi harcamasının ise %24,76 oranında 2015 yılında yapıldığı görülmektedir. İlgili yıllar için ulaşım sektöründe yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %11,27 oranında 2022 yılında, en az vergi harcamasının ise %8,12 oranında 2020 yılında yapıldığı görülmektedir. Söz konusu yıllar için gıda, tarım ve tüketicinin korunması alanına yönelik yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %3,65 oranında 2019 yılında, en az vergi harcamasının ise %2,63 oranında 2015 yılında yapıldığı görülmektedir.

Almanya'da, vergi harcamalarının sektörel bazda sunulması sebebiyle desteklenmek istenen sektörler kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Söz konusu yıllar kapsamında öncelikle ticari ekonomi alanına vergi harcamaları yoluyla destek sağlanmış olduğu tespit edilmiştir.

2021 Yılı Federal Sübvansiyon Raporu'na göre, hükümetin mali yardımlar yoluyla özellikle Alman Sürdürülebilirlik Stratejisinde bulunan çevre ve iklim koruma hedeflerinin desteklenmesi öngörülmüştür (Bundesministerium der Finanzen 2021: 6).

Almanya, hükümet sübvansiyonları yoluyla desteklemeyi tercih ettiği sektörleri özel olarak belirlemektedir. Hükümet sübvansiyonları belirlenen sektörler için etkin olarak kullanılmaktadır (Güven 2016: 76). Bunun yanında belirlenen amaçlara ulaşmak için doğrudan teşvik harcamaları vergi harcamalarından daha çok kullanılmaktadır (Erdoğan 2021: 123). Örnek olarak; madencilik, enerji verimliliği ve yenilenebilir enerji ile teknoloji sektörleri doğrudan teşvik harcamaları ile desteklenmektedir. En az vergi harcaması payının ise tasarruf ve yatırım teşvikleri ile konut sektörüne ayrıldığı tespit edilmiştir.

Aşağıda yer alan Tablo 10'da Almanya'da 2015-2022 yılları arasındaki dönemde vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri ve GSYH'ye oranla hacmine ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 10: Almanya'da Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon Euro)

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Toplam Vergi Harcaması	32.136	31.277	30.559	31.679	30.625	29.406	34.209	37.350
Toplam Vergi Geliri	1.128.773	1.183.360	1.232.795	1.294.272	1.341.320	1.291.049	1.423.134	-
GSYH	3.026.180	3.134.740	3.267.160	3.365.450	3.473.260	3.405.430	3.601.750	3.867.050
Top Ver. Har. / Top. Ver. Geliri Oranı (%)	2,85	2,64	2,48	2,45	2,28	2,28	2,40	-
Top Ver. Har. / GSYH Oranı (%)	1,06	1,00	0,94	0,94	0,88	0,86	0,95	0,97

Kaynak: OECD verileriyle oluşturulmuştur. https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78524; https://stats.oecd.org/Index.aspx?datasetcode=SNA_TABLE1_ARCHIVE (Erişim Tarihi: 19.04.2023)

Tablo 10'da yer alan oranlar, Almanya'da vergi harcamalarının gerek vergi gelirlerine oranla gerekse GSYH'ya oranla hacminin seçili OECD ülkelerine kıyasla düşük düzeylerde olduğunu ortaya koymuştur. Buna göre vergi harcamalarının toplam tutarının, vergi gelirlerine oranı 2015 yılında %2,85 iken, 2016 yılında %2,64'e düşmüş, 2017 yılında 2,48'e düşmüş, 2018 yılında %2,28 olarak seyretmiş, 2019 yılında ise %2,40'a yükselmiştir. 2021 yılı vergi harcamalarının toplam tutarı 34.209 milyon eurodur.

Tablo 10'a göre vergi harcamalarının toplam tutarının, GSYH'ye oranı ise 2015 yılında %1,06 iken, 2016 yılında %1, 2017 yılında %0,94, 2018 yılında %0,94, 2019 yılında %0,88, 2020 yılında %0,86 iken 2021 yılında %0,95 olmuştur. 2022 yılı vergi harcamalarının toplam tutarının 37.350 milyon euro olması öngörülmüştür. Bu tutarın GSYH'ye oranı %0,97'dir.

Vergi harcamalarının GSYH içerisindeki paylarının çok düşük düzeyde olduğu görülmektedir. Bunun sebebi Almanya'nın bazı ekonomik, sosyal ve idari amaçlarını gerçekleştirebilmek için vergi harcamalarından ziyade bütçe kapsamında bulunan doğrudan teşvik harcamalarını kullanmasıdır (Erdoğan 2021: 123).

3.1.3. Fransa

Fransa'da vergi harcamaları, norm olarak adlandırılan verginin temel hesaplama uygulamasına göre devlete daha az vergi tahsilatı sağlayan yasal önlemler olarak tanımlanmaktadır (OECD 2010: 84). Yani yürürlüğe konması durumunda devletin gelir kaybına sebep olan ve yükümlülerin vergi yükünü azaltan düzenlemelerdir (Bratić 2006: 114). Fransa'da vergi harcamaları raporu ilk olarak 1980 yılında yayınlanmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 7).

Vergi harcamaları gelir vergileri, servet ve damga vergisi, KDV ve diğer dolaylı vergileri de içermek üzere hesaplanmaktadır. Vergi harcamaları yalnızca merkezi hükümet için hesaplanırken son yıllarda yerel vergileri de kapsayacak şekilde listelenmektedir. Fransa normun temel kriteri olarak, mükellef çoğunluğunun bir vergiden yararlanma durumunu dikkate alarak vergi harcamalarını kapsamlı bir şekilde değerlendirerek listelemektedir. Fakat norm kapsamında dikkate alınan bir uygulama daha sonra vergi harcaması olarak değerlendirilebilirken vergi harcaması olarak kabul edilen bir uygulama da daha sonra norm olarak kabul edilebilir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2016: 15).

Vergi harcama raporları tüm merkezi hükümet vergilerini içermektedir. Vergi harcaması verileri üç değişik açıdan ele alınmaktadır. Bu kategorilerden ilki vergi türleri itibarıyla gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergisi, damga vergisi şeklindeki sınıflandırmaya dayalıdır. İkincisi ekonomik gelişme, bölgesel ve sektörel destek gibi amacına göre yapılan sınıflandırmadır. Üçüncüsü ise vergi harcamasından fayda sağlayanları esas almak suretiyle ev sahibi, girişimci gibi sınıflandırmaya dayalı olarak açıklanır (Tekin, Sökmen Gürçam 2015: 148).

Vergi harcamaları, mükelleflerin davranışsal tepkilerini, ekonomik faaliyetteki farklılıkları dikkate almaksızın tahsilinden vazgeçilen geliri ifade etmektedir. Vergi harcamaları örnek bir mükellef üzerinden benzetim yapılarak ve diğer yöntemler kullanılarak tahmin edilmektedir. Elde edilen tahmin sonuçlarının güvenilirliği ise "çok iyi", "iyi" ya da "yaklaşık" gibi değerlendirmeler kullanılarak ifade edilir (OECD 2010: 85).

1980 yılından beri her yıl yayınlanan vergi harcamaları raporunun amacı bütçe sürecinin kolaylaştırılmasıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2007: 8). Vergi harcama raporları, dolaylı, dolaysız tüm vergileri içermektedir. Vergi harcama tutarları nakit esaslı vazgeçilen gelir yöntemine göre tahmin edilmektedir. Aile indirimi de Fransa'da vergi harcaması kapsamında değerlendirilmektedir (Mcdonald 2010: 53).

Fransa'da vergi harcamaları raporlarının oluşturulması zorunlu bir uygulamadır. İlgili raporlar Maliye Bakanlığı'nın web sitesi üzerinden kamuoyu ile paylaşılır (Yavuz 2022: 281). Vergi harcamaları raporları, bütçeye dahil olmamakla birlikte bütçeye ek olarak her yıl "Yol ve Araç Değerlendirme" adlı belgede ve Sosyal Sigortalar Yasa Tasarısında paylaşılmaktadır. Her iki rapor da mevcut yıl ve önceki

iki yıl için vergi harcama tutarlarını içermektedir. Maliye bütçe kanunu tasarısı sunumunda; yararlananların sayısı, değerlendirme yöntemi ve güvenilirliği, vergi harcaması oluşumu dolayısıyla ve son değişikliğin gerçekleştiği yıl, bütçe yılı ve önceki iki yıla ait maliyetlerin hükümleri için kanuni dayanakları yer almaktadır. Sosyal Sigortalar Yasa Tasarısında ise, hükmün sunumu, kanuni referansı, oluşturulma yılı, maliyeti, yararlanan sayısı ve hükmün sosyal güvenlik tazminatı olup olmadığına ilişkin bilgiler bulunmaktadır (OECD 2010: 85-86). Aşağıda yer alan Tablo 11'de Fransa'da 2015-2022 yılları arasındaki dönemde vergi harcamalarına ilişkin toplam tutarlar ve gerekçeleri itibarıyla dağılımı yer almaktadır.

Tablo 11: Fransa'da Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2022) (Milyon Euro)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Tarım, gıda, ormancılık ve kırsal işler	2.964	2.884	2.831	2.914	1.843	2.959	2.246	2.482
Resmi kalkınma yardımı	0	1	1	1	0	0	0	0
Gaziler	710	789	751	759	728	745	725	699
Kamu yayıncılığındaki gelişmeler	717	719	757	1.244	1.207	559	629	631
Bölgesel uyum	0	0	0	14.573	14.937	15.400	14.630	14.280
Kültür	456	292	294	315	308	1.107	1.068	1.088
Savunma	60	66	81	110	118	117	119	110
Hükümet eylem departmanı	0	0	0	0	0	0	0	1
Sürdürülebilir ekoloji, kalkınma	2.059	2.976	3.947	4.318	4.283	4.695	4.196	4.634
Ekonomi	16.888	20.555	23.930	28.848	28.165	17.792	17.232	20.005
Bölgesel eşitlik ve barınma	12.539	12.030	12.777	0	0	0	0	0
Devletin mali taahhütleri	5.499	5.180	5.475	5.685	5.065	5.242	5.410	5.805
Okul eğitimi	275	185	180	180	175	175	202	210
Kamu maliyesi ve insan kaynakları yönetimi	66	65	50	60	77	168	176	195
Adalet	30	29	30	40	44	15	16	16
Medya, kitap ve kültürel endüstriler	172	344	476	517	466	892	799	904
Yurtdışı	3.867	3.927	4.041	4.327	4.666	5.382	5.601	6.655
Bölgesel politika	814	872	871	0	0	0	0	0
Araştırma ve yükseköğrenim	6.430	6.301	6.434	7.165	7.281	7.246	7.100	8.298
Yerel makamlarla ilişkiler	8	8	8	8	8	0	0	0
Sağlık	3.267	3.317	3.271	3.375	3.271	981	1.066	1.109
Güvenlik	52	53	57	66	65	68	76	79
Dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği	13.413	13.348	13.928	13.854	14.086	13.069	12.794	11.271
Spor, gençlik ve toplum hayatı	2.621	2.542	2.669	3.045	2.943	2.910	3.044	3.392
İş ve istihdam	9.027	6.892	7.021	8.407	8.457	10.505	8.721	9.570
Toplam	**81.934**	**83.375**	**89.880**	**99.811**	**98.193**	**90.027**	**85.850**	**91.434**

Kaynak: Fransa Maliye Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur. https://www.budget.gouv.fr/rechercher?query=D%C3%89PENSES+FISCALES&field_tags_target_id=&sort_bef_combine=search_api_relevance_DESC&f%5B0%5D=type%3Adocuments (Erişim Tarihi: 27.03.2023)

Tablo 11'de 2015–2022 döneminde vergi harcamaları tutarları, harcamaların yöneldikleri amaçlara göre tasnif edilmiştir. Buna göre; tarım, gıda, ormancılık ve kırsal işler, resmi kalkınma yardımı, gaziler, kamu yayıncılığındaki gelişmeler, bölgesel uyum, kültür, savunma, hükümet eylem departmanı, sürdürülebilir ekoloji, kalkınma, ekonomi, bölgesel eşitlik ve barınma, devletin mali taahhütleri, okul eğitimi, kamu maliyesi ve insan kaynakları yönetimi, adalet, medya, kitap ve kültürel endüstriler, yurtdışı, bölgesel politika, araştırma ve yüksek öğrenim, yerel makamlarla ilişkiler, sağlık, güvenlik, dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği, spor, gençlik ve toplum hayatı, iş ve istihdam başlıkları altında vergi harcamaları tutarları sunulmuştur.

2015-2018 yılları arasında vergi harcaması toplam tutarı artış gösterirken 2019-2021 yıllarında gerilemiş, 2022 yılında ise tekrar yükselmiştir. Nitekim 2015 yılı vergi harcaması tutarı 81.934 milyon euro iken 2016 yılında %1,75 oranında artış göstererek 83.375 milyon euroya ulaşmıştır. 2016 yılına göre 2017 yılında söz konusu tutar %7,80 oranında artış göstererek 89.880 milyon euro seviyesine, 2017 yılına göre 2018 yılında toplam vergi harcaması tutarı %11,05 oranında artış göstererek 99.811 milyon euroya yükselmiştir. Buna karşılık 2019 yılında toplam vergi harcaması tutarı %1,62 oranında azalarak 98.193 milyon euro seviyesine gerilemiştir. 2019 yılına göre 2020 yılı vergi harcaması tutarı %8,32 oranında azalarak 90.027 milyon euro seviyesine ve 2021 yılı toplam vergi harcaması tutarı %4,64 oranında azalarak 85.850 euro seviyesine düşmüştür. 2022 toplam vergi harcaması tutarı ise %6,50 oranında artış göstererek 91.434 milyon euroya ulaşmıştır. En çok vergi harcaması yapılan yıl 99.811 milyon euro ile 2018 yılı olmuştur.

Fransa'da 2015-2022 döneminde vergi harcamalarının en büyük bölümünün ekonomi başlığı altında toplandığı görülmüştür. 2015 yılında ekonomi alanında yapılan vergi harcaması tutarı 16.888 milyon euro iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %21,71 oranında, 2017 yılında %16,42 oranında, 2018 yılında %20,55 oranında artış göstermiştir. Buna karşılık 2019 yılında ise bir önceki yıla göre %2,37 oranında, 2020 yılında %36,83 oranında, 2021 yılında ise %3,15 oranında azalmıştır. 2022 yılında ise vergi harcamaları bir önceki yıla göre %16,09 oranında artış göstererek 20.005 milyon euroya ulaşmıştır. 2015-2022 dönemi içerisinde ekonomi alanında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yılın %21,71 oranıyla 2016 olduğu görülmektedir.

