

**VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE
AVRUPA BİRLİĞİ UYGULAMASI**

Emrah FERHATOĞLU

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir 2001

**VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE
AVRUPA BİRLİĞİ UYGULAMASI**

Emrah FERHATOĞLU

**Yüksek Lisans Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eylül 2001**

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE AVRUPA BİRLİĞİ UYGULAMASI

Emrah FERHATOĞLU

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2001

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

Devletin çeşitli ekonomik ve sosyal amaçları vardır. Bu amaçlara ulaşmada kullanılan araçlardan birisi kamu harcamalarıdır. 1960'lı yılların sonundan bu yana aynı amaçlara ulaşmada doğrudan kamu harcamaları yerine vergi ayrıcalıklarının kullanılabilmesi sıkça tartışma konusu olmuştur. Bu gibi vergi ayrıcalıklarına vergi harcaması denir.

Vergi harcaması analizi hakkında genel bilgi veren çalışmanın birinci bölümü, vergi harcamasının tarihsel gelişimi, vergi harcamasının tanımı, vergi harcamalarının ekonomik etkileri, arz yönlü iktisat ve vergi harcamaları, vergi harcamalarının maliyeti ve az gelişmiş ülkelerde vergi harcamaları gibi konuları kapsamaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise bazı Avrupa Birliği üyelerindeki vergi harcaması raporlaması standart bir biçimde incelenmiştir: vergi harcamasının altyapısı ve tanımlanması, vergi harcaması raporunun yapısı, vergi harcaması tanımlamasında karşılaşılan güçlükler ve vergi harcaması raporlarının kullanımı.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi harcamaları ve maliyetlerinin incelendiği üçüncü bölümde ise Gelir Vergisi'nde, Kurumlar Vergisi'nde ve Katma Değer Vergisi'ndeki bazı vergi harcamalarına yer verilmiştir.

ABSTRACT

Governments have a variety of economic and social objectives. One instrument to achieve these objectives is public spending. It has often been argued since late 1960's that governments can use tax concessions, as a substitute for direct public spending, to achieve the same objectives. Such tax concessions are referred to as tax expenditure.

Chapter I of this study provides general information of tax expenditure analysing that includes history of tax expenditure concept, definition of tax expenditure, economic effects of tax expenditures, supply side economics and tax expenditures, cost of tax expenditures and tax expenditures in less developed countries.

Chapter II provides a review of tax expenditure reporting in some European Union Members in a standart format is as follows: background and introduction of tax expenditure reporting, structure of tax expenditure report, difficulties in definition of tax expenditure, method of calculation and use of tax expenditure reports.

Chapter III provides a review of tax expenditures and their cost in Turkish Tax System that includes some Tax Expenditures in Personal Income Tax, Corporate Tax and Value Added Tax.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Emrah FERHATOĞLU'nun "Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması" başlıklı tezi **12 Eylül 2001** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk) Anabilim** Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Yrd.Doç.Dr.Elif DAĞDEMİR

Prof/Dr. Onur Zühtü ALTAN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ GENEL ESASLARI

1. Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı	5
2. Vergi Harcaması Kavramının Tanımı.....	6
2.1. Alışılmış Vergi Yapısı	7
2.2. Alışılmış Vergi Yapısından Sapmalar	9
2.2.1. Vergi İstisnaları	9
2.2.2. Vergi Muafiyetleri	10

2.2.3. Alışılmış Vergi Yapısından Diğer Sapmalar.....	11
2.3. Vergi Harcamalarının Tahmini.....	12
3. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri	13
3.1. Kaynak Dağılımına Etkisi	13
3.1.1. Gelir Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamalarının	
Kaynak Dağılımına Etkisi	13
3.1.1.1. Vergi Harcamalarının Çalışma	
İsteği Üzerindeki Etkisi	14
3.1.1.2. Vergi Harcamalarının İşgücü Akışkanlığı	
Üzerindeki Etkisi.....	15
3.1.1.3. Vergi Harcamalarının Mükelleflerin	
Vergiye Karşı Dirençleri Üzerindeki Etkisi	15
3.1.2. Kurumlar Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamalarının	
Kaynak Dağılımına Etkisi	16
3.1.2.1. Sermayenin Akışkanlığı Üzerindeki Etkisi	16
3.1.2.2. Tüketici Refahı Üzerindeki Etkisi.....	16
3.2. Gelir Dağılımına Etkisi.....	18
4. Vergi Harcamaları ve Arz Yönlü İktisat Yaklaşımı.....	19
4.1. Vergi Harcamaları ve Emek Arzı	20
4.2. Vergi Harcamaları ve Tasarruflar	22
4.3. Vergi Harcamaları ve Yatırımlar	24
4.4. Vergi Harcamaları ve Vergi Gelirleri: Laffer Eğrisi.....	26
5. Vergi Harcaması Politikalarının Maliyeti	29
5.1. Hazinesinin Gelir Kaybı.....	29
5.2. Vergi Adaleti ve Vergi İdaresi	30

6. Vergi Harcaması ve Azgelişmiş Ülkeler	31
6.1. Vergi Harcaması Analizlerinin	
Azgelişmiş Ülkelerde Uygulanabilirliği.....	31
6.2. Vergi Harcaması Bütçesinin	
Devlet Bütçesi Sürecine Entegrasyonu.....	32
6.3. Azgelişmiş Ülkelerde Vergi ve Bütçe Politikalarının	
İyileştirilmesi	33

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Harcamasının	
Yasal Dayanağı	36
2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Harcamasının Tanımlanması	39
3. Vergi Harcaması Tanımlamasında	
Kârşılaşılan Güçlükler	41
3.1. Gelir Vergisinde Vergi Tabanı	41
3.1.1. Aile Gelirinin Vergilendirilmesinde	
Uygulanan Yöntemler.....	41
3.1.1.1. Birleştirek Ortak Beyan Yöntemi	41
3.1.1.2. Ayrı Beyan Yöntemi	42
3.1.1.3. Birleştirek Bölme Esasına Dayalı	
Ortak Beyan Yöntemi	42

3.1.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Ailenin Vergilendirilmesi.....	45
3.2. Emeklilik Fonları.....	47
3.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi Arasındaki Entegrasyon.....	48
3.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Entegrasyon Modelleri	48
3.3.1.1. Klasik Metod	49
3.3.1.2. Farklılaştırılmış (Split) Oran Metodu	49
3.3.1.3. Avrupa Kısmi Entegrasyon Metodu.....	49
3.3.1.4. Tam Entegrasyon Modeli	49
3.3.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Entegrasyonu	50
3.4. Emsal Gelir.....	52
3.5. Amortismanlar	53
4. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri.....	54
5. Vergi Harcaması Raporlarının Kullanımı	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI VE MALİYETLERİ

1. Türk Vergi Sistemi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları	64
1.1. Gelir Vergisi Kanunda Yer Alan Vergi Harcamaları.....	64
1.1.1. Muafiyet Hükümleri	64
1.1.1.1. Esnaf Muafliğı	64
1.1.1.2. Diplomat Muafliğı	65

1.1.2. İstisna Hükümleri	65
1.1.2.1. Ücret İstisnası	66
1.1.2.2. Serbest Meslek Kazancı İstisnası	66
1.1.2.3. Gayrimenkul ve Haklarda İstisna.....	67
1.1.2.4. Özel İndirim	68
1.1.2.5. Sakatlık İndirimi.....	68
1.1.2.6. Yatırım İndirimi.....	69
1.1.2.7. Diğer İstisna Hükümleri	72
1.1.3. Mahsup Hükümleri.....	75
1.1.3.1. Talih Oyunları Salonlarına İlişkin Ödenen Vergiler... 76	
1.1.3.2. Vergi Alacağıın Mahsubu	76
1.1.3.3. Diğer Ücret Vergisinin Mahsubu.....	77
1.1.3.4. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu	77
1.1.3.5. Vergi Tevkifatının Mahsubu	78
1.1.3.6. Geçici Vergi.....	79
1.2. Kurumlar Vergisi Kanunda Yer Alan Vergi Harcamaları	80
1.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Muafiyet Hükümleri....	80
1.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna Hükümleri	81
1.2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası	81
1.2.2.2. Risturn İstisnası.....	82
1.2.2.3. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarına	
İlişkin İstisna.....	84
1.2.2.4. Rüçhan Hakkı Satışı ve Emisyon Primi İstisnası.....	84
1.2.2.5. Yatırım İndirimi.....	84

1.2.2.6. Eğitim Sağlık ve Spor Tesislerine İlişkin İstisna	85
1.2.2.7. Turizm Hasılat İstisnası	85
1.2.2.8. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Tek. Hizm. Sağlanan Kazanç İstisnası	85
1.3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları	85
1.3.1. Mal ve Hizmet İhracatı İstisnası	86
1.3.2. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna	88
1.3.3. Taşımacılık İstisnası	88
1.3.4. Diplomatik İstisnalar	88
1.3.5. İthalat İstisnası	89
1.3.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar	89
1.3.6.1. Kültür, Eğitim ve Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar	90
1.3.6.2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar	91
1.3.6.3. Askeri Amaçlı İstisnalar	91
1.3.6.4. Diğer İstisnalar	91
2. Vergi Kanunları Dışındaki Kanunlarda Yer Alan Vergi Harcamaları	92
3. Türk Vergi Sistemi'nde Yer Alan Vergi Harcamalarının Maliyeti	93
3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamalarının Maliyeti	93
3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamalarının Maliyeti	96
3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Vergi Harcamalarının Maliyeti	102
4. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcaması Uygulamasının Değerlendirilmesi	105

SONUÇ	108
EKLER	112
KAYNAKÇA	117

TABLOLAR

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1: Gelir Vergisi Kanunu'nda Mahsup Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti (1997-1999).....	95
Tablo 2: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna ve İndirim Konusu Yapılan Vergi Harcamaları (1997 Yılı).....	97
Tablo 3: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna ve İndirim Konusu Yapılan Vergi Harcamaları (1998 Yılı).....	98
Tablo 4: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna ve İndirim Konusu Yapılan Vergi Harcamaları (1999 Yılı).....	99
Tablo 5: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İstisna, İndirim ve Mahsup Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti (1997 Yılı)	100
Tablo 6: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İstisna, İndirim ve Mahsup Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti (1998 Yılı)	101
Tablo 7: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İstisna, İndirim ve Mahsup Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti (1999 Yılı)	102
Tablo 8: Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Vergi İadesi Biçiminde Yer Alan Vergi Harcamalarının Devlete Maliyeti (1989 - 2000)	104
Tablo 9: Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Vergi İadesi Biçimindeki Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri ve Katma Değer Vergisi Tahsilatına Oranı (1989-2000)	105

ŞEKİLLER

Sayfa

Şekil 1: Vergi Harcamaları ve Tüketici Refahı	17
Şekil 2: Vergi Harcamaları ve Emek Arzı.....	21
Şekil 3: Vergi Harcaması ve Yatırımlar.....	25
Şekil 4: Laffer Eğrisi.....	28

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
Bfr	: Belçika Frankı
BHG	: Avusturya Federal Aile Kanunu
EUROTOM	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
Gld	: Hollanda Guilder i
GSYIH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
SAYE	: Kazandıkça Biriktir Programı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

XIX. yüzyılda devletin vatandaşlar için yapacağı hizmetlere klasik anlamdaki; savunma, emniyet ve adaletin dağıtım hizmetleri yanında ekonomik ve sosyal görevler de yüklenmiştir. Devletin artan bu görevleri, ekonomi içindeki payının da artmasına neden olmuş, özellikle 1970'li yıllarda dünya genelinde kamu sektörünün ülkelerin milli gelirlerinden aldığı pay belirgin bir biçimde artmıştır.

Kamu sektörünün bu şekilde büyümesi, ekonomiden kamu kesimi tarafından çekilen kaynakların ne şekilde kullanıldığının, başka bir ifadeyle kamu harcamalarının nitelik ve nicelik bakımından analizini önemli kılmıştır.

Kamu harcamalarını dar ve geniş anlamda tanımlamak mümkündür. Dar anlamda kamu harcamaları, devletin yaptığı harcamalar toplamının parasal olarak değerlendirilmesi biçiminde tanımlanabilir. Halbuki kamu harcamalarının devlet bütçesinde görünmeyen ve dolaylı olarak devletin harcamalarını etkileyen türleri de vardır. Bu aşamada karşımıza geniş anlamda kamu harcamaları tanımlaması ortaya çıkar. Geniş anlamda kamu harcamaları da devletçe yapılan bütün işlerin maliyetine giren unsurların toplamı olarak tanımlanabilir.

Devlet bütçesinde yer alan harcamalar çeşitli biçimlerde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma türlerinden ekonomik sınıflandırmada kamu harcamaları mal ve hizmet harcamalarına yönlendirilen kamu harcamaları (cari harcamalar ve yatırım harcamaları) ve transfer harcamaları olmak üzere ikiye ayrılır. Geniş anlamda kamu harcamalarının tanımında, devlet bütçesine girmeyen harcamalar da hesaba katıldığında bu sınıflandırma mal ve hizmet alımına yönelik kamu harcamaları, transfer harcamaları ve dolaylı transfer harcamaları olmak üzere yeniden düzenlenebilir.¹

Dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesidir. Söz konusu harcamalar devlet bütçesi yerine, vergi sistemindeki mükelleflerin vergi yüklerini azaltan unsurlar aracılığıyla yapılır. Devletin, toplamaktan vazgeçtiği vergi gelirleri şeklinde ortaya çıkan bu harcama türü vergi harcaması (tax expenditure) olarak bilinir.

Bir harcama, devlet bütçesi aracılığı ile yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde kamu harcamalarını arttıran bir kalem olarak görülür. Harcamanın bu şekilde doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde söz konusu harcama bütçede yer almaz. Bu harcamadan yararlanan bakımından ise değişen bir şey yoktur. Devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi daha az ödeyerek ya da ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır. Dolayısıyla, harcamaların sadece devletin doğrudan yaptığı harcamalar şeklinde alınıp analiz edilmesi gerçeği gösterme açısından doğru bir yaklaşım olmayabilir. Devletin bütçe sistemi içerisinde yaptığı harcamalara vergi harcamaları da eklendiğinde gerçek harcamaların daha yüksek olduğu görülecektir. Bu, vergi harcaması bütçelerinin hazırlanmasını ve bunlara dayanılarak yürürlükteki vergi harcamalarının analizini gerektirir.

¹ Bu şekildeki bir kamu harcaması sınıflandırması için bkz. Bruce F. Davie and Bruce F. Duncombe, **Public Finance** (Holt, Rinehart and Winston, Inc., New York 1972), s. 26.

Devletin vergi sistemi aracılığıyla yaptığı harcamaların bilinmesi ve bu harcamalara ilişkin bir bütçenin hazırlanıp devlet bütçesine ek yapılması, vergi yasalarında yapılacak olan değişikliklerin vergi gelirleri ve ekonomi genelindeki etkilerinin bilinmesi ve doğru kararlar alınması bakımından önemlidir.

Vergi harcamaları, kamu giderlerinin bir türü olmasına rağmen bütçe sistemi içerisindeki harcamalara göre maliyet ve faydalarının hesaplanması, kimlerin ne ölçüde yararlandığının bilinmesi ve izlenmesi daha zordur.

Gelişmiş ülkelerin genelinde vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasıla içindeki payı yıllar boyunca artış göstermiştir. Ancak vergi oranlarında özellikle 1980'lerden itibaren büyük indirimler yapılmıştır. Buna rağmen vergi gelirleri artmıştır. Bunun nedeni, vergi oranlarında indirim yapılırken, vergi tabanının genişletilerek oran düşüşünden kaynaklanan kayıpların telafi edilmesidir.

1980'li yıllarda vergi indirimlerin önem kazanması bu indirimlerin alternatif maliyetlerinin belirlenmesini ve ekonomi geneline olan etkilerinin araştırılmasını gerekli kılmıştır. Bu durum, 1960'lı yıllara dayanan vergi ve bütçe sisteminde yeni bir yaklaşımı temsil eden vergi harcaması raporlarının ve analizlerinin önemini arttırmıştır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde vergi harcaması kavramının kuramsal yapısı; vergi harcaması kavramının tarihçesi, tanımı, ekonomik etkileri, vergi harcaması kavramı ve arz yönlü iktisat yaklaşımı, vergi harcaması politikalarının maliyeti, azgelişmiş ülkelerde vergi harcaması uygulamaları başlıkları ile incelenmiştir.

İkinci bölümde, bazı Avrupa Birliği ülkelerinde vergi harcaması uygulamaları ve uygulamada karşılaşılan güçlükler; vergi harcamalarının yasal dayanağı, birlik ülkelerinde vergi harcamasının tanımlanması, vergi

harcaması tanımlamasında karşılaşılan güçlükler, vergi harcaması hesaplama yöntemleri ve vergi harcaması raporlarının kullanımı başlıkları altında incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi harcamaları ve bu harcamalardan bazılarının devlete maliyeti incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI KAVRAMININ GENEL ESASLARI

1. Vergi Harcaması Kavramının Ortaya Çıkışı

Amerika Birleşik Devletleri, detaylı vergi harcaması bütçesi hazırlayan ilk ülkedir. Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı'nın 1968 yıllık raporu, Amerika Birleşik Devletleri'nin ilk vergi harcaması bütçesini içermiştir. Bu raporda 50 vergi harcaması kalemi yer almıştır. Toplam vergi harcaması tutarı 31,9 milyar dolar, bu harcamaların toplam kamu harcamaları içindeki payı ise %23 olarak tahmin edilmiştir. 1974 yılında da Amerika Birleşik Devletleri Kongresi Bütçe Yasası vergi harcaması kavramını olağan Kongre görüşmelerine tabi olan bütçenin bir parçası yapmıştır. Böylece her yıl, vergi harcamalarını ve tahmini maliyetlerini gösteren bir özel analiz genel bütçeye eklenmeye başlanmıştır.¹ 1974 yılındaki vergi harcaması raporunda diğer Federal Vergilerde de vergi harcaması kalemlerinin olmasına rağmen sadece gelir ve kurumlar vergisindeki vergi harcaması tutarları hesaplanmıştır.

Amerika Birleşik Devletlerini izleyen diğer gelişmiş ülkeler de vergi harcaması bütçelerini benimsemiştir. Nitekim; Kanada, Fransa, İngiltere ve İspanya kendi raporlarını geliştirmiştir. Bu ülkeleri İsveç, Belçika, Avusturya ve Hollanda izlemiştir.