Fransa'da ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarını dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği alanı için yapılan vergi harcamaları takip etmektedir. 2015 yılında dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği alanında yapılan vergi harcamaları tutarı 13.413 milyon euro iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %0,48 oranında azalmıştır. 2017 yılında %4,35 oranında artış gösterirken 2018 yılında %0,53 oranında azalmıştır. 2019 yılında %1,67 oranında artan vergi harcamaları tutarları 2020 yılında %7,22 oranında ve 2021 yılında %2,10 oranında azalmıştır. 2022 yılında ise %11,90 oranında azalarak 11,271 milyon euro seviyesine gerilemiştir. 2015-2022 dönemi içerisinde dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği

alanında yaşanan vergi harcamaları artışının en yüksek olduğu yılın %4,35 oranıyla 2017 olduğu görülmektedir.

Vergi harcamaları içerisinde üçüncü büyük payın ise bölgesel uyum alanına ayrıldığı görülmektedir. 2018 yılında bölgesel uyum alanında yapılan vergi harcamaları tutarı 14.573 milyon euro iken 2019 yılında bir önceki yıla göre %2,50 oranında ve 2020 yılında %3,10 oranında artış göstermiştir. 2021 yılında %5 ve 2022 yılında ise %2,39 oranında azalarak 14.280 milyon euro seviyesine gerilemiştir. 2018-2022 dönemi içerisinde bölgesel uyum alanında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yılın %3,10 oranıyla 2020 yılı olduğu görülmektedir.

Vergi harcamaları tutarları içerisinde dördüncü sırada ise iş ve istihdam sektörü için yapılan vergi harcamaları bulunmaktadır. 2015 yılında iş ve istihdam alanında yapılan vergi harcamaları tutarı 9.027 milyon euro iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %23,65 oranında azalmıştır. 2017 yılında 1,87 oranında, 2018 yılında %19,74 oranında, 2019 yılında %0,59 oranında, 2020 yılında ise %24,22 oranında artış gösterirken, 2021 yılında %16,98 oranında azalmıştır. 2022 yılında ise %9,74 oranında artış göstererek 9.570 milyon euro seviyesine ulaşmıştır. 2015-2022 dönemi içerisinde iş ve istihdam sektöründe yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %24,22 oranıyla 2020 yılı olduğu görülmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 12'de ise Fransa'da 2015-2022 yılları arasındaki dönemde vergi harcaması toplamının gerekçeleri başka deyişle yöneldikleri amaçlar bakımından oransal dağılımı yer almaktadır.

Tablo 12: Fransa'da Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Ortalama
Ekonomi	20,61	24,65	26,62	28,9	28,68	19,76	20,07	21,88	23,9
Dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği	16,37	16,01	15,5	13,88	14,35	14,52	14,9	12,33	14,73
Bölgesel uyum	0	0	0	14,6	15,21	17,11	17,04	15,62	9,95
İş ve istihdam	11,02	8,27	7,81	8,42	8,61	11,67	10,16	10,47	9,55
Araştırma ve yüksek öğrenim	7,85	7,56	7,16	7,18	7,41	8,05	8,27	9,08	7,82
Devletin mali taahhütleri	6,71	6,21	6,09	5,7	5,16	5,82	6,3	6,35	6,04
Bölgesel eşitlik ve barınma	15,3	14,43	14,22	0	0	0	0	0	5,49
Yurtdışı	4,72	4,71	4,5	4,34	4,75	5,98	6,52	7,28	5,35
Sürdürülebilir ekoloji, kalkınma	2,51	3,57	4,39	4,33	4,36	5,22	4,89	5,07	4,29
Spor, gençlik ve toplum hayatı	3,2	3,05	2,97	3,05	3	3,23	3,55	3,71	3,22
Tarım, gıda, ormancılık ve kırsal işler	3,62	3,46	3,15	2,92	1,88	3,29	2,62	2,71	2,96
Sağlık	3,99	3,98	3,64	3,38	3,33	1,09	1,24	1,21	2,73
Kamu yayıncılığındaki gelişmeler	0,88	0,86	0,84	1,25	1,23	0,62	0,73	0,69	0,89
Gaziler	0,87	0,95	0,84	0,76	0,74	0,83	0,84	0,76	0,82
Kültür	0,56	0,35	0,33	0,32	0,31	1,23	1,24	1,19	0,69
Medya, kitap ve kültürel endüstriler	0,21	0,41	0,53	0,52	0,47	0,99	0,93	0,99	0,63
Bölgesel politika	0,99	1,05	0,97	0	0	0	0	0	0,38
Okul eğitimi	0,34	0,22	0,2	0,18	0,18	0,19	0,24	0,23	0,22
Kamu maliyesi ve insan kaynakları yönetimi	0,08	0,08	0,06	0,06	0,08	0,19	0,21	0,21	0,12
Savunma	0,07	0,08	0,09	0,11	0,12	0,13	0,14	0,12	0,11
Güvenlik	0,06	0,06	0,06	0,07	0,07	0,08	0,09	0,09	0,07
Adalet	0,04	0,03	0,03	0,04	0,04	0,02	0,02	0,02	0,03
Yerel makamlarla ilişkiler	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0	0	0	0,01
Resmi kalkınma yardımı	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Hükümet eylem departmanı	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Toplam	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

Kaynak: Tablo 11 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Fransa'da 2015-2022 döneminde yapılmış olan vergi harcamalarının gerekçeleri ya da yöneldikleri amaçlar bakımından dağılımı incelendiğinde; ilk sırada %23,90 oranla ekonominin yer aldığı görülmektedir. Ekonomi alanını %14,73 oranla dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği alanında

yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Üçüncü sırada %9,95 oranla bölgesel uyum alanında yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Bölgesel uyum alanında yapılan vergi harcamalarını ise %9,55 oranla iş ve istihdam alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir.

Fransa'da 2015-2022 döneminde ekonomi alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en fazla vergi harcamasının %28,90 oranında 2018 yılında, en az vergi harcamasının ise %20,07 oranında 2021 yılında yapıldığı görülmektedir. Fransa'da 2015-2022 döneminde dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en fazla vergi harcamasının %16,37 oranında 2015 yılında, en az vergi harcamasının ise %12,33 oranında 2022 yılında yapıldığı görülmektedir. İlgili yıllar için bölgesel uyum alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %17,11 oranında 2020 yılında, en az vergi harcamasının ise %14,60 oranında 2018 yılında yapıldığı görülmektedir. Söz konusu yıllar için iş ve istihdam alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %11,67 oranında 2020 yılında, en az vergi harcamasının ise %7,81 oranında 2017 yılında yapıldığı görülmektedir.

Vergi harcaması tutarlarına göre Fransa'nın sosyal alanda yapılan vergi harcamalarına da yüksek bir pay ayırmış olduğu söylenebilir. Bu durum Fransa'nın sosyal devlet olarak ifade edilmesine olanak tanımaktadır (Erdoğan 2021: 128). Aşağıda yer alan Tablo 13'te Fransa'da 2015-2022 yılları arasındaki dönemde vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri ve GSYH'ye oranla hacmi yer almaktadır.

Tablo 13: Fransa'da Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon Euro)

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Toplam Vergi Harcaması	81.934	83.375	89.880	99.811	98.193	90.027	85.850	91.434
Toplam Vergi Geliri	995.462	1.013.710	1.058.287	1.084.237	1.094.141	1.047.573	1.129.056	-
GSYH	2.198.432	2.234.129	2.297.242	2.363.306	2.437.635	2.310.469	2.500.870	2.642.713
Top Ver. Har. / Top. Ver. Geliri Oranı (%)	**8,23**	**8,22**	**8,49**	**9,21**	**8,97**	**8,59**	**7,60**	-
Top Ver. Har. / GSYH Oranı (%)	**3,73**	**3,73**	**3,91**	**4,22**	**4,03**	**3,90**	**3,43**	**3,46**

Kaynak: OECD verileriyle oluşturulmuştur. https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78524; https://stats.oecd.org/Index.aspx?datasetcode=SNA_TABLE1_ARCHIVE (Erişim Tarihi: 19.04.2023)

Tablo 13'te yer verilen oranlar Fransa'da vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranının 2015 yılında %8,23 iken 2018 yılına kadar genel olarak artış gösterdiğini ve 2018 yılında %9,21'e kadar yükseldikten sonra gerileme trendine girdiği ve 2021 yılında %7,60'a kadar düştüğünü göstermektedir. 2021 yılı vergi harcamalarının toplam tutarı 85.850 milyon eurodur. 2015-2021 döneminde vergi harcamalarının GSYH'ye oranının ise 2015 yılında %3,73 olduğu 2018 yılına kadar artış trendi gösterdiği 2018 yılında %4,22'ye kadar yükselip sonrasında gerildiği görülmüştür. 2021 yılında söz konusu oran %3,46'ya düşmüştür.

3.1.4. İsveç

İsveç'te vergi harcamaları, belirli politika hedeflerini sürdürmek veya vergi sisteminin daha verimli çalışmasını sağlamak için tanımlanmış bir norma göre gelirde azalışa neden olan hükümler, şeklinde tanımlanmıştır (Burton, Stewart 2011: 76).

Vergi harcamalarının tahmini için gelir vergisi, KDV, ÖTV, sosyal güvenlik katkıları, vergi kredileri ve ek vergiler incelenir. İsveç'te vergi harcamaları yerel yönetimler düzeyinde ölçülmemesine karşın merkezi yönetim vergi harcamaları, yerel yönetimin vergi gelirleri üzerinde etkili olabilmektedir. Örnek olarak bireyler için gelir vergisi yerel bir vergidir ve kişiler gelir vergisini belediyeye öder. Fakat belirli bir sınırın üzerindeki vergiler için ise ulusal gelir vergisini de ödemektedirler. Bunun yanında hükümetin hiçbir şekilde vergi almadığı ödemeler de söz konusudur. Bu ödemeler norm kapsamında, merkezi yönetim seviyesinde vergi harcaması olarak ifade edilmektedir. Bu vergi harcamaları merkezi yönetim ve yerel yönetim vergi gelirleri üzerinde etkili olmaktadır (OECD 2010: 121).

İsveç'te vergi harcamaları vazgeçilen gelir yöntemine göre, vergi harcamaları dolayısıyla mükellef davranışlarında ve ekonomik faaliyette değişiklik olmadığı varsayımı altında tahmin edilmektedir (OECD 2010: 121). 1996 yılından bu yana vergi harcamaları raporları düzenli şekilde yayınlanmıştır. 2011 yılında ise vergi harcamalarının bütçeye ek olarak her yıl yayınlanması zorunlu hale getirilmiştir (Şanlı 2023: 35).

Vergi harcamalarının raporlanmasının iki amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki işletmelere ve hane halkına yönelik verilen dolaylı desteğin bütçenin gelir kısmında görünür kılınmasıdır. Bunun yanında vergi harcamalarının, bütçenin harcama kısmındaki desteklerle karşılaştırılabilmesi için harcama alanları belirtilmektedir. Böylece, bütçede destekler arasında önceliklendirme esası sağlanabilmektedir. İkinci amaç ise vergi kurallarındaki yeknesaklık durumunu belirtmektir. Bu durum, verginin alınması için bir standardın oluşturulmasını gerektirir. Yapılan hesaplarda karşılaştırma standardı tek düze vergilendirmeden oluşur. Bu her vergi türünde tek tip vergilendirmeyi ifade eder (Finansdepartementet 2020: 5). İsveç'te tek tip vergilendirmeye dayanan farklı vergi türleri için farklı normlar bulunmaktadır ve farklı vergi gelirleri için farklı vergi oranları kabul edilmektedir. Bu sebeple farklı kaynaklardan

sağlanan gelirler için farklı vergi oranları norm dahilinde kabul edilerek farklılaşan vergi oranları vergi harcaması kapsamına dahil edilmez. Bu doğrultuda yapısal vergi hükümleri norm kapsamında değerlendirilerek vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. İsveç'te vergi harcaması kapsamında değerlendirilemeyen bir gelir vergisi kredisi mevcuttur. Bunun yanında sosyal güvenlik katkı payları, KDV ve ÖTV için de özel norm kabul edilmiştir (OECD, 2010: 121). Bazı mükellefler için ise vergi tahsilatının belirlenmiş olan normdan daha az olması durumunda vergi harcaması ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak, standart oran %25 iken gıda üzerine uygulanan KDV oranın %12 olması vergi harcaması oluşturmaktadır. Standart oran ve gıda üzerindeki %12 olan KDV oranı arasındaki fark matrah ile çarpılarak vergi harcaması hesaplanmaktadır (Erdoğan 2021: 141).

Vergi harcaması raporları Bahar Maliye Politikası Yasa Tasarısı eklerinde ve 1998 yılından itibaren Bütçe Tasarılarında parlamentoya sunulmaktadır (Burton, Stewart 2011: 76). Ancak, vergi harcamaları bütçe sürecine dahil edilmemiştir ve vergi harcamaları ile ilgili resmi bir değerlendirme yapılmamaktadır (Erdoğan 2021: 144). Vergi harcamaları raporunda, verimlilik ya da optimal vergilendirme sebebiyle vergi tekniğine bağlı harcamalar da yer almaktadır (Erdoğan 2021: 144). Aşağıda Tablo 14'te İsveç'te 2015-2022 yılları arasındaki vergi harcamalarına ilişkin tutarlar yer almaktadır.