¹ Richard M. Bird and Oliver Oldman, **Taxation in Developing Countries** (Fourth Edition, The Johns Hopkins University Press), s. 203.

2. Vergi Harcaması Kavramının Tanımı

Vergi harcaması kavramı, kendi içerisinde çelişkili bir kavram olarak görünürken vergi toplanması için yapılan giderleri değil, belirli bir ülkenin vergi sistemi ile bütçe uygulamasında yeni bir yaklaşımı ifade eder. Vergi harcamalarını, özel girişimi belirli amaçlar doğrultusunda teşvik etmek için alışılmış vergi yapısı² dışında kalan önlemlere vergi sistemi içerisinde yer verme biçiminde tanımlayabiliriz. Başka bir ifadeyle vergi harcamaları, vergi yükümlülüklerini azaltarak devlet yardımlarının doğrudan bütçe yerine vergi sistemine yönlendirilmesidir.³

Bu anlamda vergi harcaması; teşvik⁴ ve sosyal amaçlar nedeniyle vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet, indirim, vergi erteleme gibi unsurların belli bir dönemdeki kamu gelirlerine olan net etkisidir.⁵

Wolfson'a göre vergi harcaması, gelir vergisinde, vergi sisteminin alışılmış unsurlarından ve oran yapısından sapan, özel sektörü etkilemek (doğrudan harcamalar yoluyla da başarılabilir) için kullanılan tedbirleri temsil eder.⁶

Vergi harcaması kavramının yer aldığı ilk resmi belge olarak kabul edilen 1974 Yılı A.B.D. Kongresi Bütçe Yasası'nda ise "vergi muafiyetleri, istisnaları,

² Vergi harcaması raporlarını vergi politikası alanında yoğun olarak kullanan, gelişmiş ülkelerde bu kavram "Benchmark Tax System" ya da "Normal Structure" olarak ifade edilmektedir. Bazı ülkelerin hukuk kaynaklarında ise "Norm" kavramı kullanılmaktadır. Örneğin Fransa'da, resmi kaynaklarda, alışılmış vergi yapısı "Fransız Vergi Hukuku'nun Genel Esasları" olarak kabul edilmiştir. Bu anlamda, "alışılmış vergi yapısı" kavramı "olması gereken" yani "Norm" ile eş değer sayılmıştır. Bu çalışmada bütün bu kavramların karşılığı olarak "alışılmış vergi yapısı" kavramı kullanılacaktır.

³ Bird and Oldman, *a.g.e.*, s. 203.

⁴ Vergi teşvikleri çeşitli yazarlar tarafından değişik şekillerde tanımlanmaktadır. Haller ve Kauffman'a göre vergi teşviki çeşitli vergilerden kısmi veya tam istisna ve yatırımlar için özel indirim veya hızlandırılmış amortisman uygulamalarını kapsamaktadır. (Ziyaettin Bildirici, **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri** (Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No: 70, Eskişehir 1989), s. 9.)

⁵ Bahattin Kulu, "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", **Vergi Dünyası**, (Sayı 228, Ağustos 2000), s. 24.

⁶ Dirk Wolfson, **Public Finance and Development Strategy** (The Johns Hopkins University Press, Baltimore 1979), s. 197.

ayrıcalıklı vergi oranları ya da vergi ertelemeleri sebebiyle ortaya çıkan vergi kayıpları” şeklinde tanımlanmıştır.⁷

Diğer bir vergi harcaması tanımı ise “alışılmış vergi yapısını” dikkate almaktadır. Bu tanımlamada, vergi sisteminde belirlenmiş yapıdan ayrılma anında vergi harcamaları ortaya çıkar.

Uygulamada, ülkeler alışılmış vergi yapısını dikkate alarak vergi harcaması kavramını tanımlamaktadır. Bu, ilk aşamada, alışılmış vergi yapısının ülkenin vergi idaresi tarafından resmi bir tanımlamasını gerektirir. Daha sonra, uygulama sırasında, vergi idaresi tarafından belirlenen bu yapıdan sapma anında vergi harcamaları ortaya çıkar. Bu çalışmanın son bölümünde, ikinci bölümde incelenen, özellikle vergi harcaması kavramına resmi kayıtlarında yer veren ülkelerde olduğu gibi alışılmış vergi yapısını dikkate alan yaklaşım önerilecektir.

2.1. Alışılmış Vergi Yapısı

Vergi harcaması kavramı altında yatan temel varsayım, bir vergi uygulamasının tipik olarak iki bileşenden meydana gelmesidir. İlk bileşen, bir vergi sisteminin alışılmış yapısını (normal yapısını) meydana getiren hükümlerle ilgilidir. Bu hükümler vergi sisteminin işleyişi bakımından önemlidir. Bunlar, vergi matrahının ve konusunun tespiti, ödeme zamanlarının ve tarifesinin belirlenmesini, muafiyet hadlerinin ve vergilendirme yetkisinin kapsamı ve vergi idaresini kapsar. İkinci bileşen, devletin mali olmayan amaçlarla uyguladığı, vergi sisteminin alışılmış yapısından ayrılan, sapan özel hükümlerden meydana gelir.⁸ Alışılmış yapıdan sapsalar ya da özel hükümler her vergi sisteminde vardır ve yatırımları, tasarrufu, üretimi, ihracatı ya da belirli sosyal gruplara

⁷ Karen M. Benker, “Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole in State Budget Over Sight”, **National Tax Journal**, (Volume XXIX, 1986), s. 403.

⁸ Bird and Oldman, **a.g.e.**, s. 204.

(örneğin alt gelir gruplarına) ya da emeklilere transferler gibi belirli bir ekonomik aktiviteyi özendirmek için kullanılır.⁹

McDaniel ve Surrey, "Tax Expenditures" adlı eserinde alışılmış vergi yapısının altı temel soruya verilebilecek cevaplarla tanımlanabileceğini belirtmiştir.¹⁰

- a) Verginin niteliği itibariyle söz konusu hüküm vergi matrahının belirlenmesi için gerekli mi?
- b) Söz konusu hüküm, vergi mükellefinin belirlenmesi için gerekli mi?
- c) Söz konusu hüküm, genel uygulanabilir oran yapısının bir parçası mı?
- d) Söz konusu hüküm, belirli bir zaman aralığında verginin salınması için gerekli mi?
- e) Söz konusu hüküm, verginin uluslararası işlemlere uygulanması için gerekli mi?
- f) Söz konusu hüküm verginin uygulanması için gerekli mi?

Vergi sistemlerinin gösterdiği farklılıklar nedeniyle bu sorulara verilebilecek cevaplar tartışmalı olabilir. Bununla birlikte vergi uzmanları alışılmış, olması gereken vergi yapısı üzerinde kolayca fikir birliğine varabilmektedirler.¹¹ Bu çerçevede vergi yasalarında belirtilen verginin mükellefi, verginin konusu, verginin matrahı, vergi tarifesi, verginin ödenme zamanı ve vergileme yetkisinin kapsamı gibi verginin temel unsurlarıyla ilgili hükümler bir vergi sisteminin alışılmış yapısını oluşturur.

⁹ Vergi harcamasının tanımı, vergi cezası (tax penalty) kavramının tanımlanmasını gerektirir. Vergi cezası, sosyal ya da kamu düzeni ile ilgili bir amaçla, alışılmış vergi yapısına karşı, ek vergi yükü getiren önlemlerdir. Örneğin rüşvet harcamalarının vergilendirilebilir gelirden mahsubuna izin verilmemesi. (Bird and Oldman, a.g.e., s. 209, Sonnot No:2)

¹⁰ Bird and Oldman, a.g.e., s. 204.

¹¹ Kulu, a.g.e., s. 24.

2.2. Alışılmış Vergi Yapısından Sapmalar

Bir vergi sisteminin alışılmış yapısından ayrılan unsurlar vergi istisnaları, vergi muafiyetleri, indirimler, vergi kredileri, oran indirimleri ve vergi erteleme gibi unsurlardır.

Nelerin vergi harcamasına girip girmediği konusunda çok farklı görüşler olmasına rağmen, vergi harcamalarını alışılmış vergi yapısından sapan hükümler olarak tanımlayan yaklaşıma bazı ayırt edici özellikler eklenebilir. Bunlardan birincisi, vergi ayrıcalığının (alışılmış vergi yapısından sapan unsurun) belli sektör, faaliyet ve mükellefe fayda sağlamasıdır. İkinci olarak alternatif başka araçlarla (transfer harcamaları) başarılacak belli bir amaca hizmet etmesidir. Üçüncü olarak, vergi harcamasına konu edilen vergi, yeterince geniş kapsamlı olmalıdır ki vergi harcamasının değerinin ölçülebilmesi için uygun bir alışılmış yapı, norm belirlenebilsin. Vergi harcamasını ortadan kaldırmanın yasal açıdan mümkün olması da tanıma eklenebilecek bir başka unsurdur.¹²

2.2.1. Vergi İstisnaları

Vergi kanunlarında esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasına istisna denir.¹³

Vergilendirmede, ayırım gözetmeksizin herkesin vergi kapsamına alınmasını öngören kurala genellik kuralı denir.¹⁴ Zamanımızda söz konusu kural her vatandaşın ödeme gücü oranında vergi kapsamına alınması, ödeme gücü zayıf olanların ise vergilendirilmemesi biçiminde ortaya konulmaktadır. Ayrıca günümüz koşulları içerisinde genellik kuralı sadece sosyal adalet

¹² **Vergi Harcamaları – 2001 Yılı** (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ocak 2001, Ankara), s.2.