Tablo 14: İsveç'te Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2022) (Milyon İsveç kronu)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022*
Sağlık, tıbbi ve sosyal bakım	2.020	2.260	2.270	2.440	2.510	2.980	3.130	3.240
Hastalık ve engellilik durumunda sosyal güvenlik	0	0	0	490	460	710	-3.070	-300
Yaşlılıkta sosyal güvenlik	7.510	2.130	2.330	2.340	2.510	3.090	2.950	4.180
Aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik	26.830	27.960	28.850	30.500	32.230	33.600	34.160	36.710
İşgücü piyasası ve çalışma hayatı	27.810	23.090	23.050	24.270	26.200	26.200	44.480	55.610
Kültür, medya ve eğlence	7.680	8.310	7.520	8.860	9.050	7.720	9.930	10.480
Topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatı	29.690	37.680	42.880	35.230	38.000	43.000	49.800	53.010
Bölgesel kalkınma	1.310	1.290	1.140	1.150	1.290	2.530	4.740	4.780
Çevre ve doğanın korunması	310	370	270	930	1.100	1.800	150	270
Enerji	-3.630	-3.330	2.880	2.780	2.300	2.700	2.950	2.920
İletişim	22.750	24.060	25.790	25.580	24.800	22.300	23.090	23.690
Tarımsal faaliyetler ve gıda	1.300	1.630	1.690	1.560	2.000	1.430	1.570	1.640
İşletmeler	30.860	31.760	39.940	43.210	44.000	39.370	41.720	43.970
Vergi tekniği	-5.550	-6.800	-5.780	-12.360	1.370	21.470	-7.220	-18.340
Toplam	**148.890**	**150.410**	**172.830**	**166.980**	**187.820**	**208.900**	**208.380**	**221.860**

(*)2022 yılı verileri tahminidir.

Kaynak: İsveç Maliye Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur. (https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/skrivelse (Erişim Tarihi: 05.04.2023)

Tablo 14'e göre vergi harcamaları tahminleri gerekçelerine göre belirli başlıklar altında tasnif edilmiştir. Buna göre; sağlık, tıbbi ve sosyal bakım, hastalık ve engellilik durumunda sosyal güvenlik, yaşlılıkta sosyal güvenlik, aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik, işgücü piyasası ve çalışma hayatı, kültür, medya ve eğlence, topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatı, bölgesel kalkınma, çevre ve doğanın korunması, enerji, iletişim, tarımsal faaliyetler ve gıda, işletme, vergi tekniği başlıkları altında vergi harcamaları tutarları sunulmuştur.

2015 yılı toplam vergi harcaması tutarı 148.890 milyon İsveç kronu iken 2016 yılında %1,02 oranında artış göstererek 150.410 milyon İsveç kronuna ulaşmıştır. 2017 yılına bakıldığında ise vergi harcamaları bir önceki yıla göre %14,91 oranında artış göstererek 172.830 milyon İsveç kronu seviyesine ulaşmış olduğu görülmektedir. 2018 yılında toplam vergi harcaması tutarı %3,38 oranında azalarak 166.980

milyon İsveç kronu seviyesine gerilemiştir. 2019 yılında toplam vergi harcaması tutarı %12,48 oranında artış göstererek 187.820 milyon İsveç kronuna ve 2020 yılı toplam vergi harcaması tutarı %11,22 oranında artış göstererek 208.900 milyon İsveç kronuna ulaşmıştır. 2021 yılı toplam vergi harcaması tutarı %0,25 oranında azalarak 208.380 milyon İsveç kronu seviyesine gerilemiştir. 2022 yılı toplam vergi harcaması tutarı ise %6,47 oranında artış göstererek 221.860 milyon İsveç kronu seviyesine ulaşmıştır.

İsveç'te 2015-2022 yılı vergi harcamaları tutarlarına göre en büyük pay topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatına aittir. 2015 yılında topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatı alanında yapılan vergi harcamaları tutarı 29.690 milyon İsveç kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %26,91 oranında, 2017 yılında ise %13,80 oranında artış göstermiştir. 2018 yılında %17,84 oranında azalırken 2019 yılından itibaren tekrar artış trendine girmiş ve 2019 yılında %7,86 oranında, 2020 yılında %13,16 oranında ve 2021 yılında %15,81 oranında artış göstermiştir. 2022 yılında ise %6,45 oranında artış göstermesi öngörülerek 53.010 milyon İsveç kronu seviyesine ulaşacağı tahmin edilmiştir. 2015-2022 dönemi içerisinde topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatın alanında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %26,91 oranıyla 2016 yılı olduğu görülmektedir.

İsveç'te topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatına yönelik yapılan vergi harcamalarını işletmelere yönelik yapılan vergi harcamaları tutarları izlemektedir. 2015 yılında işletmelere yönelik yapılan vergi harcamaları tutarı 30.860 milyon İsveç kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %2,92 oranında, 2017 yılında %25,76 oranında, 2018 yılında %8,19 oranında ve 2019 yılında %1,83 oranında artış göstermiştir. 2020 yılında %10,52 oranında azalırken 2021 yılında %5,97 oranında artmıştır. 2022 yılında ise %5,39 oranında artış göstermesi öngörülerek 43.970 milyon İsveç kronu seviyesine ulaşacağı tahmin edilmiştir. 2015-2022 dönemi içerisinde işletmelere yönelik yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %25,76 oranıyla 2017 yılı olduğu görülmektedir.

Vergi harcamaları içerisinde üçüncü büyük payın ise aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanına ayrıldığı görülmektedir. 2015 yılında aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanına yönelik yapılan vergi harcamaları tutarı 26.830 milyon İsveç kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %4,21 oranında, 2017 yılında %3,18 oranında, 2018 yılında %5,72 oranında, 2019 yılında %5,67 oranında, 2020 yılında %4,25 oranında ve 2021 yılında ise %1,67 oranında artış göstermiştir. 2022 yılında ise %7,46 oranında artış göstereceği öngörülerek 36.710 milyon İsveç kronu seviyesine ulaşacağı tahmin edilmiştir. 2015-2022 dönemi içerisinde aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %7,46 oranıyla 2022 yılı olarak öngörülmüştür.

Vergi harcamaları içerisinde dördüncü büyük payın ise işgücü piyasası ve çalışma hayatına ayrıldığı görülmektedir. 2015 yılında işgücü piyasası ve çalışma hayatına yönelik yapılan vergi harcamaları tutarı

27.810 milyon İsveç kronu iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %16,97 oranında ve 2017 yılında ise %0,17 oranında azalmıştır. 2018 yılında %5,29 oranında, 2019 yılında %7,95 oranında artış göstermiştir. 2020 yılı vergi harcamaları tutarı ise 2019 yılında yapılan vergi harcamaları tutarı ile aynıdır. 2021 yılında bir önceki yıla göre %69,77 oranında artış göstermiş olup 2022 yılında ise %25,02 oranında artış göstermesi öngörülerek 55.610 milyon İsveç kronu seviyesine ulaşacağı tahmin edilmiştir. 2015-2022 dönemi içerisinde işgücü piyasası ve çalışma hayatında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %69,77 oranıyla 2021 yılı olduğu görülmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 15 ise İsveç'te 2015-2022 yılları arasındaki dönemde toplam vergi harcaması tutarının gerekçeleri itibarıyla oransal dağılımını ortaya koymaktadır.

Tablo 15: İsveç'te Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022*	Ortalama
Topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatı	19,94	25,05	24,81	21,1	20,23	20,58	23,9	23,89	22,44
İşletmeler	20,73	21,12	23,11	25,88	23,43	18,85	20,02	19,82	21,62
Aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik	18,02	18,59	16,69	18,27	17,16	16,08	16,39	16,55	17,22
İşgücü piyasası ve çalışma hayatı	18,68	15,35	13,34	14,53	13,95	12,54	21,35	25,07	16,85
İletişim	15,28	16	14,92	15,32	13,2	10,67	11,08	10,68	13,39
Kültür, medya ve eğlence	5,16	5,52	4,35	5,31	4,82	3,7	4,77	4,72	4,79
Yaşlılıkta sosyal güvenlik	5,04	1,42	1,35	1,4	1,34	1,48	1,42	1,88	1,92
Sağlık, tıbbi ve sosyal bakım	1,36	1,5	1,31	1,46	1,34	1,43	1,5	1,46	1,42
Bölgesel kalkınma	0,88	0,86	0,66	0,69	0,69	1,21	2,27	2,15	1,18
Tarımsal faaliyetler ve gıda	0,87	1,08	0,98	0,93	1,06	0,68	0,75	0,74	0,89
Enerji	-2,44	-2,21	1,67	1,66	1,22	1,29	1,42	1,32	0,49
Çevre ve doğanın korunması	0,21	0,25	0,16	0,56	0,59	0,86	0,07	0,12	0,35
Hastalık ve engellilik durumunda sosyal güvenlik	0	0	0	0,29	0,24	0,34	-1,47	-0,14	-0,09
Vergi tekniği	-3,73	-4,52	-3,34	-7,4	0,73	10,28	-3,46	-8,27	-2,46
Toplam	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

(*)2022 verileri tahminidir.

Kaynak: Tablo 14 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

İsveç'te 2015-2022 döneminde yapılan vergi harcamalarının gerekçelerine göre dağılımına ilişkin veriler incelendiğinde; ilk sırada %22,44 oranla topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatına yönelik yapılan vergi harcamalarının yer aldığı görülmüştür. Bu alanı %21,62 oranla işletmelere yönelik yapılan

vergi harcamaları izlemektedir. Üçüncü sırada %17,22 oranla aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanında yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanını ise %16,85 oranla işgücü piyasası ve çalışma hayatı alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir.

İsveç'te 2015-2022 dönemi için topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatı alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en fazla vergi harcamasının %25,05 oranında 2016 yılında, en az vergi harcamasının ise %19,94 oranında 2015 yılında yapıldığı görülmektedir. İsveç'te 2015-2022 dönemi için işletmelere yönelik yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en fazla vergi harcamasının %25,88 oranında 2018 yılında, en az vergi harcamasının ise %18,85 oranında 2020 yılında yapıldığı görülmektedir. İlgili yıllar için aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %18,59 oranında 2016 yılında, en az vergi harcamasının ise %16,08 oranında 2020 yılında yapıldığı görülmektedir. Söz konusu yıllar için işgücü piyasası ve çalışma hayatında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %25,07 oranında 2022 yılında yapılması öngörülmüştür. İlgili yıllarda en az vergi harcamasının ise %13,34 oranında 2017 yılında yapıldığı görülmektedir.

Sonuçlara göre İsveç'te konut ve inşaat sektörünü destekleyen vergi harcamalarının yanında sosyal güvenlik sektörüne destek sağlayan vergi harcamaları da büyük orana sahiptir. Aşağıda Tablo 16'da İsveç'te 2015-2022 yılları arasındaki dönemde vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri ve GSYH'ye oranla hacmi yer almaktadır.

Tablo 16: İsveç'te Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon İsveç kronu)

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Toplam Vergi Harcaması	148.890	150.410	172.830	166.980	187.820	208.900	208.380	221.860
Toplam Vergi Geliri	1.816.204	1.946.667	2.039.347	2.113.548	2.162.928	2.132.388	2.321.280	-
GSYH	4.260.470	4.415.031	4.625.094	4.828.306	5.049.619	5.038.538	5.462.040	5.926.336
Top Ver. Har. / Top. Ver. Geliri Oranı (%)	**8,20**	**7,73**	**8,47**	**7,90**	**8,68**	**9,80**	**8,98**	-
Top Ver. Har. / GSYH Oranı (%)	**3,49**	**3,41**	**3,74**	**3,46**	**3,72**	**4,15**	**3,82**	**3,74**

Kaynak: OECD verileriyle oluşturulmuştur. https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78524; https://stats.oecd.org/Index.aspx?datasetcode=SNA_TABLE1_ARCHIVE (Erişim Tarihi: 19.04.2023)

Tablo 16'ya göre vergi harcamalarının toplam tutarının, vergi gelirlerine oranı 2015 yılında %8,20 iken, 2016 yılında %7,73'e düşmüş, 2017 yılında %8,47'ye yükselmiş, 2018 yılında gerileyerek %7,90'a düşmüş, 2019 yılından itibaren artış trendi göstermiş 2019 yılında %8,68'e, 2020 yılında ise %9,80'e yükselmiştir. 2021 yılı vergi harcamalarının toplam tutarı 208.380 milyon İsveç kronudur.

Tablo 16'ya göre vergi harcamalarının toplam tutarının, GSYH'ye oranı ise 2015 yılında %3,49 iken, 2016 yılında %3,41, 2017 yılında %3,74, 2018 yılında %3,46, 2019 yılında %3,72, 2020 yılında %4,15 iken 2021 yılında %3,82 olmuştur. 2022 yılı vergi harcamalarının toplam tutarı 221.860 milyon İsveç kronudur. Bu tutarın GSYH'ye oranı %3,74'tür.

3.2. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi

İdare 1982 Anayasa'sından almış olduğu yetki çerçevesinde vergi harcamalarına yönelik düzenlemeleri gerçekleştirmektedir. Anayasa'nın 'Vergi Ödevi' başlıklı 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına göre *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir"* hükmü söz konusu yetkinin hukuki gerekçesini ifade eder (Saraç 2010: 269).

Türkiye'de vergi harcamalarına ilk defa 2000 yılında yayımlanan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda yer verilmiştir. Ancak burada vergi harcamalarının büyüklüğü ve kapsamına dair bir bilginin olmadığı belirtilerek yalnızca vergi harcamalarının önemi ele alınmıştır (Karaş, Hayrullahoğlu 2021: 96).

Bu plana göre, *"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 açıklama yapılmıştır (Devlet Planlama Teşkilatı 2000: 28).

Daha önce de değinildiği gibi ilk vergi harcamaları raporu 2001 yılında "Vergi Harcamaları 2001 Yılı Raporu" adıyla Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmıştır. Bu raporda vergi türleri ele alınarak nelerin vergi harcaması kapsamında bulunduğu açıklanmıştır. Yani raporda vergi harcaması maliyetleri bulunmamaktadır. Yalnızca vergi harcaması kapsamına alınabilecek unsurlara değinilmiştir. Ayrıca rapor, vergi harcamalarına yönelik resmi bir tanım içermemektedir. Vergi harcamalarına yönelik kanuni dayanak ise 2003 yılında uygulanmaya başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Bu kanun ile vergi harcamalarının hüküm altına alınması sağlanmıştır (Karaş, Hayrullahoğlu 2021: 96).

Vergi harcamaları, mali saydamlık ve şeffaflığın artırılması, vergi sisteminin etkinliğinin ölçülmesi, kaynak dağılımının adil ve verimli olarak sağlanması ve mali yapının güçlendirilmesi ölçütlerine göre

tahmin edilmelidir. Bu sebeple 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre vergi harcamalarının yıllık olarak bütçe kanununa eklenmesi hüküm altına alınmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 12).

5018 sayılı kanunun 18. maddesine *göre "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…"* ekleneceği yönünde hüküm yer almaktadır (KMYKK m.18).