¹³ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi** (2. Baskı, İstanbul 1976), s. 256.

¹⁴ Nadaroğlu, a.g.e., s. 257.

açısından değil, piyasa rekabeti yönünden de önem taşımaktadır. Bazı kişiler veya tüzel kişiler vergi dışı bırakılmak suretiyle, bunların vergi yükü düşecek ve böylece bunlara devlet eliyle ayrıca bir rekabet üstünlüğü sağlanmış olacaktır.¹⁵ Genellik kuralının klasiklerin ifade ettiği gibi saf olarak uygulanmaması vergi kanunlarında konu veya yükümlüde bazı kısıtlamalar yapmak suretiyle gerçekleştirilir.

2.2.2. Vergi Muafiyetleri

Muafiyet ise, vergi kanunlarında, esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğmasının öngörülmüş olmasına rağmen, belirli kişilerin veya grupların vergi yükümlülüğü dışında tutulmalarını anlatır. Muafiyet de, istisna gibi, tam, kısmî, devamlı ya da geçici olabilir. Yarattıkları sonuç itibariyle istisna ile muafiyet arasında fark yoktur. İkisi de sonuçta vergi borcunun doğmamasına ya da eksik doğmasına neden olur. Ancak, istisna konudan hareket ettiği için objektif, muafiyet ise yükümlüyü esas aldığı için subjektif bir kavramdır.¹⁶

2.2.3. Alışılmış Vergi Yapısından Diğer Sapmalar

İstisna ve muafiyetler dışında vergi borcunu azaltan araçlar da vardır. Bu araçlar istisna ya da muafiyet gibi verginin konusunu ya da mükellefiyetini daraltmak suretiyle vergi borcunu azaltmak yerine; vergi borcunu doğrudan doğruya vergi hesaplama sürecine uygulanarak azaltırlar. Bu önlemlerin başında vergi indirimleri, vergi kredileri, oran indirimi, vergi erteleme ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman gelir.

Vergi indirimi, ekonomik ya da sosyal amaçlarla, belirli vergi konularında, yasaların vergilendirilebilir gelire ulaşabilmek için elde edilen gelirden izin verdiği indirimdir. Vergi indirimleri maliyeti düşürerek ya da kârlılığını artırarak ilgili alanlarda ekonomik faaliyetleri özendirici etkide bulunur.

¹⁵ Aykut Herekman, Kamu Maliyesi “Genel Vergi Kuramı” Cilt II (Ankara 1989), s. 33.

¹⁶ Aynı, s. 257.

Vergi kredisi ise vergiden düşülen tutarlardır. Vergi sistemimizde doğrudan vergiden düşülenler; geçici vergi, stopaj, vergi alacağı gibi uygulamalar olmakla birlikte bunlar bir teşvik olmayıp mahsup niteliğindedirler.¹⁷

Oran indiriminde de bir kısım mükellef ya da iş kolu için indirimli vergi tarifesi uygulanması söz konusudur. Vergi sistemimizde ücret gelirleri için farklı tarife uygulanması bu konuya iyi bir örnektir.¹⁸

Verginin ödenmesinde, ödeme zamanının ertelenmesi ise vergi ertelemesidir.¹⁹ Örneğin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak, ödemeleri gereken gelir ve kurumlar vergisinin bir bölümünün üç yıl süreyle faizsiz olarak ertelenmesi bir vergi harcamasıdır.²⁰

Amortisman, işletme aktifine kayıtlı iktisadi kıymetlerin maliyetlerinin, işletme aktifine girdikleri yılda doğrudan gider yazılması yerine V.U.K.'un ilgili hükümlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda, tespit edilen ve kullanılacakları süre içerisinde aşama aşama itfa edilerek giderleştirilmesi olarak tanımlanabilir.²¹

İşletmenin aktifindeki sabit kıymetler çeşitli amortisman yöntemleriyle amortisman tabi tutulabilmektedir. Ancak bu yöntemlerden bazıları işletmenin sabit kıymetlerindeki gerçek aşınma payından daha büyük bir kısmını gider olarak gelirinden düşme imkanı sağladığından, azalan bakiyeler usulüyle amortisman olarak adlandırılmaktadır.²² Konuya vergi harcaması kavramı açısından bakacak olursak, normal amortisman oranı ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman oranı kullanılarak hesaplanmış amortisman giderleri

¹⁷ Kulu, a.g.e., s. 24.

¹⁸ Aynı, s. 24.

¹⁹ Aynı, s. 25.

²⁰ Mehmet Tahir Ufuk, "Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında Vergi Ertelemesi-I", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (1 Haziran 2000, Sayı:321), s. 107-109.

²¹ Bünyamin Öztürk ve Mustafa Özer, **Dönem Sonu Envanter İşlemleri** (Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2001 Ankara), s. 170.

²² Bildirici, a.g.e., s. 16.

arasındaki fark mükellefe bir vergi avantajı sağlayacak (vergi oranıXamortisman gideri farkı), devlet açısından ise bir gelir kaybı anlamında vergi harcaması olarak nitelendirilecektir.

2.3. Vergi Harcamalarının Tahmini

Bir vergi harcaması raporunda her bir kalemin neden olacağı vergi geliri kaybı belirlenmiş olmalıdır. Bu işlem çok zor olmasına karşılık imkansız da değildir. Ulusal vergi harcaması bütçelerinin hazırlık çalışmalarını yapan uzmanlar bunları tahmin edebilmektedirler. Bu tahminlerin yapılmasında karşılaşılan teknik sorunlar vergi sisteminin ya da bütçe programının değişikliği sonucunun tahmin edilmesi sırasında karşılaşılan sorunlarla aynıdır. Nitekim, dolaysız kamu harcamalarında da, yani, bütçe harcamalarında da bunların kapsamının ve tutarının tahmini gereklidir.²³

Çoğu ülkede vergi kanunlarında yapılan değişikliğe ilişkin olarak bir gelir rakamı hedeflense bile bazı durumlarda veri yetersizliği nedeniyle bu tahmin çok zor yapılır. Vergi harcaması tahminleri yapılırken diğer kamu harcaması tahminlerinde kullanılan tekniklerden faydalanılır. Bu nedenle vergi harcamasında kullanılan yöntemle yöneltilen eleştirilerle, gerçekte, devletin kamu harcamalarının tahmininde kullandığı teknikler hedef alınır.²⁴

Vergi harcaması ve doğrudan kamu harcaması tahminlerine ulaşmada iki aşamalı bir yol kullanılır. İlk aşama, genellikle ilk düzen tahminleri²⁵ (first – order estimates) olarak adlandırılır. Bu aşamada, var olan gelir çerçevesi gösterilir ve herhangi bir değişikliğin doğrudan etkisi tahmin edilir. Örneğin, vergilendirilebilir gelirin 10.000 Birim ve vergi oranının %50 olduğu durumda, vergilendirilebilir gelirin %40'nın vergiden istisna olduğu varsayılın. Bu durumda mükellefin vergi

²³ Bird and Oldman, a.g.e.,s. 205.

²⁴ Aynı, s. 205.

²⁵ Bu kavram, yeni bir vergi harcaması uygulaması ya da var olan bir uygulamanın değiştirilmesi durumunda bu değişikliğin ilk etkilerinin tahminini ifade eder. Vergi harcamalarıyla ilgili bir değişikliğin ilk etkisi vergi gelirleri üzerinde gözlenecektir. Bu nedenle ilk düzen tahminleri bir vergi harcaması uygulaması değişikliğinden sonra vergi gelirlerinde meydana gelen değişimin tahminini içerdiğinden "ilk etki tahminleri" olarak da nitelendirilebilir.

yükümlülüğünün %20 (2.000 Birim) oranında azalacağı bir gerçektir. Devlet açısından da vergi harcaması nedeniyle yüklenilen gelir kaybı %20'dir. Vergi harcaması tahminlerindeki ikinci aşama ise istisna ile vergi sisteminde yapılan değişikliğin ekonomi üzerindeki etkisi ile ilgilidir. Genel bir tahmin, değişikliğin ekonomiye etkileri bakımından karışık spekülasyonların oluşmasına yol açar. Bundan dolayı, uzmanlar genellikle sadece ilk düzen tahminlerine ağırlık verir. Başka bir ifadeyle, uzmanların yapmış olduğu tahminler, yapılan değişikliğin vergi sistemi üzerindeki etkisini (gelir kaybını tahminini) kapsar. Aynı şekilde, doğrudan kamu harcamalarındaki bir değişikliğin tahmini bu değişikliklerin ilk sonuçlarını yansıtır.²⁶

3. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri

3.1. Kaynak Dağılımına Etkisi

Vergi harcamalarının kaynak dağılımına etkileri gelir ve kurumlar vergisi açısından ayrı ayrı incelenecektir.

3.1.1. Gelir Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamalarının Kaynak Dağılımına Etkisi

Gelir vergisi kapsamındaki vergi harcaması kalemlerinin arttırılması ve bu yolla mükellefin alt gelir dilimlerine geçmesi durumunda ekonomideki kaynak dağılımı etkilenecektir. Bunun ilk etkisi çalışma arzusu üzerine, iş gücünün akışkanlığı üzerinde ve vergiden kaçınma üzerinde görülecektir. Ancak bunların yanında belirli iş kollarındaki talep düzeyi de etkilenir.