Söz konusu gelişmeler doğrultusunda, 2007 yılında Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi türlerine göre vergi harcamaları büyüklüklerini içeren ilk vergi harcamaları raporu hazırlanmıştır. Bütçe kanunlarına eklenerek 2008-2015 yılları arasında yayınlanan vergi harcamaları raporlarında ise, vergi türlerine göre vergi harcama büyüklüklerine yalnızca toplam olarak yer verilmiştir (Yoruldu 2021: 145). 2016 ve devam eden yıllarda hazırlanan vergi harcamaları raporlarının içeriği ise daha geniş oluşturularak bazı kalemlere yönelik tahmini rakamlara yer verilmiştir. Hala yıllık olarak yayınlanmaya devam eden vergi harcamaları raporları ile vergi harcama tutarları kamuoyu ile paylaşılmaktadır (Karaş, Hayrullahoğlu 2021: 97). Ülkemizde vergi harcamalarına yönelik tahminlerde vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2017: 2).

Son yayınlanan 2022 yılı vergi harcamaları raporuna göre vergi harcamaları *"ekonomik, sosyal ve çevresel amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için tanınan ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar"* şeklinde tanımlamıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 7).

Ülkemizde vergi harcamalarının tanımlaması ve raporlaması üzerine yapılan çalışmalar, dünya ülkelerine kıyasla yenidir. 2021 yılında hazırlanmış olan raporun, vergi harcaması tanımı üzerine ve tahminine yönelik bir bilgi içermemesi bu duruma örnek gösterilebilir. Ülkemizde vergi harcamalarına yönelik yapılan çalışmaların çoğunlukla Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gerçekleştirildiği, daha sonra ise Kurumlar Vergisi, KDV ve ÖTV'de bulunan muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamalar üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir (Göze Kaya, Gülsün 2020: 13). Vergi harcama raporlarının oluşturulmasındaki amaç ise vergi harcamalarının bütçeye yaratmış olduğu maliyet ile ilgili ve vergi harcamalarından yararlananlarla ilgili değerlendirme yapılmasıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 12). Aşağıda yer alan Tablo 17'de Türkiye'de 2015-2022 yılları arasındaki dönemde vergi harcamalarına ilişkin tutarlar yer almaktadır.

Tablo 17: Türkiye'de Gerekçeleri Bakımından Vergi Harcamaları (2015-2021) (Milyon TL)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması	14.957	17.225	25.219	30.351	39.879	66.418	133.016	184.516
İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam	19.591	26.276	30.854	35.982	49.159	47.649	71.609	208.642
Eğitim, kültür, spor ve sanat	117	411	496	597	2.742	2.799	2.390	4.371
Sağlık ve sosyal amaçlı harcamalar	7.322	10.802	11.001	13.204	12.008	17.468	24.257	36.969
Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri	1.605	2.133	2.914	3.509	6.651	9.193	15.089	25.620
Yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi	14.760	14.043	17.506	21.519	30.543	54.917	127.741	195.324
Altyapı, enerji ve ulaştırma	15.556	16.071	22.609	27.218	24.386	24.796	30.522	55.978
Tarıma yönelik vergisel kolaylıklar	3.647	9.777	12.035	14.491	12.405	13.525	18.308	33.848
Toplam	**77.554**	**96.737**	**122.635**	**146.871**	**177.774**	**236.766**	**422.932**	**745.268**

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı verileriyle oluşturulmuştur. https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari, https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim (Erişim Tarihi: 12.04.2023)

Tablo 17'de 2015–2022 yılları için vergi harcamaları tahminleri fonksiyonel bir sınıflandırmaya göre gösterilmektedir. Buna göre; iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam, eğitim, kültür, spor ve sanat, sağlık ve sosyal amaçlı harcamalar, Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri, yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi, altyapı, enerji ve ulaştırma, tarıma yönelik vergisel kolaylıklar başlıkları altında vergi harcamaları tutarları sunulmuştur.

Türkiye'de vergi harcamaları tutarlarının yıllar itibariyle artış gösterdiği izlenmektedir. 2015 yılı toplam vergi harcaması tutarı 77.554 milyon TL iken 2016 yılında %24,73 oranında artış göstererek 96.737 milyon TL'ye ulaşmıştır. 2017 yılına bakıldığında ise vergi harcamaları bir önceki yıla göre %26,77 oranında artış göstererek 122.635 milyon TL seviyesine 2018 yılında toplam vergi harcaması tutarı %19,76 oranında artış göstererek 146.871 milyon TL seviyesine, 2019 yılında %21,05 oranında artış göstererek 177.774 milyon TL'ye, 2020 yılında %33,18 oranında artış göstererek 236.766 milyon TL'ye ve 2021 yılında %78,62 oranında artış göstererek 422.932 milyon TL'ye ulaşmıştır. 2022 yılı toplam vergi harcaması tutarı ise %76,21 oranında artış göstererek 745.268 milyon TL seviyesine ulaşmıştır.

Türkiye'de 2015-2022 yılı vergi harcamaları tutarlarına göre en büyük pay işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik vergi harcamalarına aittir. 2015 yılında söz konusu vergi harcamaları tutarı 19.591 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %34,12 oranında, 2017 yılında %17,42 oranında, 2018 yılında %16,62 oranında ve 2019 yılında %36,62 oranında artış göstermiştir. 2020 yılında ise %3,07 oranında azalırken 2021 yılında %50,28 oranında artış göstermiştir. 2022 yılında ise %191,36 oranında artış göstererek 208.642 milyon TL seviyesine ulaşmıştır. 2015-2022 dönemi içerisinde işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam alanında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %191,36 oranıyla 2022 yılı olduğu görülmektedir.

İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam alanında yapılan vergi harcamalarını ise iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik yapılan vergi harcamaları izlemektedir. 2015 yılında iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik yapılan vergi harcamaları tutarı 14.957 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %15,16 oranında, 2017 yılında %46,41 oranında, 2018 yılında %20,35 oranında, 2019 yılında %31,39 oranında, 2020 yılında %66,55 oranında ve 2021 yılında %100,27 oranında artış göstermiştir. 2022 yılında ise bir önceki yıla göre %38,72 oranında artış göstererek 184.516 milyon TL seviyesine ulaşmıştır.

Vergi harcamaları içerisinde üçüncü büyük payın ise yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesinin sağlanması amacıyla ayrıldığı görülmektedir. 2015 yılında yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesinin sağlanması amacıyla yapılan vergi harcamaları tutarı 14.760 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %4,86 oranında azalmıştır. 2017 yılında %24,66 oranında, 2018 yılında %22,92 oranında, 2019 yılında %41,94 oranında, 2020 yılında %79,80 oranında ve 2021 yılında %132,61 oranında artmıştır. 2022 yılında ise %52,91 oranında artış göstererek 195.324 milyon TL seviyesine ulaşmıştır. 2015-2022 dönemi içerisinde yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesinin sağlanması amacıyla yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %132,61 oranıyla 2021 yılı olduğu görülmektedir.

Dördüncü sırada ise altyapı, enerji ve ulaştırma alanında yapılan vergi harcamaları bulunmaktadır. 2015 yılında altyapı, enerji ve ulaştırma alanında yapılan vergi harcamaları tutarı 15.556 milyon TL iken 2016 yılında bir önceki yıla göre %3,31 oranında, 2017 yılında %40,68 oranında, 2018 yılında %20,39 oranında artış göstermiştir. 2019 yılında %10,40 oranında azalırken 2020 yılında %1,68 oranında artış göstermiştir. 2021 yılında %23,09 oranında artarken 2022 yılında ise %83,40 oranında artış göstererek 55.978 milyon TL seviyesine ulaşmıştır. 2015-2022 dönemi içerisinde altyapı, enerji ve ulaştırma alanında yaşanan vergi harcaması artışının en yüksek olduğu yıl %83,40 oranıyla 2022 yılı olduğu görülmektedir.

Aşağıda yer alan Tablo 18 ise Türkiye'de 2015-2022 yılları arasındaki dönemde toplam vergi harcamalarının gerekçeleri itibarıyla başka deyişle yöneldikleri amaçlar bakımından oransal dağılımını ortaya koymaktadır.

Tablo 18: Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gerekçeleri İtibarıyla Dağılımı (2015-2022) (%)

Gerekçeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Ortalama
İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam	25,26	27,16	25,16	24,5	27,65	20,12	16,93	28	24,35
İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması	19,29	17,81	20,56	20,67	22,43	28,05	31,45	24,76	23,13
Yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi	19,03	14,52	14,27	14,65	17,18	23,19	30,2	26,21	19,91
Altyapı, enerji ve ulaştırma	20,06	16,61	18,44	18,53	13,72	10,47	7,22	7,51	14,07
Sağlık ve sosyal amaçlı harcamalar	9,44	11,17	8,97	8,99	6,75	7,38	5,74	4,96	7,92
Tarıma yönelik vergisel kolaylıklar	4,7	10,11	9,81	9,87	6,98	5,71	4,33	4,54	7,01
Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri	2,07	2,2	2,38	2,39	3,74	3,88	3,57	3,44	2,96
Eğitim, kültür, spor ve sanat	0,15	0,42	0,4	0,41	1,54	1,18	0,57	0,59	0,66
Toplam	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

Kaynak: Tablo 17 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Türkiye'de 2015-2022 dönemi vergi harcamalarının gerekçelerine göre dağılım oranı ortalaması ele alındığında; ilk sırada %24,35 oranla işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam alanında yapılan vergi harcamalarının yer almakta olduğu görülmektedir. Bunu %23,13 ile iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Üçüncü sırada %19,91 oranla yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesinin sağlanması amacıyla yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesinin sağlanması amacıyla yapılan vergi harcamalarını ise %14,07 oranla altyapı, enerji ve ulaştırma alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir.

Türkiye'de 2015-2022 dönemi için işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en fazla vergi harcamasının %28 oranında 2022 yılında, en az vergi harcamasının ise %16,93 oranında 2021 yılında yapıldığı görülmektedir. Türkiye'de 2015-2022 dönemi için iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde; en

fazla vergi harcamasının %31,45 oranında 2021 yılında, en az vergi harcamasının ise %17,81 oranında 2016 yılında yapıldığı görülmektedir. İlgili yıllar için yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesine yönelik yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %30,20 oranında 2021 yılında, en az vergi harcamasının ise %14,27 oranında 2017 yılında yapıldığı görülmektedir. Söz konusu yıllar için altyapı, enerji ve ulaştırma alanında yapılan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı incelendiğinde ise; en fazla vergi harcamasının %18,53 oranında 2018 yılında, en az vergi harcamasının ise %7,22 oranında 2021 yılında yapıldığı görülmektedir.

Bu sonuçlar, Türkiye'de vergi harcamalarının daha çok ekonomik gerekçelere dayalı olduğunu ortaya koymaktadır. Sosyal amaçlı vergi harcamalarının payının ise daha düşük seviyede kaldığı görülmektedir (Erdoğan 2021: 214). Vergi harcamalarının belirli ekonomik hedefler doğrultusunda uygulandığı görülmektedir. Emeklilik, iş dünyasına desteklemek amacıyla sağlanan teşvikler, altyapı, ulaştırma ve enerji alanlarında gerçekleştirilen projeler, tarıma yönelik verilen destekler vergi harcamalarının dağılımı üzerinde etkili olmuştur (Eriçok 2019: 347). Türkiye'de işgücü piyasasının geliştirilmesi, yatırım ve tasarrufların artırılması amacıyla yapılan vergi harcamaları ilk sıralarda iken Ar-Ge faaliyetleri ile eğitim, kültür spor ve sanat faaliyetlerine yönelik yapılan vergi harcamalarının ise son sıralarda yer aldığı görülmektedir. Sağlık ve tarım sektörüne yapılan vergi harcamalarında ise yıldan yıla bir düşüş olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıda yer alan Tablo 19'da Türkiye'de 2015-2022 yılları arasındaki vergi harcamalarının toplam vergi gelirleri ve GSYH'ye oranla hacmine ilişkin bulgular yer almaktadır.

Tablo 19: Türkiye'de Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri ve GSYH'ya Oranla Hacmi (2015-2022) (Milyon TL)

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Toplam Vergi Harcaması	77.554	96.737	122.635	146.871	177.774	236.766	422.932	745.268
Toplam Vergi Geliri	586.722	660.007	773.406	901.485	997.551	1.204.629	1.654.564	-
GSYH	2.350.941	2.626.560	3.133.704	3.758.774	4.311.733	5.048.220	7.248.789	-
Top Ver. Har. / Top. Ver. Geliri Oranı	**13,22%**	**14,66%**	**15,86%**	**16,29%**	**17,82%**	**19,65%**	**25,56%**	-
Top Ver. Har. / GSYH Oranı	**3,30%**	**3,68%**	**3,91%**	**3,91%**	**4,12%**	**4,69%**	**5,83%**	-

Kaynak: OECD verileriyle oluşturulmuştur. (https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78524; https://stats.oecd.org/Index.aspx?datasetcode=SNA_TABLE1_ARCHIVE Erişim Tarihi: 19.04.2023)

Tablo 19'a göre vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı 2015-2021 döneminde sürekli artış göstermiştir. Nitekim 2015 yılında %13,22 iken 2016 yılında %14,66'ya, 2017 yılında %15,86'ya, 2018 yılında %16,29'a, 2019 yılında %17,82'ye, 2020 yılında %19,65'e, 2021 yılında %25,56'ya yükselmiştir. 2022 yılı vergi harcaması tutarı 745.268 milyon TL'dir.

Tablo 19'a göre vergi harcamalarının GSYH'ye oranla hacmi de 2015-2021 döneminde sürekli artış göstermiştir. Söz konusu oran 2015 yılında %3,30 iken 2016 yılında %3,68, 2017 yılında %3,91, 2018 yılında %3,91, 2019 yılında %4,12, 2020 yılında %4,69, 2021 yılında %5,83'tür.

OECD ülkelerinde vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı ortalama %30 seviyesinde iken Türkiye'de bu oran 2006-2016 yılları arasında %6-8 oranında kalmıştır. Bu yıllarda toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranının OECD ortalamasının altında olmasının nedeni vergi harcama hesaplamalarındaki güçlüktür. Fakat 2017 ve 2018 yıllarında toplam vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı %16 düzeyine ulaşmıştır. Söz konusu yıllarda ise OECD ortalamasının altında kalmasının temel nedenleri; damga vergisi, harç vb. istisnaların vergi harcamaları listesinde bulunmaması, stopaj indirimlerinin vergi harcaması olarak değerlendirilmemesi olarak sayılabilir (Özdemir, Topçuoğlu, Kişioğlu 2019: 391). Vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payının 2018 yılında artış göstermesinde 2018 yılının seçim yılı olmasının etkisi bulunmaktadır. Bu durum oy maksimizasyonu sebebiyle vergi harcamalarındaki artış ile açıklanabilmektedir (Yavuz 2022: 256).

3.3. Türkiye ve OECD Ülkelerindeki Vergi Harcamalarının Karşılaştırılması

Seçili OECD ülkelerinde toplam vergi harcamalarının en büyük payını oluşturan ve ilk dört sırada yer alan vergi harcaması türleri karşılaştırma yapmaya olanak sağlamak üzere Tablo 20'de bir araya getirilmiştir. Karşılaştırma daha çok vergi harcamalarının yöneldikleri hedeflerde örtüşme olup olmadığını tespite yöneliktir.

Tablo 20: Seçili OCED Ülkelerinde En Büyük Payı Almış Dört Vergi Harcaması Gerekçesi ve Bunların Toplam Vergi Harcamalarından Aldıkları Payların Karşılaştırması (2015-2022) (%)

	Gerekçeler	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Ort.
ABD	Ticaret ve konut	32,78	35,41	33,34	38,8	38,1	36,43	33,72	35,32	35,49
	Gelir güvenliği	16	14,45	14,88	17,13	21,52	21,86	25	22,29	19,14
	Sağlık	17,24	15,77	15,95	17,01	17,87	18,03	18,51	18,78	17,39
	Eğitim, öğretim, istihdam ve sosyal hizmetler	6,66	6,07	6,55	6,72	6,16	6,16	6,58	7,26	6,52
ALMANYA	Ticari ekonomi (Ulaşım hariç)	60	57,57	56,36	57	54,28	57,38	48,84	44,03*	54,43
	Diğer vergi avantajları	24,76	26,21	27,14	27,11	28,83	26,03	33,29	36,41*	28,72
	Ulaşım	8,62	9,01	8,78	8,76	9,37	8,12	9,51	11,27*	9,18
	Gıda, tarım ve tüketicinin korunması	2,63	2,77	3,57	3,44	3,65	4,15	3,6	3,08*	3,36
FRANSA	Ekonomi	20,61	24,65	26,62	28,9	28,68	19,76	20,07	21,88	23,9
	Dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği	16,37	16,01	15,5	13,88	14,35	14,52	14,9	12,33	14,73
	Bölgesel uyum	0	0	0	14,6	15,21	17,11	17,04	15,62	9,95
	İş ve istihdam	11,02	8,27	7,81	8,42	8,61	11,67	10,16	10,47	9,55
İSVEÇ	Topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatı	19,94	25,05	24,81	21,1	20,23	20,58	23,9	23,89*	22,44
	İşletmeler	20,73	21,12	23,11	25,88	23,43	18,85	20,02	19,82*	21,62
	Aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik	18,02	18,59	16,69	18,27	17,16	16,08	16,39	16,55*	17,22
	İşgücü piyasası ve çalışma hayatı	18,68	15,35	13,34	14,53	13,95	12,54	21,35	25,07*	16,85
TÜRKİYE	İşgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam	25,26	27,16	25,16	24,5	27,65	20,12	16,93	28	24,35
	İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması	19,29	17,81	20,56	20,67	22,43	28,05	31,45	24,76	23,13
	Yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi	19,03	14,52	14,27	14,65	17,18	23,19	30,2	26,21	19,91
	Altyapı, enerji ve ulaştırma	20,06	16,61	18,44	18,53	13,72	10,47	7,22	7,51	14,07

(*) Tahmini tutarlara göre hesaplanmış oranlardır.

Kaynak: Tablo 6, Tablo 9, Tablo 12, Tablo 15, Tablo 18 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Her bir vergi harcaması kaleminin kapsamının ülkeden ülkeye farklılık göstermesi sebebiyle ülkeler arasında vergi harcamalarını karşılaştırma imkânı güçtür. Ancak seçili ülkelerde vergi harcaması kalemlerine ayrılan payın değerlendirmesi yapılarak ülkelerin vergi harcamalarında hangi gerekçelere öncelik verdiği sonucuna ulaşılabilir.

ABD'de vergi harcamaları ile desteklenen alanların başında ticaret ve konut sektörü gelmektedir. İkinci sırada gelir güvenliği alanına yapılan vergi harcamaları gelmektedir. Bu alan engellilik, emeklilik vb. gelir kaybına sebep olan durumlar sebebiyle kişileri tasarrufa yönlendirmek için oluşturulan fonlara devletin vermiş olduğu desteği ifade eder (Demiray 2022: 89). Vergi harcamaları ile en çok destek sağlanan üçüncü alan ise ortalama %17,39 oranla sağlık sektörüdür. Sağlık sektörünü ise ortalama %6,52 oranla eğitim ve sosyal hizmetler alanında sağlanan vergi harcamaları takip eder. Bu sonuç ABD'de ekonomik amacı söz konusu olan vergi harcamalarının yanında sosyal amaçlı vergi harcamalarına da öncelik verildiğini ortaya koymaktadır.

Almanya'da vergi harcamalarının en büyük payı ticari ekonomi alanına yöneliktir. İkinci sırada diğer vergi avantajları başlığı altında toplanan vergi harcamaları gelmekte, üçüncü sırada ulaşım, dördüncü sırada ise gıda ve tarım alanlarına yapılan desteklere yönelik vergi harcamaları gelmektedir. Diğer vergi avantajları kapsamında resmî tatil ve gece çalışmaları için yasal olarak kabul edilen ek ücretlere tanınan vergi muafiyeti yer almaktadır (Subventionsbericht des Bundes 2021: 480)

Fransa'da ilk sırada ekonomik gerekçelerle yapılan vergi harcamaları gelmektedir. Bunu dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Buna göre yeterli imkana sahip olmayan yaşlı, engelli ve bağımlı kişilerin desteklenmesi amaçlanmıştır (Évaluatıons Des Voies Et Moyens 2021:49). Üçüncü sırada bölgesel uyum politikaları gelmektedir. Bölgesel uyuma yönelik yapılan vergi harcamaları ile şehir planlaması, bölgesel iyileştirme, konuta erişim gibi konularda destek verilmektedir (Évaluatıons Des Voies Et Moyens 2021: 66). Vergi harcamalarının dördüncü sıradaki gerekçesi iş ve istihdam alanına destek vermektir.

İsveç'te vergi harcamaları ile desteklenen alanların başında topluluk planlaması, konut arzı ve inşaat sektörü gelmektedir. Bu gerekçeyi işletmelere yönelik yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanında yapılan vergi harcamaları üçüncü sırada yer almaktadır. Bunu işgücü piyasası ve çalışma hayatına yönelik yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Sonuçlara göre İsveç'te konut ve inşaat sektörü ile işgücü piyasasına destek sağlayan vergi harcamalarının yanında sosyal güvenlik sektörünü destekler nitelikte sosyal amaç güden vergi harcamaları uygulamalarının da ön planda olduğu görülmektedir. Vergi harcamalarının belirli sektörler üzerindeki vergi yükünü azaltmasının yanında sosyal güvenlik konusunda sağlanan destekler ile belirli kesimler üzerindeki vergi yükünün de azaltılması amaçlanmıştır.

Tabloya göre Türkiye'de toplam içerisinde en büyük paya sahip olan vergi harcamalarının gerekçeleri; işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam, iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması, yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi ile altyapı, enerji ve ulaştırma olarak sayılabilir. İlgili yıllarda işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdama yönelik

yapılan vergi harcamalarının ortalaması %24,35'tir. İş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasına yönelik yapılan vergi harcamalarının ortalaması %23,13 iken yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi amacıyla yapılan vergi harcamalarının ortalaması %19,91'dir. Altyapı, enerji ve ulaştırma alanlarında yapılan vergi harcamalarının ortalaması ise %14,07'dir. Buna göre Türkiye'de vergi harcamalarının genellikle ekonomik gerekçelerle yapıldığı görülmektedir. Tablo 21'de seçili OECD ülkelerinde 2015-2022 yılları arasındaki vergi harcamalarının GSYH'ye oranları yer almaktadır.

Tablo 21: Seçili OECD Ülkeleri ile Türkiye'de Vergi Harcamalarının GSYH'ya Oranı (2015-2022) (%)

Ülkeler/Yıllar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Ort.
ABD	7,4	8,29	8,31	7,04	6,37	6,14	6,30	-	6,24
FRANSA	3,73	3,73	3,91	4,22	4,03	3,90	3,43	3,46	3,80
İSVEÇ	3,49	3,41	3,74	3,46	3,72	4,15	3,82	3,74*	3,69
TÜRKİYE	3,30	3,68	3,91	3,91	4,12	4,69	5,83	-	3,68
ALMANYA	1,06	1,00	0,94	0,94	0,88	0,86	0,95	0,97*	0,95

(*) Tahmini tutarlara göre hesaplanmış oranlardır.

Kaynak: Tablo 7, Tablo 10, Tablo 13, Tablo 16, Tablo 19 verileri kullanılarak oluşturulmuştur.

Vergi harcama raporları içeriklerinin ve hazırlanma yöntemlerinin farklılığı sebebiyle vergi harcamaları büyüklüklerinin karşılaştırılma imkânı sınırlıdır. Ancak vergi harcamalarının GSYH'ye oranları karşılaştırılabilir (Eriçok 2019: 348). Seçili olan tüm ülkeler için 2022 yılı verilerine ulaşılamaması sebebiyle en son yıl olarak 2021 yılı verileri ve söz konusu yılların ortalaması karşılaştırılacaktır.

Tablo 21'e göre; 2021 yılında vergi harcamalarının GSYH'ye oranının en yüksek olduğu ülke ABD'dir. ABD'de 2021 yılında bu oran %6,30 seviyesindedir. ABD'yi sırasıyla; %5,83 oranında Türkiye, %3,82 oranında İsveç, %3,43 oranında Fransa ve %0,95 oranında Almanya izlemektedir.

Seçili ülkeler arasında Türkiye'nin %5,83 paya sahip olması, son yıllarda Türkiye'nin gerçekleştirmek istediği ekonomik hedefler için vergi harcamalarını önemli ölçüde kullandığını göstermektedir.

Söz konusu yılların ortalamasına bakıldığında %6,24 oran ile ilk sırada bulunan ABD'yi, %3,80 oran ile Fransa, %3,69 oran ile İsveç ve %3,68 oran ile Türkiye takip etmektedir. Son sırada ise %0,95 oran ile Almanya bulunmaktadır. Bu durum seçili diğer OECD ülkelerine kıyasla ABD'de vergi harcamalarının yoğun olarak kullanıldığını ortaya koymaktadır. Seçili ülkeler arasında vergi harcamalarını en az kullanan ülkenin ise Almanya olduğu tespit edilmiştir.

3.4. Seçili OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Covid-19 Sürecinde Uygulanan Vergi Harcamaları

Dünya Sağlık Örgütü'nün (WHO) pandemi olarak tanımladığı Covid-19, yalnız sağlık alanında değil sosyal ve ekonomik alanda da önemli sorunlar ortaya çıkarmıştır. Covid-19 pandemisi sürecinde uygulanan karantina sebebiyle işyerleri çalışamaz duruma gelmiş, üretim ve tüketim seviyesinde düşüşler yaşanmış, ulaşım ile ithalat ve ihracatta kısıtlamalara gidilmiş, tüm bunlar sonucunda ise istihdamda daralma meydana gelmiştir. Covid-19 pandemisi küresel boyutta bir ekonomik krizin temelini hazırlamıştır. Ekonomik ortamda meydana gelen bozulmalar ise vergi mükelleflerinin vergi sorumluluklarını yerine getirmelerinin önünde engel oluşturmuştur. Ekonomik durgunluğun önüne geçilebilmesi için ilk olarak üretim ve istihdamı artıracak önlemler alarak azalan talebi tekrar artırmak amaçlanmıştır. Azalan talep karşısında tüm dünya ülkelerinde sosyal harcamalarda artış sağlanarak vergi borçları ve kredi ödemelerinin süresi ertelenmiştir (Avcı, Yeniçeri 2020: 126).

Çin'in Wuhan şehrinde 2019 yılında ortaya çıkan Covid-19 pandemisi, Çin başta olmak üzere tüm dünya ülkeleri üzerinde etkili olarak ciddi boyutta bir ekonomik daralmaya sebep olmuştur. Dünya Bankası'nın hazırlamış olduğu rapora göre 2020 yılında, genel olarak dünya ekonomisinde %5,2 düzeyinde, Türkiye ekonomisinde ise %3,8 düzeyinde bir daralma olacağı belirtilmiştir. Ekonomik ortamda yaşanan bu durum dünya genelinde vergi toplama potansiyelini olumsuz etkileyerek devlet gelirlerinde ciddi bir azalma ortaya çıkarmıştır. Tasarruf düzeyinin özellikle gelişmekte olan ülkelerde az olması sebebiyle vergi politikalarının büyüme üzerindeki etkisi daha fazla olacaktır (Özcan 2020: 348).

Covid-19 pandemisi birçok ülkede mevcutta var olan işsizlik, gelir dağılımında eşitsizlik, yoksulluk vb. temel ekonomik problemleri daha da artırmıştır (Cengiz, Sürücü 2021: 369). Birçok dünya ekonomisi, tedarikçi ödemelerindeki zorluklar, işyerlerinin kapatılması, işten çıkarmaların yaşanması gibi sorunlar sebebiyle ortaya çıkan nakit akış problemlerini azaltmaya yönelik tedbirler almıştır. Söz konusu bu tedbirlerin pandemiden en çok etkilenen sektör ve mükelleflere yönelik alınması ve bu sektörlerin tüm mükelleflerini kapsaması önemli bir husustur (Cengiz, Sürücü 2021: 372). Covid-19 pandemisi sebebiyle mükelleflerin ve işletmelerin beyanname verme süresini ve vergi ödemelerini erteleme gibi vergisel yükümlülükleri kolaylaştırıcı tedbirler alınmıştır (Özcan 2020: 348).