Çoğu durumda, belirli alanlara tahsis edilen vergi harcamalarının ekonominin diğer kesimlerini de etkilemesi kaçınılmazdır. Bu konuya

²⁶ Aynı, s. 205.

gayrimenkul kredi faizlerini vergilendirilebilir gelirden düşülmesine izin veren bir vergi harcaması uygulaması iyi bir örnek olacaktır. Bu politikanın ilk etkisi, gayrimenkul edinme maliyetlerinin azalmasıdır. Örneğin, mükellefin aylık kredi ödemesi 1.200 Birim olsun. Bu ödemenin 1.000 Birimi de kredi faizi ödemesi kabul edilsin. Bu durumda mükellef, yıllık matrahından 12.000 Birim indirebilecektir. Eğer mükellefe uygulanan ortalama vergi oranı %25 ise vergi mükellefiyeti %25 oranında azalacaktır. Uygulanan vergi politikasıyla mükellefin vergi borcunda bir düşme gözlenirken, kredi faizleri de bundan doğrudan etkilenecektir. Gayrimenkul edinme maliyetlerindeki düşüşten dolayı inşaat sektöründe talep artacak, emlak ofisleri ve kredi kurumları da bundan doğrudan etkilenebilecektir.²⁷

Gayrimenkul kredi faizlerindeki daha fazla vergi harcaması eğitim, sağlık ve savunma alanlarına daha az kaynak ayrılması anlamına gelir. Bunun nedeni ise kaynakların kıt olması ve vergi harcaması politikasının da alternatif maliyetinin olmasıdır.²⁸ Aynı şekilde, savunma sektörüne yönelik vergi harcamalarındaki artış, diğer sektörlerle (eğitim, sağlık, tarım, madencilik, çevre düzenleme ve konut inşaatı gibi) yönelen kaynak miktarının azalması pahasına gerçekleştirilecektir.

3.1.1.1. Vergi Harcamalarının Çalışma İsteği Üzerindeki Etkisi

Gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamaları çalışma isteği üzerinde iki çeşit etki ile kendisini gösterir: bunlardan birincisi gelir etkisi (income effect), ikincisi ise ikâme etkisi (substitution effect) dir.

Vergi harcamalarının çalışma isteği üzerindeki etkisi Vergi Harcamaları ve Emek Arzı başlığı altında ayrıntılı olarak incelenecektir.

²⁷ Michael L. Marlow, **Public Finance** (The Drydan Press, 1995), s.425.

²⁸ Aynı, s. 430.

3.1.1.2. Vergi Harcamalarının İşgücü Akışkanlığı Üzerindeki Etkisi

Gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamaları çeşitli meslekler arasında işgücünün oransal arzını değiştirerek iş gücünün daha akışkan olmasına neden olabilir. Örneğin, birey (A)'nın çalıştığı alanda vergi harcamaları vergilendirilebilir geliri %15 oranında azaltmaktadır. Aynı ücret düzeyinin geçerli olduğu bir başka alanda çalışan birey (C) ise ancak %10 vergi harcamasından istifade etmektedir. Bu durumda vergi harcaması nedeniyle (C)'nin işkolundan (A)'nın işkoluna doğru bir işgücü arzı olacaktır. Böylece vergi harcaması aracılığıyla işgücünü arzu edilen işkoluna yönlendirebilmek mümkün olabilecektir.

3.1.1.3. Vergi Harcamalarının Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençleri Üzerindeki Etkisi

Gelir vergisinin artanoranlı tarifesi dikleştikçe ya da gelir arttığı zaman vergi oranı daha hızlı bir biçimde artıktça, mükelleflerin vergiye karşı direnci giderek artar. Mükellefin artanoranlı vergilemeye karşı direnci²⁹ genellikle kayıt dışına geçme, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma biçimlerine dönüşmektedir. Her üç durumda da, vergi matrahı da aşınmaya³⁰ maruz kalır.³¹ Artanoranlı bir tarifeye sahip gelir vergisi kapsamındaki bir vergi harcaması ise vergilendirilebilir geliri azaltarak mükellefin daha düşük oranlarla vergilendirildiği

²⁹ Konulan herhangi bir vergi, bu vergiyi ödemek zorunda olan kişide bu yükten kurtulma arzusu yaratır. Bu durumda yapılabilecek şeylerden birincisi, vergi matrahının daraltılması ya da yok edilmesi yoluyla vergiyi hiç ödememeye ya da daha az ödemeye çalışmaktır. Mükellefin bu gayretinde başarılı olması durumunda devletin vergiden sağlayacağı gelir azalmakta ya da tümüyle ortadan kalkmaktadır. Diğer taraftan, bu çabalara rağmen, vergiyi ödemek zorunda kalan mükellef, bu kez çeşitli yollarla verginin yükünü üzerinden atma yoluna gidecektir (verginin yansıtılmaya çalışılması, amortismanı ve kapitilasyonu). Bu durumda vergi matrahında bir daralma ya da matrahın tümü yok olması söz konusu değildir. (Bilal Doğan, "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Psikolojik Tutumun Sonuçları", **Vergi Raporu Dergisi**, (Vergi Kontrol Memurları Derneği Yayınları, Yıl: 1, Sayı: 6, Eylül 1999), s. 14.

³⁰ Vergi aşınması (erezyonu), vergi harcamaları, yasal boşluklar vb. nedenlerle vergi hasılatındaki azalmayı ifade eder. (Fatih Saraçoğlu, "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, (2/2000), s. 80)

³¹ Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi** (Alkım Yayınları, İstanbul 1998), s. 235.

gelir dilimlerinde yer almasını sağlar. Dikkat edilecek olursa, artanoranlılık sebebiyle ödenecek vergi miktarı oransal olarak vergilendirilebilir gelirden -sert bir tarifenin söz konusu olması varsayımı altında- daha hızlı bir şekilde azalacaktır. Bu, mükellefin vergilemeye karşı direncini azaltacak, başka bir ifadeyle kayıt dışına geçme, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarına daha az başvurmasına neden olacaktır.

3.1.2. Kurumlar Vergisi Kapsamındaki Vergi Harcamalarının Kaynak Dağılımına Etkisi

Kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcamalarının kaynak dağılımı üzerindeki etkileri çeşitli biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Bu etkilerin başında sermayenin sektörler arası akışkanlığının etkilenmesi ve vergi nedeniyle tüketici refahındaki artış gelir.

3.1.2.1. Sermayenin Akışkanlığı Üzerindeki Etkisi

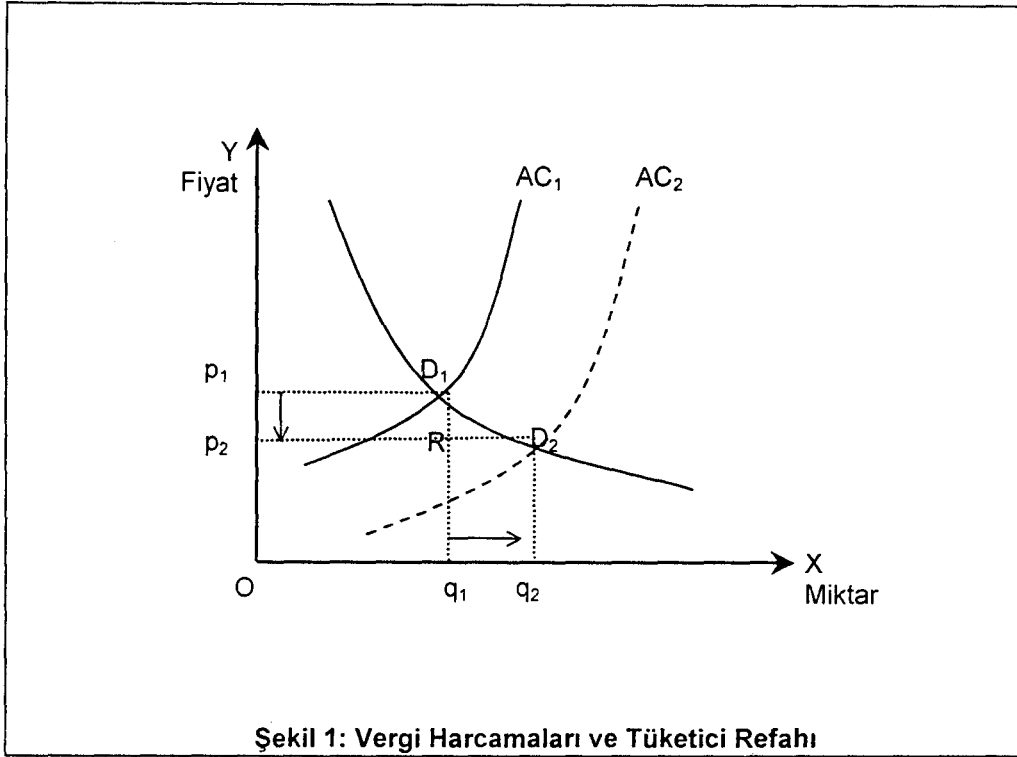
Kurumlar vergisi uygulanan sektörde sermayenin kârlılık oranı düşeceğinden, kurumlar vergisi yansıtılmadığı sürece, sermaye, verginin konulmadığı sektöre doğru kaymaya başlayacaktır.³² Bir sektördeki vergi harcaması politikaları o sektörde, kârlılık oranının artmasına neden olacak ve sermaye bu sektöre doğru kaymaya başlayacaktır.