En büyük ekonomiye sahip olan ABD'de ise Covid-19 pandemisi sebebiyle 1 trilyon dolarlık bir destek paketi oluşturulmuştur. Bu destek paketinin dışında gelir ve kurumlar vergisi kapsamındaki ödemeler 3 ay süreyle ertelenmiştir. Vergi ödemelerinde gecikme sonucu ceza ve faiz oluşmayacağı bildirilmiştir (Güner 2021: 91). Gelir vergisi mükelleflerine son ödeme tarihi 15 Nisan 2020 olan ve 1 milyon USD'yi geçmeyen vergi borçları için 90 gün erteleme imkânı sunulmuştur. Kurumlar vergisi mükelleflerine ise bu tutar 10 milyon USD olarak belirlenmiştir. ABD mali önlem paketlerine yönelik yapmış olduğu

çalışmalarla sağlık siteminde yaşanılan bu sorunun etkilerini hafifletmeye çalışmıştır. Söz konusu vergisel düzenlemeler içerisinde bir kere ile sınırlı olmak üzere bireyler için 250 milyar USD tutarında vergi iadesi imkânı tanınmıştır (Avcı, Yeniçeri 2020: 131).

Almanya da Covid-19 pandemisinden büyük oranda etkilenen ülkelerden birisidir. İşletmelerin kapanması sonucu ortaya çıkan sorunlara karşı ekonomiyi güçlendirmek amacıyla 23 Mart 2020 tarihinde Alman Ekonomik Pazar İstikrar Fonu Yasası'nı kabul etmiştir. Bu fon gelir vergisi kapsamından muaf tutulmuştur. Pandemiden etkilenen mükelleflerin aşağıdaki önlemlerden yararlanabileceği belirtilmiştir (Ulun 2020: 94-95);

- Vergi ön ödemelerinde zorluk yaşayan mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla talepte bulunulması halinde 31 Aralık 2020 tarihine kadar ön ödemelerde ve ticaret vergisinde azaltma imkânı tanınmıştır.
- Bu dönem vergi ödemeleri 31 Aralık 2020 tarihine kadar ertelenmiştir.
- 31 Aralık 2020 tarihine kadar ödenmeyen vergiler nedeniyle herhangi bir tedbir alınmayarak geç ödeme sebebiyle ortaya çıkan ek ücretlerden vazgeçilmiştir.

Fransa da pandemiden yoğun olarak etkilenen ülkelerden birisidir. Bu sebeple salgından dolayı ekonomik durumu bozulan kişiler için 373 milyar dolarlık bir destek paketi oluşturulmuştur. Bununla birlikte mükellefiyeti bulunan kişi ve işletmelere yönelik vergisel tedbirler alınmıştır. Bu tedbirler şu şekildedir (Güner 2021: 92);

- İşini kaybeden kişiler için gelir vergisi ödeme süreleri uzatılmıştır.
- KDV iadesine yönelik süreçte hızlandırma sağlanarak kişilerin ekonomik durumlarının iyileştirilmesine destek verilmesi amaçlanmıştır.
- Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisi ödemeleri için de erteleme olanağı sunulmuştur. Ödemesini yapan mükelleflere ise iade talebinde bulunma hakkı tanınmıştır.
- Pandemi sürecinde ekonomik durumu çok daha kötü olan mükellefler için ise istisnai olarak ödemiş oldukları vergilere yönelik iade imkânı sunulmuştur.

İsveç'te ise pandeminin sebep olduğu işletme zararlarına yönelik 500 milyar İsveç kronu tutarında kredi paketi ve 300 milyar İsveç kronu tutarında ek bütçe oluşturulmuştur. Nisan-Haziran ayları için ise işletmelerin kira ödemelerinin %50'si devlet tarafından karşılanmış ve söz konusu işletmeler için 39 milyar İsveç kronu tutarında bir ek bütçe oluşturulmuştur (Çalışkan, Dayıoğlu Erul 2021: 57). Bunun yanında bir takım vergisel düzenlemeler de mevcuttur (Koç, Yardımcıoğlu 2020: 138-139);

- Ocak-Eylül 2020 döneminde ödenecek olan KDV 12 ay süreyle ertelenmiştir.

- Ocak-Eylül 2020 döneminde üç aylık sosyal güvenlik katkılarının ödemesi ertelenmiştir.
- Ocak-Eylül 2020 döneminde üç ay süreyle maaşlar için ön gelir vergisi ödemeleri ertelenmiştir.
- Geçici olarak sosyal güvenlik katkıları azaltılmıştır.
- Süreç içerisinde zorluk yaşayan sektörlerdeki firmalar özellikle oteller, restoranlar vb. için kiralarda geçici indirim uygulanmıştır.
- 2019 yılında KOBİ'lere ödemiş oldukları geçici vergi için daha sonra ödenmek üzere iade hakkı tanınmıştır.

Türkiye'de Covid-19 pandemisi ile mücadele doğrultusunda vergi harcamaları politika aracı olarak kullanılmıştır. Böylece pandemi sebebiyle ekonomik konjonktürde meydana gelen gerilemeden kişi ve işletmelerin en az seviyede etkilenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda beyanname verme sürelerinde değişiklik sağlamak suretiyle tedbirler alınmıştır. Covid-19 pandemisi sebebiyle mükellef kişi ve kurumların vergisel sorumluluklarını yerine getirememesi durumunda beyanname verme ve vergi ödeme sürelerinde ertelemeler sağlanarak mükellefleri destekleyici önlemler alınmıştır. Bu doğrultuda mükellefler için KDV beyannamesi verme süresi 24 Nisan 2020'ye ertelenmiştir. Pandemiden doğrudan etkilenen sektörlerdeki kişilerin ise VUK'a göre mücbir sebep kapsamında KDV ve stopaj vergisi beyannamesi verme süresi 27 Temmuz 2020'ye ertelenmiştir. Buna bağlı olarak vergi ödemeleri de 6 ay ertelenmiştir (Cengiz, Sürücü 2021: 371).

Türkiye'de Covid-19 pandemisiyle mücadele doğrultusunda alınan diğer önlemler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çalışkan, Dayıoğlu Erul 2021: 48);

- Esnafların ödemiş olduğu anapara ve faizler ertelenmiştir.
- 2021 yılına kadar konaklama vergisinde erteleme yapılmıştır.
- Takibi 90 gün olan gecikmiş kredilerin süresi 180 güne çıkarılmıştır.
- Ekonomik durumu kötüleşen işletmelerin kredi ödemeleri üç ay süre ile ertelenmiştir.
- Turizm sektöründe bulunan tesislerin ödemeleri 6 ay ertelenmiştir.
- Gelir vergisi beyanname verme ve ödemeleri, KDV ve muhtasar ödemeleri ertelenmiştir.
- Pandemiden doğrudan etkilenen sektörlere yönelik vergi sorumluluklarının ertelenmesine öncelik tanınmıştır.

SONUÇ

Devletlerin yapmış olduğu kamu harcamalarının temel finansman kaynağı vergilerdir. Bu vergilendirmenin mali amacını ifade eder. Aynı zamanda devletler vergileri ekonomik ve sosyal düzenin sağlanabilmesi amacıyla da bir araç olarak kullanmaktadır. Bu doğrultuda vergi harcaması kavramı gündeme gelmektedir. Vergi harcamaları gelirin yeniden dağılımı, ekonomik büyüme, yatırımlarda artış sağlama vb. nedenlerle sıklıkla kullanılan vergi politikası araçlarından birisidir. Vergi harcamaları devletlerin ekonomik, sosyal, siyasi, idari ve çeşitli gerekçelerle yasalara dayalı olarak tahsilinden vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade eder. Vergi harcamaları; vergi muafiyeti, vergi istisnası, indirimli vergi oranı ve vergi ertelemesi gibi ayrıcalıklı uygulamaları içermektedir. Vergi harcamaları yoluyla vazgeçilen vergi gelirleri devletler için gelir kaybını ifade ederken, vergileme kapsamı dışında bırakılan belirli mükellef grupları ve belirli sektörler açısından vergi yükünü hafifletmek suretiyle destek sağlamaktadır.

Vergi harcaması kavramı 1960'lı yıllarda ortaya çıkan bir kavramdır. Vergi harcamalarına yönelik ilk çalışmaları yapan ülke Almanya olmakla birlikte vergi harcaması kavramını ilk kullanan ülke ise ABD'dir. Vergi harcamalarının ABD'deki ilk yasal dayanağı olarak, 1974 yılında yürürlüğe giren Bütçe Reform Yasası kabul edilmektedir. 1960'lı yıllardan bu yana Almanya ve ABD'yi takiben gelişmiş birçok ülkede vergi harcamaları raporları hazırlanmış, bütçe eki olarak ya da ayrı bir belge şeklinde kamuoyu ile paylaşılmıştır. Almanya ve Amerika'yı; İspanya, İngiltere, Kanada, Fransa ve Hollanda gibi OECD ülkeleri takip etmiştir.

Bu çalışmada OECD ülkelerinden ABD, Almanya, Fransa, İsveç ve Türkiye'deki vergi harcamaları incelenmiştir. Bu doğrultuda seçili OECD ülkelerinin hepsinde vergi harcamaları vazgeçilen gelir yöntemine göre hesaplanmaktadır. Ele alınan ülkelerin hepsinde vergi harcamaları raporlarının oluşturulması kanuni bir zorunluluktur ve ilgili raporlar her yıl bütçe ekine eklenmektedir. Ancak Türkiye'de vergi harcamaları raporlarının yayınlaması yasal olarak zorunlu değildir. Almanya'da ise vergi sübvansiyonları adıyla oluşturulan raporlar iki yılda bir hazırlanarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

OECD ülkelerinde vergi harcamalarına yönelik çalışmalar 1960'lı yılarda başlamışken Türkiye'de vergi harcaması kavramı 2000'li yılların başında önem kazınmaya başlamıştır ve 2001 yılında ilk vergi harcaması raporu hazırlanmıştır. Vergi harcaması kavramı 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu ile vergi mevzuatında yerini almıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi

Kontrol Kanunu ile vergi harcama kalemleri ve vergi harcama tutarları her yıl bütçeye ek olarak sunulan cetvellerde kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Vergi harcamaları raporlarının oluşturulma gerekçesi ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Bu kapsamda vergi harcamaları raporları; vergi reformlarını şekillendirmek, vergi harcamalarının bütçeye olan maliyetinin tespitini sağlamak, kamu açıklarını gidermek, mali saydamlığı gerçekleştirmek, desteklenen grupların ve sektörlerin tespitini sağlamak gibi gerekçelerle hazırlanmaktadır. Bu sebeple devletler ekonomik ve sosyal hedeflerini gerçekleştirebilmek amacıyla vergi harcamalarını yoğun olarak kullanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergi Kanunu ve Türk vergi sisteminde yer alan diğer vergi kanunlarında muafiyet, istisna ve indirim gibi vergi harcamaları uygulamaları yer almaktadır. Söz konusu vergi harcamaları uygulamaları ile belirli kişi ve kurumlara ayrıcalıklar tanınarak destek sağlanmaktadır. Bu doğrultuda vergi harcamalarının ekonomik kalkınmaya katkıda bulunma, işletmeleri destekleyerek istihdamı artırma, düşük gelirli kesime vergi indirimleri sağlama gibi amaçları bulunmaktadır.

ABD'de 2015-2022 dönemi için gerekçelerine göre yapılan vergi harcamalarının ortalaması incelendiğinde; ilk sırada %35,49 oranla ticaret ve konut sektörü yer aldığı görülmüştür. Ticaret ve konut sektörünü %19,14 oranla gelir güvenliği alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Üçüncü sırada %17,39 oranla sağlık sektöründe yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Sağlık sektörünü ise %6,52 oranla eğitim sektöründe yapılan vergi harcamaları izlemektedir. ABD'de toplam vergi harcamaları içerisinde ticaret ve konut sektörüne, gelir güvenliği alanına, sağlık ve eğitim sektörlerine yönelik yapılan vergi harcamaları önemli bir paya sahiptir. Bu sonuç ABD'de ekonomik gerekçelerle yapılan vergi harcamalarının yanında sosyal gerekçelere dayanan vergi harcamalarına da öncelik verildiğini ortaya koymaktadır.

Almanya'da 2015-2022 döneminde yapılan vergi harcamalarının ortalaması incelendiğinde; ilk sırada %54,43 oranla ticari ekonomi sektörünün yer aldığı görülmüştür. Ticari ekonomi sektörünü %28,72 oranla diğer vergi avantajları alanı izlemektedir. Üçüncü sırada %9,18 oranla ulaşım sektöründe yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Ulaşım sektörünü ise %3,36 oranla gıda, tarım ve tüketicinin korunmasına yönelik yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Almanya'da belirlenen amaçlara ulaşmak için doğrudan teşvik harcamaları vergi harcamalarına kıyasla daha çok kullanılmaktadır. Örneğin; ticari ekonomi sektörü kapsamında yer alan madencilik, enerji verimliliği ve yenilenebilir enerji ile teknoloji sektörleri doğrudan teşvik harcamaları ile desteklenmektedir.

Fransa'da 2015-2022 dönemi için gerekçelerine göre yapılan vergi harcamalarının ortalaması incelendiğinde; ilk sırada %23,90 oranla ekonomi alanı yer almaktadır. Ekonomi alanını %14,73 oranla

dayanışma, entegrasyon ve fırsat eşitliği alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Üçüncü sırada %9,95 oranla bölgesel uyum alanında yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Bölgesel uyum alanında yapılan vergi harcamalarını ise %9,55 oranla iş ve istihdam alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Buna göre Fransa'nın ekonomi alanıyla beraber sosyal alanda yapılan vergi harcamalarına da yüksek bir pay ayırmış olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

İsveç'te 2015-2022 dönemi için gerekçelerine göre yapılan vergi harcamalarının ortalaması incelendiğinde ise; ilk sırada %22,44 oranla topluluk planlaması, konut arzı ve inşaatına yönelik yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Topluluk planlaması, konut arzı ve inşaat alanını %21,62 oranla işletmelere yönelik yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Üçüncü sırada %17,22 oranla aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanında yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Aileler ve çocuklar için sosyal güvenlik alanını ise %16,85 oranla işgücü piyasası ve çalışma hayatı alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Sonuçlara göre İsveç'te konut ve inşaat sektörü ile işgücü piyasasına destek sağlayan vergi harcamalarının yanında sosyal güvenlik sektörünü destekler nitelikte sosyal gerekçelere dayanan vergi harcamaları uygulamalarının da ön planda olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye'de 2015-2022 dönemi için gerekçelerine göre yapılan vergi harcamalarının ortalaması incelediğinde; ilk sırada %24,35 oranla işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam alanında yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Bunu %23,13 oranla ise iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması alanında yapılan vergi harcamaları izlemektedir. Üçüncü sırada %19,91 oranla yurt içi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesinin sağlanması amacıyla yapılan vergi harcamaları yer almaktadır. Dördüncü sırada ise %14,07 oranla altyapı, enerji ve ulaştırma alanında yapılan vergi harcamaları bulunmaktadır. Türkiye'de işgücü piyasasının geliştirilmesi, yatırım ve tasarrufların artırılması amacıyla yapılan vergi harcamaları ilk sıralarda iken AR-GE faaliyetleri ile eğitim, kültür spor ve sanat faaliyetlerine yönelik yapılan vergi harcamaları ise son sıralarda yer almaktadır. Buna göre yapılan vergi harcamaları için daha çok ekonomik gerekçelerin ön planda olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Seçili OECD ülkeleri ve Türkiye'deki vergi harcamalarının GSYH'ye oranları karşılaştırıldığında ilgili yılların ortalamasına göre %6,24 oran ile ilk sırada ABD'nin geldiği, onu %3,80 oran ile Fransa'nın takip ettiği, İsveç'in %3,69 ile üçüncü sırada yer aldığı Türkiye'nin %3,68 oran ile İsveç'i yakından takip ettiği görülmüştür. Son sırada ise %0,95 oran ile Almanya bulunmaktadır. Bu durum seçili diğer OECD ülkelerine kıyasla ABD'de vergi harcamalarının yoğun olarak kullanıldığını ortaya koymaktadır. Söz konusu ülkeler arasında vergi harcamalarını en az kullanan ülkenin ise Almanya olduğu tespit edilmiştir.

Covid-19 pandemisi de birçok ülkede vergi harcamalarının etkin kullanımını gerektirmiştir. Covid-19 pandemisi büyük boyutta ekonomik problemlere yol açmıştır. Dünya genelinde var olan ekonomik durgunluk, işsizlik, yoksulluk gibi problemleri daha da artırmıştır. Devletler ekonomik durgunluğu önleyebilmek adına vergi, kredi ödemelerinde ve beyanname verme sürelerinde ertelemeye gitmiştir. Bu bağlamda vergi harcamaları da müdahale aracı olarak kullanılmıştır.

Sonuç olarak ülkelerin hazırlamış oldukları vergi harcamaları raporları ile vazgeçilen vergi geliri kapsamında hangi gruplara ve hangi faaliyet alanlarına destek verildiği görülmektedir. Türkiye'de ise ilk vergi harcaması raporu 2001 yılında yayınlanmıştır. Ancak bu raporda vergi harcamaları büyüklüklerine yönelik bir veri paylaşılmamıştır. Bu raporun ardından ilk detaylı vergi harcaması raporu 2007 yılında yayınlanmıştır. 2007 yılı raporunu takiben, 2016 yılından 2022 yılına kadar vergi harcamaları raporları kamuoyu ile paylaşılmıştır. Ancak 2019 yılında vergi harcamalarına yönelik herhangi bir raporun yayınlanmadığı görülmüştür. Türkiye'de vergi harcamaları raporları düzensiz olarak yayınlanmaktadır. Ancak mali saydamlık ilkesi gereği ilgili raporların detaylı olarak hazırlanarak her yıl kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir. Vergi harcamaları raporlarının her yıl yayınlanmaması durumunda devletin tahsilinden vazgeçtiği vergi gelirleri kapsamında hangi gruplara, hangi sektörlere ve hangi faaliyet alanlarına, hangi gerekçelerle ve ne büyüklükte destek vermiş olduğu değerlendirilemeyeceği için vergi harcamaları ekonomik etkinsizliğe ve rant kollama faaliyetlerine sebebiyet verecektir.

Son olarak söz konusu vergi harcamaları raporlarının düzenli aralıklarla ve daha anlaşılır olarak yayınlaması kamuoyunun bilgilendirilmesi bakımından önemli bir konudur.

KAYNAKÇA

Acuner, S. (2016), "Genç Girişimcilere Yönelik Kazanç İstisnası", *Vergi Dünyası,* 418: 155-165.

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

Akdoğan, A. (2019), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (14. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

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

Akgül Yılmaz, G. (2013), *Kamu Maliyesi* (4. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aksoy, E. (2017), Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Aydın, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Altay Topcu, B., Sümerli Sarıgül S. (2015), "Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi", *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8/1: 95-110.

Avcı, O., Yeniçeri, H. (2020), "Vergi Sistemlerine Pandemi Ayarı", *Turkish Studies*, 15/6: 123-137.

Biniş, M. (2015), "Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muaflığı", *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 7/1: 52-63.

Biyan, Ö. (2021), "Mali Güç İlkesi Perspektifinden Gayrimenkullerde "Konut" İstisnasının Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu,* 261: 11-20.

Bratić, V. (2006), "Tax Expenditures: A Theoretical Review", *Financial Theory and Practice*, 30/2: 113-127.

Brixi, H. P., Valenduc, C. M. A., Swift, Z. L. (Ed.) (2004), *Tax Expenditures-Shedding Light On Government Spending Through The Tax System Lessons from Developed and Transition Economies Directions In Development*, Washington D. C.: The World Bank.

Buhur, S. (2019), "Vergi Harcaması Kavramı ve Türkiye'deki Durumunun Analizi", *Vergi Dünyası,* 38/ 453: 68-75.

Burtan Doğan, B., Yıldırım H., Aydın, H. İ. (2013), "Türkiye'de Vergi Harcamaları Uygulaması ve Vergileme Adaletine Yansımaları Hakkında Bir Değerlendirme", *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi,* 11/21: 149-167.

Burton, M., Stewart, M. (2011), "Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experince For Civil Society Advocates", U of Melbourne Legal Studies Research Paper. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1864324

Cengiz, V., Sürücü, H. (2021), "Covid-19'un Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Örneği", *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 8/4: 366-380.

Çalışkan, A., Dayıoğlu Erul, R. (2021), "Koronavirüs Krizinden Çıkışta Türkiye'de Alınan Ekonomik Önlemler ve Kamu Politikalarının Önemi, *Vergi Raporu*, 256: 35-58.

Dağ, M., Kılınç, F. (2016), "Esnaf Kavramının Gelir Vergisi Kanunu Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi", 14/28: 249-266

Demiray, M. N. (2022), Türkiye ve Seçilmiş Dünya Ülkelerinde Vergi Harcamaları, Yüksek Lisans Tezi, Sivas, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demirci, Z. (2018), "Uluslararası Vergi Anlaşmaları Kapsamında Kurumlar Vergisi Sorunsalının Değerlendirilmesi" *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 32: 379-393.

Devrim, F, (2002), *Kamu Maliyesine Giriş* (4. Baskı), İzmir: İlkem Basımevi.

Devlet Planlama Teşkilatı (2000), Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 2001 - 2005, DPT: Ankara

Doğanalp, N. (2020), "Vergi Harcamalarının Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği", *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 18: 201-205.

Edizdoğan, N. (1974), Yatırım İndirimi ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.

Egeli, H., Tepe, B. (2015), "Vergi Harcamaları ve Ülke Uygulamaları", *Vergi Raporu*, 193: 9-23.

Erdoğan, U. İ. (2021), Vergi Harcamalarının Etkinlik Analizi, Doktora Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Eriçok, R. E. (2019), "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021", *İstanbul İktisat Dergisi-Istanbul Journal of Economics*, 69: 321-355.

Ferhatoğlu, E. (2005), "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/2: 77-93.

Giray, F. (2002), "Vergi harcamaları: Harcama vergileri açısından analizi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 21/1: 27-52.

Göze Kaya, D., Gülsün F. (2020), "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Seçilmiş Kamu Mali Göstergeleri İçerisinde Yeri", *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 5/3: 8-29.

Güner, K. C. (2021), "Koronavirüs (Covid-19) Pandemisi ve Uygulanan Mali Tedbirlerin Değerlendirilmesi", *Turizm Ekonomi ve İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3/1: 84-95.

Güneş, Ş. (2013), "2012 Yılında Elde Edilen Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi,* 211-218.

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

Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü (2007), Vergi Harcamaları Raporu, Maliye Bakanlığı: Ankara.

Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü (2017), Vergi Harcamaları Raporu, Maliye Bakanlığı: Ankara.

Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü (2018), Vergi Harcamaları Raporu, Maliye Bakanlığı: Ankara.

Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü (2021), Vergi Harcamaları Raporu, Maliye Bakanlığı: Ankara.

Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü (2022), Vergi Harcamaları Raporu, Maliye Bakanlığı: Ankara.

Heady, C. Mansour, M. (2019), "Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management A Guide for Developing Economies", *Fiscal Affairs How-to-Notes*, Fiscal Affairs Department, IMF, 19/01: 1-15.

IMF (2001), *Manual on Fiscal Transparency*, International Monetary Fund Publication Services: Washington, D.C

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

İncel, E. (2022), "GVK Madde 18 Kapsamında Telif Kazancının ve İhtira Beratının (Patentin) Vergilendirilmesi", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 27/1: 283-320.

Karaş, E., Hayrullahoğlu, B. (2021), "Türkiye'de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 44: 91-105.

Katırcı, H., Gökkaya, M. (2014), "Gayrimenkul Sermaye İradında İstisna Uygulamasının Mükellef Aleyhine Sonuç Doğurması Durumunun Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu*, 181: 73-78.

Kayalıdere, G., Özcan Mastar, P. (2012), "Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 17/1: 341-366.

Kılcı Karakuş, K., Karaca, C. (2019), "Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi", *Karabük Üniversitesi 1. Uluslararası İktisat, İşletme ve Sosyal Bilimler Kongresi*, 679-688.

Koca, A. (2013), "Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar", *Vergi Raporu Dergisi*, 163/35: 32-65.

Koç, İ., Yardımcıoğlu, F. (2020), "Covid-19 Pandemi Sürecinde Uygulamaya Konulan Mali Tedbir ve Teşviklerin Karşılaştırmalı Analizi: Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkeleri Karşılaştırması", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 8/2: 123-152.

Koçtürk, O. M. (2006), "Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi,* 13/2: 119-136.

Kulu, B. (2000), "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", *Vergi Dünyası,* 228: 24-31.

Kuştepe, A. (2012), "Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Muaflıklar", *Vergi Raporu*, 151: 28-40.

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

Mehmet, Y. (2011), "Fikri Haklar ve Bunların Telif Kazancı İstisnası Karşısındaki Durumu", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 40: 84-101.

Nadaroğlu, H. (1985), *Kamu Maliyesi Teorisi* (6. Baskı), İstanbul: Beta Yayımları.

OECD, (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris: OECD Publishing

Oktar, S. A. (2016), *Türk Vergi Sistemi* (1. Baskı), İstanbul:Türkmen Kitabevi.

Organ, İ., Çavdar, F. (2012), "Ülke Uygulamaları Işığında Vergi Harcaması Kavramı", *Vergi Dünyası*, 372: 134-143.

Öner, C. (2014), "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63/2: 365-395.

Öner, E. (2011), "Tax Expenditure and The Situation in Turkey", *International Journal of Business and Social Science*, 2/23: 165-170.

Öz, E. (2002), "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1: 11-33.

Özcan, Y. (2020), "COVID-19 Salgınının Vergi Gelirlerine Etkisi", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* 19/37: 342-354.

Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö., Kişioğlu, Ö. F. (2019), "Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi,* 176: 380-405.

Özkara, M. (2004), Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özkara, M. (2005), "4842 Sayılı KanunlaYapılan Düzenlemeler Işığında Yatırım İndirimi Uygulaması ve Ekonomik Etkileri", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 12/1: 153-165.

Öztürk, Z. (2011), Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pamuk, İ. (2010), "Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri", *Vergi Raporu,* 129: 65-75.

Pedük, T. (2005), Dünyada ve Türkiye'de Vergi Harcamaları. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Saraç, Ö. (2010), "Vergi harcamaları ve İktisadi Etkileri", *Maliye Dergisi,* 159: 262-277.

Susam, N. (2017), *Kamu Maliyesi*, (2. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayınları.

Şanlı, F. (2023), Vergi Harcamalarının Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şen, H., Sağbaş, İ. (2020), *Vergi Teorisi ve Politikası* (2. Baskı), Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2019), *Türk Vergi Sistemi* (16.Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2023), *Türk Vergi Sistemi* (20.Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.

Taylar, Y. (2010), "Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12:435-467.

Tekin, A. (2002), "Gelir Vergisi Uygulamasında Menkul Sermaye İradı Kavramı", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7/2: 114-131.

Tekin, A., Gürçam, Ö. S. (2015), "Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 17/2: 139-158.

Ulun, A. B. (2020), "Covid-19 Salgınının Küresel Düzeyde İncelenmesi: Ekonomik Etkiler ve Vergisel Önlemler", *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi,* 2/2: 89-102.

Yavuz, E. (2022), Türkiye'de Vergi Harcamalarının Sosyo-Ekonomik Açıdan İncelenmesi ve Seçilmiş OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması, Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yeşilkaya, S. C., (2017), "Gelir Vergisi Kanunu'nda Esnaf Muaflığı Uygulaması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Raporu,* 220:104-112.

Yoruldu, M. (2021), "Türkiye'de Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi: 2019-2023", *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 65: 139-150.

İnternet Kaynakları

Bundesministerium der Finanzen, (2021), "Subventionsbericht", https://www.bundesfinanzministerium.de/SiteGlobals/Forms/Suche/Servicesuche_Formular.html?showFacetDocType=true&input_=6a7867e0-3a29-4ddf-bcff-8cc8222a6e62&resourceId=1dc43c14-9970-40e4-b720-6ad63e8bb205&folder=%2Fbmf%2FContent%2FDE%2F*&folder=%2Fbmf%2FMonatsberichte%2F*&lang=de&templateQueryString=Subventionsbericht&baseDocType=Audio+Basepage+CallForBids+Event+FAQList+GCJournal+GCPresentation+Interview+JobOffer+Law+News+PBBook+PBHandout+PressRelease+Publication+Speech+Video+Vita&showFacetCategoryThemen=true&pageLocale=de#bmf-navIndex-top.

Finansdepartementet (2022), "Redovisning av Skatteutgifter" https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/skrivelse.