3.1.2.2. Tüketici Refahı Üzerindeki Etkisi

Kurumlar vergisine tabi olan bir firmanın, uygulanan mark-up fiyatlaması³³ sonucu olarak, getirilen bir vergi harcaması sonrasında üretim düzeyi artmakta, fiyatı ise düşmektedir. Bu durum hazırladığımız Şekil 1'de gösterilmektedir.

³² Aynı, s. 259.

³³ Sabit maliyetleri ve bir net kâr marjını karşılamak için ortalama değişken maliyetler üzerine satıcıların eklediği fiyat oranı.



Kaynak: Şener, a.g.e., s.235

Şekilde, kurumlar vergisindeki bir vergi harcaması nedeniyle ortalama maliyet eğrisi AC_1 'den AC_2 'ye kaymaktadır. Böylece vergi harcaması öncesinde ulaşılan D_1 noktasında fiyat (p_1), üretim miktarı (q_1) kadarken; vergi harcaması sonrasında, fiyat (p_2)'ye düşmekte, üretim miktarı (q_2)'ye yükselmekte, böylece D_1D_2R alanı ile gösterilen miktarda tüketici refahı artmaktadır. Tüketici refahındaki bu artış, doğrudan doğruya kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcaması nedeniyle ortaya çıkmıştır.

Kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcamaları, kurumlar vergisinin tüketici artığını azaltarak, neden olduğu kaynak dağılımını bozucu etkilerini azaltmaktadır. Bu nedenle pek çok ülkede, örneğin zorunlu tüketim malı üreten kooperatifler ve kamu ekonomik kuruluşları kurumlar vergisinden muaf

tutularak, tüketici artığındaki bu azalışın ortadan kaldırılması ve böylece toplum refahının artırılması amaçlanmaktadır.³⁴

3.2. Gelir Dağılımına Etkisi

Vergi harcamalarının gelir dağılımına etkilerini her bireye 100 Birim vergi yükümlülüğünün yüklendiği bir ekonomi örneğiyle açıklayabiliriz. Örnekte, uygulamaya yeni konan bir vergi harcaması ile birey (A)'nın vergi yükümlülüğünü 100 Birimden 75 Birime indirildiğini varsayalım. Bu durumda birey (A)'nın gelirinde doğrudan bir artış olmamasına rağmen, vergi harcaması nedeniyle bu bireye dolaylı transfer harcaması yapılmıştır.³⁵

Daha önce de değinildiği gibi, bir ya da daha fazla bireye yapılan transfer harcamalarının³⁶ gelir dağılımını denkleştirici etkisi vardır. Bu durum aşağıdaki beş bireyin vergi yükümlülüklerinin vergi harcamasına bağlı olarak değiştiğini gösteren örnekle açıklanabilir.³⁷

- a) Vergi harcamasından önce bir ekonomide toplam vergi hasılatı 500 birimdir. Her bireyin 100 birimlik bir vergi yükümlülüğü olduğuna göre bir bireyin toplam vergi hasılatına katkısı %20 dir
- b) Vergi harcamasından sonra, toplam vergi gelirlerinin yine 500 birim olduğunu varsayalım. Birey (A)'nın toplam vergi hasılatı içindeki katkı payı %20 den %15 e (75/100) düşer. Diğer dört bireyin de vergi harcaması nedeniyle oluşan gelir kaybından eşit payda sorumlu oldukları zaman, her birinin vergi yükü %21,25'e (106,25/500) yükselir.

Vergi harcaması, belirli bir kamu harcaması düzeyinde vergi yükünün bireyler arasında dağılımını etkiler. Birey (A)'nın vergi yükümlülüğü diğer

³⁴ Aynı, s. 261.

³⁵ Marlow, a.g.e., s. 431.

³⁶ Bu kavram, vergi harcamasının birey üzerinde transfer harcamalarına benzer bir etki yarattığı düşünülerek kullanılmıştır

³⁷ Marlow, a.g.e., s. 431.

bireylerin vergi yükümlülüklerinin yükselmesi³⁸ (negatif transfer) pahasına azalır. Bu negatif transfer, 6,25 birim daha fazla ödeyecek olan diğer dört birey tarafından karşılıksız olarak taşınır.³⁹

Hatta, sağlık harcamalarına ve benzer diğer harcamalarla ilgili vergi indirimleri iktidar ilkesinin uygulanmasını sağlar. Bu konuda, vergi harcamaları sınırlı imkanlara sahip olması yönünden eleştirilere uğramaktadır. Örneğin gayrimenkul alım kredisi faiz ödemeleri konusundaki bir eleştiriye göre, kendi gayrimenkulünü satın alamayacak bir çok birey bu vergi harcamasının getirdiği avantajdan faydalanamayacaktır.⁴⁰

4. Vergi Harcamaları ve Arz Yönlü Ekonomi Yaklaşımı

Arz yönlü ekonomi 1980'lerde önem kazanmış olmakla birlikte, bu yaklaşımın "vergilemenin ekonomik davranışları etkilediği ve vergilemenin ikâme etkilerinin etkin kaynak tahsisine önemli olduğu" biçimindeki temel önermesi oldukça eskidir. Arz yönlü ekonominin yeni olan yönü, genel olarak vergi yükündeki ve özellikle gelir vergisi oranlarındaki indirimlerin ekonominin hasıla düzeyini ve büyüme oranlarını ciddi biçimde etkileyeceği iddiasıdır.⁴¹

Arz yönlü ekonomistler, marjinal vergi oranlarının indirilmesi halinde, bunun, görece fiyatları pozitif yönde etkileyeceğini öne sürmektedirler. Bunun anlamı olumsuz ikame etkilerinin küçülmesidir. Yani, marjinal vergi oranlarının düşürülmesi, bireylerin tüketim yerine tasarrufa yönelmelerine, boş durma yerine çalışmayı tercih etmelerine, kayıt dışı ekonomi yerine yasal ekonomi içerisinde faaliyet göstermeye razı olmalarına neden olacaktır. Marjinal vergi

³⁸ Gelirin, getirilen yeni bir vergi harcaması vasıtasıyla yeniden dağıtılmasından sonra diğer bireylerin yüklendiği %1,25 kadar yüklendiği ek vergi yükümlülüğü "negatif transfer harcaması" ya da "negatif vergi harcaması" olarak nitelendirilebilir.

³⁹ Marlow, a.g.e., s. 431.

⁴⁰ Aynı, s. 431.

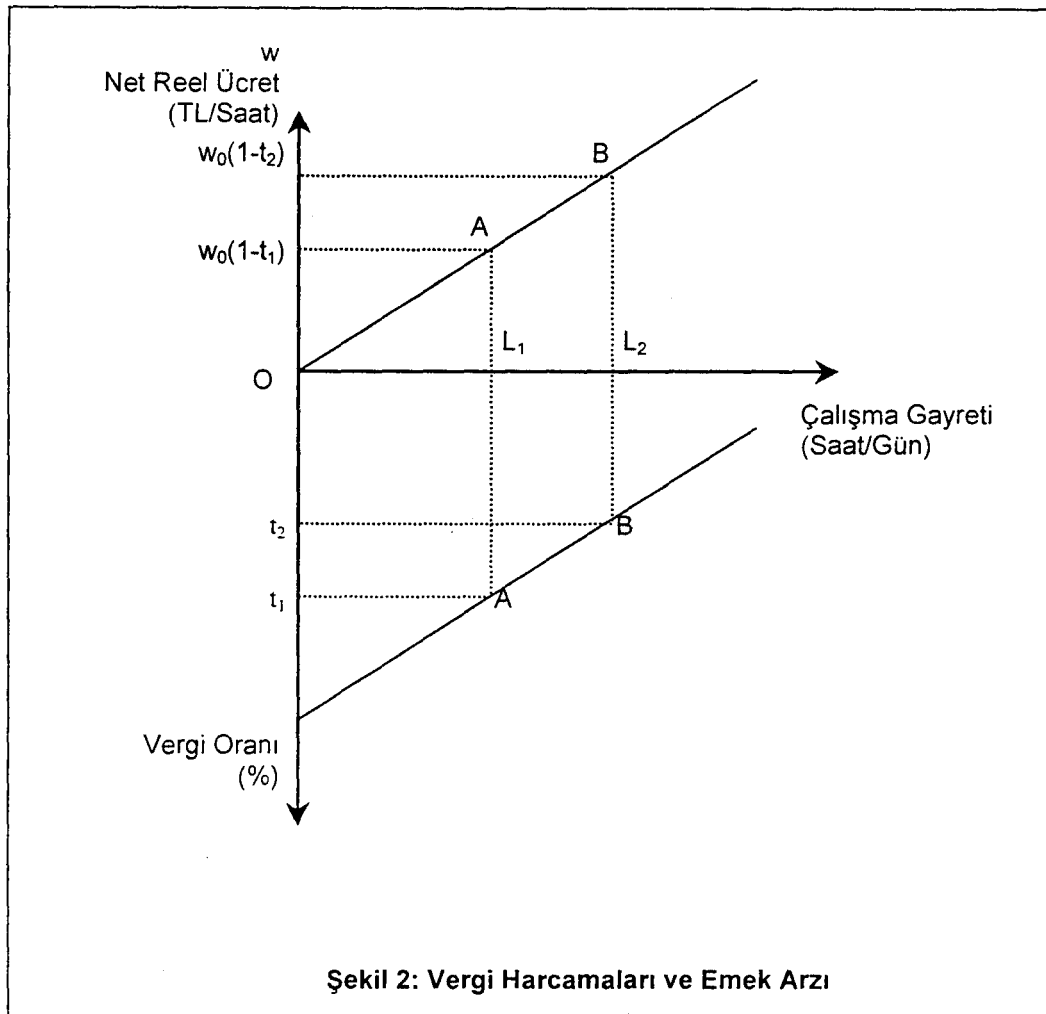
⁴¹ Kemal Yıldırım, Doğan Karaman, **Makroekonomi** (Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı yayın No: 145, Eskişehir 1999), s. 478.

oranlarında indirim, boş zamanın alternatif maliyeti olan faiz oranının yükselmesi nedeniyle tüketimlerini kısırak daha fazla tasarruf yapacak ve faiz oranlarının düşmesine neden olacaktır. Nihayet, kaynaklar verimsiz ya da piyasa dışı alanlardan getirisi artan verimli ve piyasa içi alanlara kaydırılacak ve yatırımlar genişleyecektir. Daha düşük vergi oranları, vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma gibi nedenlerle oluşan vergi kayıplarını da asgariye indirecektir.⁴²

4.1. Vergi Harcamaları ve Emek Arzı

Kişinin emek arzı üzerinde ücret artışlarının etkileri tartışılmaz iken, ödedikleri vergilerin, sosyal güvenlik primlerinin ve enflasyon gibi faktörlerin de etkisi vardır.

⁴² Aynı, s. 479.



Kaynak: Yıldırım ve Karaman, s. 481

Şekil 2’de üst kısım işçinin eline geçen net reel ücretin fonksiyonu olarak, alt kısım ise vergi oranının fonksiyonu olarak işçinin çalışma gayretini, yani bir günde çalışmak istediği saat sayısını göstermektedir. İşçinin brüt ücret haddi w_0 olup, bu sabit alınmaktadır. Vergi oranı %100 iken işçiler hiç çalışmak istememektedir. Vergi oranı düştükçe net ücret artmakta ve çalışma gayreti yükselmektedir, yani insanlar daha fazla çalışmak istemekte ve emek arzını arttırmaktadırlar. Vergi oranı t_1 iken, işçinin eline geçen reel saat ücreti $w_0(1-t_1)$ olmakta ve işçi L_1 kadar emek arz etmektedir. Vergi oranının t_2 gibi daha düşük

oran olması halinde ise işçinin eline geçen net ücret artmakta ve işçi daha fazla çalışmak istemektedir. Ancak vergi oranının t_2 'nin altına düşmesi durumunda, net ücret daha da artmakta ve işçi belli bir toplam geliri daha az çalışma ile elde edebileceğinden çalışma saatlerini arttırmamakta, kendine daha fazla boş zaman kalmasını tercih etmektedirler.⁴³

İşçilerin hangi net ücret haddinden sonra ücret artışına daha az çalışarak karşılık verecekleri gelir ve ikâme etkilerinin boyutuna bağlıdır. Şekil 2'de vergi oranının t_2 'nin altına düşüren bir vergi indiriminin emek arzında bir azalmayla sonuçlandığı varsayılmıştır. Bu kritik oranın üzerindeki vergi indirimlerinde ise gelir etkisi baskındır ve indirimler emek arzında artışa neden olmaktadır.⁴⁴

Yapılan ampirik çalışmalar sonucunda ulaşılan bulguların büyük bölümü gelir vergisi indirimlerinin, toplam emek arzı üzerinde yalnızca sınırlı bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Başka bir deyimle, işçiler, net ücretlerindeki değişikliklere tepki olarak iş saatlerini belirli bir biçimde artırıp, azaltmazlar, yani toplam emek arzının gelir esnekliği düşüktür.⁴⁵

4.2. Vergi Harcamaları ve Tasarruflar

Arz yönlü vergi politikasını savunanlara göre, faiz, kâr payı ve sermaye kazançları şeklindeki yatırım gelirleri üzerindeki vergi oranlarının indirilmesi halinde kişisel tasarruf ve yatırımlara ayrılacak fonlar artmaktadır. Vergi indirimleri, kişileri ya daha az, ya da daha çok tasarruf yapmaya sevk edebilir. Tıpkı emek arzının vergi indirimlerine olan duyarlılığı gibi, burada da gelir ve ikame etkilerinin şiddeti önemlidir. Burada gelir etkisi, bireyin gelecekte daha fazla tüketim yapabilmek için bugünkü gelirinin daha büyük bir kısmını tasarruf etmesidir. İkame etkisi ise bireyin harcanabilir geliri arttığı için bu dönemdeki tüketimini de artırmasıdır. Eğer gelir etkisi baskın olursa tasarruf artacak, ikame etkisi baskın olursa tasarruf azalıp tüketim artacaktır. Arz yönlü ekonomi

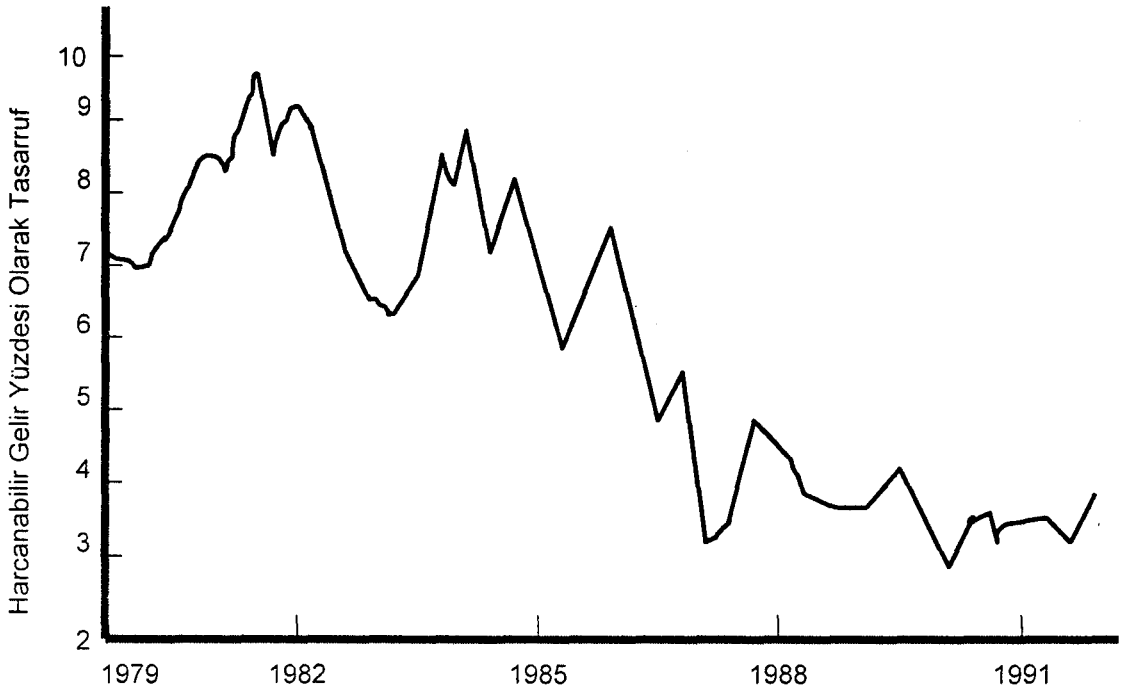
⁴³ Yıldırım ve Karaman, *a.g.e.*, s. 481.

⁴⁴ Aynı, s. 481.

⁴⁵ Aynı, s. 481.

yanlıları, A.B.D. vergi sisteminin tasarrufu özendirmediğini ve eğer tasarrufun getirisi daha yüksek olsaydı daha çok tasarruf edeceklerini ileri sürerler. Ancak gözlemler, tasarrufun vergi sonrası getirisinin artırılmasının, A.B.D.'nde tasarrufu belirgin bir şekilde arttıracığı görüşünü pek desteklememektedir.⁴⁶

Grafik 1 Reagan yönetiminin vergileri büyük ölçüde indirdiği 1980'lerin başındaki tasarruf hareketlerini göstermektedir.



Grafik 1: A.B.D'de 1979-1991 Dönemi Kişisel Tasarruflar

Kaynak: Rudiger Dornbush and Stanley Fischer, Çevirenler: Salih Ak, Mahir Füsunoğlu, Erhan Yıldırım ve Refia Yıldırım, **Makroekonomi** (McGraw-Hill, Akademi, Mart 1998, İstanbul), s. 318.

⁴⁶ Rudiger Dornbush and Stanley Fischer, Çevirenler: Salih Ak, Mahir Füsunoğlu, Erhan Yıldırım ve Refia Yıldırım, **Makroekonomi** (McGraw-Hill, Akademi, Mart 1998, İstanbul), s. 283.