Leachman, M., Grundman, D., Johnson N., (2011), "Promoting State Budget Accountability Through Tax Expenditure Reporting", Center on Budget and Policy Priorities. https://www.novoco.com/sites/default/files/atoms/files/cbpp_promoting_state_budget_accountability_through_tax_expenditure_reporting_051111.pdf

Ministère de L'Economie et des Finances (2023), "Évaluations Des Voies Et Moyens Tome II Les Dépenses Fiscales", https://www.budget.gouv.fr/rechercher?query=D%C3%89PENSES+FISCALES&field_tags_target_id=&sort_bef_combine=search_api_relevance_DESC&f%5B0%5D=type%3Adocuments.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2023), 2023 Yılı Vergi Harcamalarının Kanuni Dayanaklarına İlişkin Liste, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/01/4-2023-Yili-Vergi-Harcamalari-Listesi_2023Butcesi.pdf.

U.S. Department of The Treasury, (2023), “Tax Expenditures”, https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures.

Yıldız, A. M. (2018), “Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi" https://www.corlusmmmodasi.org.tr/fileadmin/user_upload/Haberler/2018-haberleri/Nisan/12.04.2018/kitap.pdf

Kanunlar

193 Sayılı Kanun: 6 Ocak 1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

3065 Sayılı Kanun: 2 Kasım 1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

4691 Sayılı Kanun: 6 Temmuz 2001 tarihli ve 24454 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu.

4760 Sayılı Kanun: 12 Haziran 2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

5018 Sayılı Kanun: 24 Aralık 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

5520 Sayılı Kanun: 21 Haziran 2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

EKLER

EK-1:

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü Maddesinin Birinci Fıkrasına Göre Vergiden İstisna Teslim ve Hizmetler Listesi (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2023);

- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre; deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması ya da işletilmesi alanında faaliyet gösteren mükelleflere yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, söz konusu araçların imal ve inşası ile ilgili hizmetler, bunların onarım ve bakım hizmetleri,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava alanlarında gerçekleştirilen hizmetler,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme faaliyetlerini gerçekleştirenlere yapılan teslim ve hizmetler,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, yatırım teşvik belgesi bulunan kimselerin bu kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamaları,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre, limanlara bağlantılı demiryolu hatları ile limanlar ve hava alanlarının inşası işlerini yürüten ya da söz konusu işleri yaptıran kimseler ile genel bütçeli idarelere söz konusu işlerle ilgili yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (g) bendine göre, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatına teslimi,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre, Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendiyle tarım ve hayvancılık faaliyet alanı için önem arz eden ürünlerden olan gübreler ve bunların hammaddelerinin teslimleri,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (i) bendiyle Türkiye'de yerleşik olmayan yabancı kişi ve kurumlar ile çalışma ya da oturma izniyle yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına işyeri ve konutların ilk teslimleri,

- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (j) bendiyle, organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, enerji tesisleri ile yol yapımına ve bu sitelerdeki işyerlerinin yapımı ile ilgili, oluşturulan işletmelere yapılan mal teslimleri,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (l) bendiyle, Sağlık Bakanlığı tarafından izin verilen kişi veya kurumlar tarafından, Türkiye'de yerleşik bulunmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde sunulan hekimlik, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri,
- İlgili kanun maddesinin birinci fıkrasının (m) bendiyle, teknoloji geliştirme bölgeleri ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde araştırma laboratuvarlarında Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerini gerçekleştirenlere, söz konusu alanda kullanılmak üzere gerçekleştirilen makine ve teçhizat teslimleri.

EK-2:

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci Maddesinin Dördüncü Fıkrasında Sayılı Bulunan Uygulamalar Kapsamında Vergiden İstisna Edilmiş Teslim ve Hizmetler Listesi (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2023);

- İlgili kanun maddesinin ikinci fıkrasının (d) bendine göre; Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki kültür varlıklarının restorasyon vb. projelerinin gerçekleştirilmesi kapsamında yapılacak teslimler,
- İlgili kanun maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre; askerî fabrika, gazino ve müzeler, orduevi ve şubeleri, yatakhaneler, eğitim merkezleri ve askeri kantinlerin kuruluş amaçlarına uygun şekilde gerçekleştirdikleri hizmetler ile bu kurumların GVK'nin 70'inci maddesi kapsamındaki mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (a) bendine göre; GVK kapsamında vergiden muaf esnaf ve kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler tarafından gerçekleştirilen hizmetlerde, içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğindeki kazançlar kapsamındaki hizmetler,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (b) bendine göre; GVK'nin gerçek usulde vergiye tabi bulunmayan çiftçiler ve 66'ncı maddesi kapsamındaki vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından gerçekleştirilecek hizmetler,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendine göre; iktisadi işletme kapsamında bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Millî Eğitim Bakanlığına bağlı bulunan okullarda kantinlerin kiraya verilmesi işlemleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı bulunan hastane, klinik gibi kurumların gerçekleştireceği kiralama işlemleri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (e) bendine göre; Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamında bulunan işlemler, sigorta aracılarının ilgili şirketlere yapmış olduğu sigorta işlemleri ile KVK'nın 4'üncü birinci fıkrasının (1) ve (p) bentlerindeki kurumların kredi sağlama işlemleri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (g) bendine göre; değerli madenler ve taşlar, değerli kağıtlar ile metal, kâğıt, plastik vb. atıkların teslimi,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (h) bendine göre; zirai amaçlı su teslimleri, köy tüzel kişiliklerinin yapmış olduğu içme suyu teslimleri ve arazi ıslahına ait hizmetler,

- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (i) bendine göre; Varlık ve hakların, Türkiye Varlık Fonuna devri ve ilgili şirketler tarafından yönetilmesi şartıyla yapılan hizmetler,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (k) bendine göre; organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin oluşturulması için kurulan işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (m) bendine göre; Bankalar Kanunu'na göre mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (TMSF) teslimi ile bunların TMSF tarafından teslimi, söz konusu fonun devraldığı alacakların tahsili için teminat oluşturan mal ve hakların teslimi,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (n) bendine göre; Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne sunulan haber hizmetler,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (o) bendine göre; gümrük antrepoları, depolama alanları ile gümrük bulunan alanlarda vergisiz satış yapılan işyerlerinin kiralanması hizmetleri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (ö) bendine göre; gümrük antrepoları, depolama alanları ile gümrük bulunan alanlarda ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar için verilen depolama ve terminal hizmetleri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (p) bendine göre; hazine tarafından gerçekleştirilen taşınmaz teslimi ve kiralamaları, kullanma izni ve irtifak hakkı işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen arsa teslimleri, belediye ve il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların satışı ile gerçekleşen devir ve teslimler,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendine göre; en az iki tam yıl süreyle kurumların aktifinde bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı kapsamında gerçekleşen devir ve teslimler, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankalara devri ve teslimleri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (s) bendine göre; engellilerin eğitimleri, günlük yaşamları için üretilmiş araç gereç ve bilgisayar programları teslimleri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (ş) bendine göre; konut finansmanı amacıyla teminat gösterilen ya da ipotek konulan konutun; konut finansman kuruluşlarına, Toplu Konut İdaresi Başkanlığına, ipotek finansmanı kuruluşları veya üçüncü kişilere teslimi,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (t) bendine göre; Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında oluşturulan ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile sanayi

ve Ticaret Bakanlığından ilgili senetlerin alım satım işlemleri konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla yapılan teslimler,

- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (u) bendine göre; her türlü varlık ve hakkın, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile kiralanması ve devralınan kuruma devrinde KDV istisnası,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (v) bendine göre; sigorta tahkim komisyonunun uyuşmazlık çözümüne ilişkin verdiği hizmetler,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (y) bendine göre; finansal kiralama şirketleri tarafından kiracıdan alınıp geriye kiralanan taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere kiralanmaya konu taşınır ve taşınmazların kiralayan kişiye satılması, satan kimselere kiralanması ve devri,
- İlgili kanun maddesinin dördüncü fıkrasının (z) bendine göre; Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan patentli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması veya satışı.

EK-3:

3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanunu Kapsamında Geçici Madde Düzenlemesiyle Vergi Harcaması Kapsamına Alınmış Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna Listesi (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2023);

Geçici Madde 20'ye göre; teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösterenlerin elde ettikleri kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulduğu sürede söz konusu bölgelerde üretmiş oldukları veri yönetimi, internet, oyun, iş uygulamaları, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımına yönelik hizmetlere ilişkin istisna,

- Geçici Madde 28'e göre; 5904 sayılı Kanunun 03/07/2009 yürürlük tarihinden önce bina inşaat ruhsatına sahip olan konut yapı kooperatiflerinin, üyelerine yapacakları konut teslimlerine ilişkin istisna,
- Geçici Madde 29'a göre; Göre Yap-İşlet-Devret modeliyle ya da 3359 sayılı kanun ve 652 sayılı kararname kapsamında kiralama karşılığı yaptırılan projelerde ihale ile görevlendirilen ya da yatırım projesini üstlenenlere bu döneminde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları doğrultusunda sağlanan KDV istisnası,
- Geçici Madde 30'a göre; teşvik belgesi kapsamında yapılacak olan yüksek teknoloji içeren ve büyük ölçekli yatırımlarda inşaat işleri sebebiyle yapılan KDV iadesi,
- Geçici Madde 33'e göre; Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41'inci maddesine göre taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ve söz konusu taşınmazların ilgili kurum tarafından devir ve tesliminde 31/12/2023 tarihine kadar KDV istisnası,
- Geçici Madde 37'e göre; imalat sanayii kapsamında yatırım teşvik belgesi bulunan kimselerin inşaat işleri kapsamında yapmış oldukları mal teslimleri ve hizmet ifalarına 31/12/2025 tarihine kadar KDV istisnası,
- Geçici Madde 38'e göre; Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi doğrultusunda yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnası,
- Geçici Madde 39'a göre; teknoloji geliştirme bölgelerinde, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde, araştırma laboratuvarlarında kullanılmak amacıyla yeni makine alımlarına ilişkin KDV istisnası,
- Geçici Madde 40'a göre; 2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarına, Avrupa Futbol Federasyonları Birliği, futbol kulüpleri ile görevli bulunan tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş

merkezi Türkiye'de bulunmayanlara, söz konusu müsabakalar sebebiyle yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifalarında KDV istisnası,

- Geçici Madde 41'e göre; 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun ek 1'inci maddesine göre yapılan devirlere uygulanan KDV istisnası,
- Geçici Madde 42'ye göre; elektrik motorlu taşıt araçlarının geliştirilmesini desteklemek amacıyla sunulan mühendislik hizmetlerinin 31/12/2023 tarihine kadar KDV istisnası.

EK-4:

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı Kararları Doğrultusunda Vergi Harcamaları Kapsamına Alınan Uygulamaların Listesi (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı 2023);

- BKK 2002/4482'ye[42] göre; havayolu taşımacılığında kullanılan kanunda belirtilen yakıtların ÖTV tutarı sıfır olarak belirlenmiştir.
- BKK 2003/5868'e göre; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı bulunan yük ve yolcu taşımacılığı yapan gemilere, yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine sağlanacak akaryakıt için ÖTV tutarı sıfır olarak belirlenmiştir.
- BKK 2005/8704'e göre; benzin üretiminde kullanılan biyoetanol için ÖTV %2'yi geçmeyecek şekilde eksik hesaplanacaktır. Amaç enerjide dışa bağımlılığın azaltılmasıdır.
- BKK 2006/10798'e göre; ihraç edilecek olan elektrik üretiminde kullanılacak Fuel-Oil teslimine yönelik ÖTV tutarları sıfır olarak belirlenmiştir.
- BKK 2008/14061'e göre; etilen üretiminde kullanılan sıvılaştırılmış petrol gazı üzerinden ÖTV tutarı sıfır olarak uygulanmaktadır.
- BKK 2011/1435'e göre; yol yapımında kullanılan nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin ÖTV tutarı sıfır olarak belirlenmiştir.
- BKK 2013/5595'e göre; Oto biodizel ile harmanlanmış motorin teslimlerinde ÖTV %2'yi geçmeyecek şekilde uygulanacaktır.
- BKK 2014/6881'e göre; aerosol üretiminde kullanılan L.P.G için ÖTV tutarı sıfır olarak belirlenmiştir.
- CK 2019/796'ya göre; ihraç edilen kara taşıtlarının ilk dolum yağları ile akaryakıtlarını ÖTV tutarları sıfır olarak belirlenmiştir.
- CK 2019/1542'ye göre; propilen üretiminde kullanılan propan için ÖTV tutarları sıfır olarak belirlenmiştir.
- CK 2021/3559'a göre; rafineri ve petrokimya tesislerinde üretilerek imalatta kullanılan mallara ilişkin ÖTV tutarı sıfır olarak uygulanmaktadır.

42 4760 sayılı Kanun yürürlüğe girdiği 01/08/2002 tarihinden günümüze kadar bahsi geçen yakıtlar için vergi tutarları Özel Tüketim Vergisi Kanununun Bakanlar Kuruluna vermiş olduğu yetki kapsamında yayımlanan bakanlar kurulu kararları ile uygulanmaktadır.

EK-5:

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7'nci Maddesinde Vergi Harcaması Kapsamında Değerlendirilen Vergiden İstisna Edilen Düzenlemelerin Listesi (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022: 221-224);

- İlgili kanun maddesinin (1/b) bendiyle; (I) sayılı listede bulunan malların, 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi vergiden istisna edilmiştir.
- İlgili kanun maddesinin (2) bendiyle; (II) sayılı listede bulunan kayıt ve tescile tâbi mallardan, engellilik oranı %90 veya daha fazla bulunan engelliler tarafından beş yılda bir kere olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.
- İlgili kanun maddesinin (3/a) bendiyle; (II) sayılı listede bulunan mallardan, uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.
- İlgili kanun maddesinin (3/b) bendiyle; (II) sayılı listede bulunan taşıtların, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.
- İlgili kanun maddesinin (3/c) bendiyle; (II) sayılı listede bulunan mallardan, Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki ilgili tarifelerde belirtilenlerin petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.
- İlgili kanun maddesinin (8) bendiyle; (I) sayılı listede bulunan kayıt ve tescile tabi mallardan, 3713 sayılı kanunun ek 1. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şehit yakınlarının bazı motorlu taşıt alımları vergiden istisna edilmiştir.