Grafikte görüldüğü gibi Reagan yönetimince vergi indirimlerinin gerçekleştirildiği 1980'li yıllarda A.B.D.'de tasarruflar iniş eğilimine girmiştir. Bu eğilimin nedenleri arasında, sermaye piyasasının 1980'li yıllarda A.B.D.'de çok iyi seyretmesi ve bu on yıl süresince servetin artarak tüketimi arttırıp tasarrufu azaltması gösterilmektedir.⁴⁷

4.3. Vergi Harcamaları ve Yatırımlar

Gelir (ve kurumlar) vergisi, emek arzı ve tasarruflar üzerine olduğu gibi yatırımlar üzerinde de genel olarak olumsuz etkiler meydana getirir.⁴⁸ Bunun nedeni, vergi dolayısıyla yatırımcıların yatırım sonrası kazançlarının belirli bir kısmının devlete aktarılmasıdır. Özellikle, artanoranlı bir gelir vergisi ekonomik birimlerin yatırım yapma ve rizikoya girme arzularını oldukça önemli bir şekilde etkiler.⁴⁹

Gelir vergisinin yatırımlar üzerindeki etkisi Şekil 3 yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Mikroekonomik analizlerde, firmanın eş ürün eğrisi ile eş maliyet doğrusunun kesiştiği noktada firma dengesinin gerçekleştiği kabul edilir. Eş ürün eğrileri, üretimde kullanılan iki faktörün (emek ve sermaye) çeşitli bileşimlerinde aynı ürün miktarını veren eğridir. Eş maliyet doğrusu ise firmanın toplam harcama ve yatırım imkanlarını gösterir.

⁴⁷ Dornbusch and Fischer, **a.g.e.**, s. 318.

⁴⁸ İşletmelerin yatırım kararlarını açıklayan çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan en önemlileri şöyle sıralanabilir:

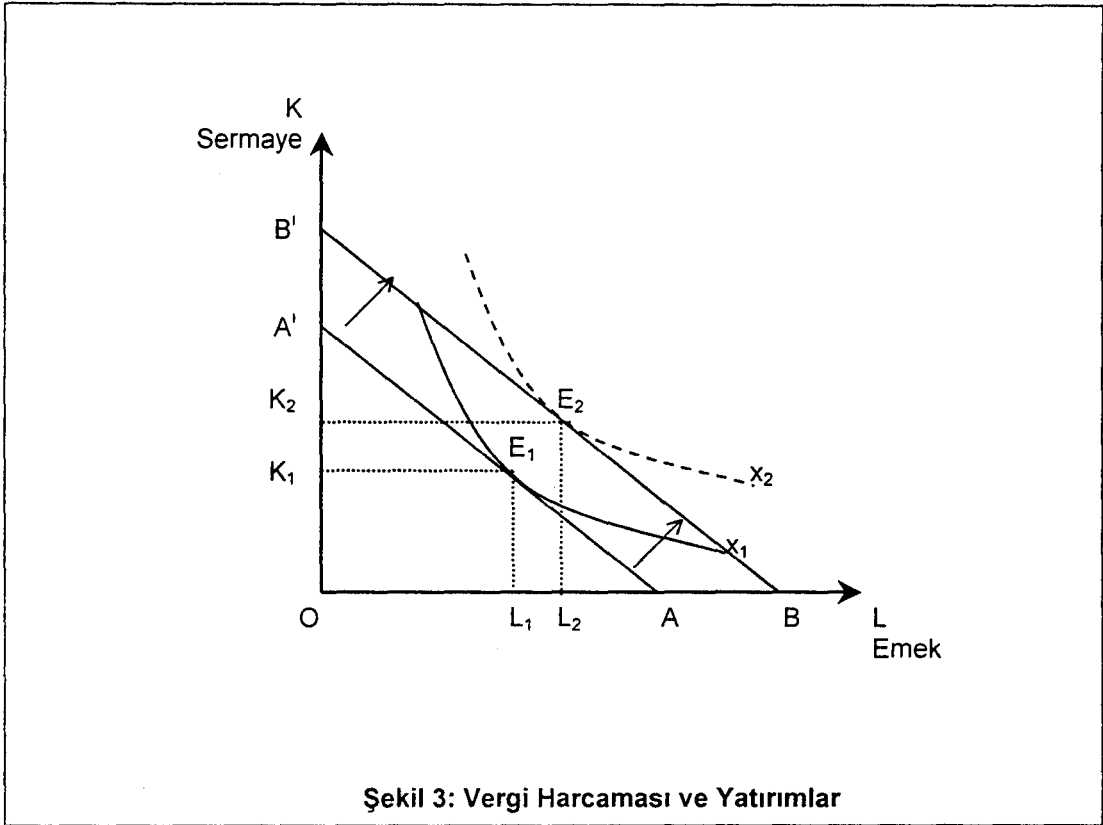
a) Yatırım, geçmişteki satışlar ve üretim kapasitesinin bir fonksiyonudur.

b) Yatırım, gelecekteki beklenen gelirin bir fonksiyonudur.

c) Yatırım, vergi sonrası ve kâr ve amortismanı da kapsayan iç fonların bir fonksiyonudur.

İkinci yaklaşımda, yatırımcı, yatırımın gelecekteki gelirine göre karar verecektir. Eğer gelecekteki muhtemel yatırımlar karşılığında yeterli geliri elde edebileceğini tahmin edebiliyorsa yatırım yapılacaktır. Burada vergi, yatırımlar üzerinde doğrudan etkili olacaktır. Çünkü vergi, yatırımın gelecekteki net gelirini azaltır ve bu yolla yatırım kararlarını etkiler. (Bildirici, **a.g.e.**, s. 8.)

⁴⁹ Yıldırım ve Karaman, **a.g.e.**, s. 482.



Kaynak: Yıldırım ve Karaman, s. 482

Arz yönlü vergi politikasını savunanlar vergi indirimini sonucunda firmanın eş maliyet eğrisinin sağa doğru kayacağını, başka bir deyişle, firmanın yatırımlara yöneltebileceği fonların artacağını savunmaktadır. Şekil 3' de vergi indirimini sonrasında firmanın eş maliyet doğrusu AA' dan BB' ye kaymıştır. Firma, vergi indirimleri sayesinde artan marjinal gelirleriyle L_2-L_1 kadar fazla emek istihdam edebilecek, K_2-K_1 kadar fazla sermaye (yatırım için gerekli teçhizat) satın alabilecektir.⁵⁰

Nitekim yapılan çeşitli ampirik çalışmalar, düşük vergi oranlarının GSMH'yı arttırmada etkin bir araç olduğunu göstermektedir.

⁵⁰ Aynı, s. 482.

Örneğin vergi oranlarının çok düşük olduğu Hong Kong, Singapur ve Malezya gibi Asya-Pasifik ülkelerinde 1980-1990 yılları arasında ortalama kişi başına reel GSYİH'daki büyüme hızı %4'ün üzerindedir. Buna karşın, vergi oranlarının çok yüksek olduğu İran, Fas, Zambiya, Tanzanya, Zimbabve, Zaire, Kamerun ve Gana'da söz konusu dönemde kişi başına milli gelirdeki büyüme hızı negatiftir.⁵¹

4.4. Vergi Harcamaları ve Vergi Gelirleri: Laffer Eğrisi

Vergi gelirleri ve vergi oranları arasındaki ilişkiyi yansıtan Laffer eğrisi, belli bir düzeye kadar vergi oranlarının arttırılmasının vergi gelirlerini arttıracaklarını, ancak optimal vergilendirilebilir kapasitesinin aşıldığı bir noktaya ulaşıldıktan sonra vergilemenin olumsuz etkilerinin⁵² ağır basacağını ve vergi gelirlerinin de ekonomik faaliyet hacmindeki daralmalara bağlı olarak azalacağını öngörmektedir. Buna göre, vergi oranlarının söz konusu engelleyici düzeye ulaşan kısmı indirime tabi tutulursa ekonomik faaliyetler canlanacağı gibi, vergi gelirlerinde de bir artış olabilecektir.⁵³

Laffer eğrisi Şekil 4 yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Şekilde alt kısım vergi oranlarıyla vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi, üst kısım ise vergi oranları ile toplam piyasa üretimi arasındaki ilişkiyi göstermektedir. İlk aşamada şeklin üst kısmı incelenmiştir. Hiç verginin bulunmadığı varsayımı altında toplam piyasa üretimi YA düzeyindedir. Bu durum esasen devletin de olmadığı bir durumunu ifade etmektedir. Vergi oranlarının sıfırdan başlamak suretiyle bir miktar artırılması toplam piyasa üretimini artırır. Bunun nedeni ise devletin bir miktar vergi geliri toplaması, ekonomik hayatın sürdürülebilmesi için zorunlu savunma ve adalet gibi bazı kamu malları arz etmesi demektir. Bu durum şekilde D noktasına kadar giderek hızlanan bir üretim artışı olarak gösterilmiştir. Vergi oranlarının yükseltilmesi bir noktaya kadar bu etkiyi gösterir. Bu noktadan

⁵¹ Coşkun Can Altan, "Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi", **Vergi Dünyası Dergisi** (Sayı 203, Temmuz 1998), s. 43.

⁵² Vergi kaçırma, vergiden kaçınma, çalışmanın boş durmaya göre nisbi olarak pahalılaşması vb.

⁵³ Yıldırım ve Karaman, **a.g.e.**, s. 483.

(D) sonra, toplam piyasa üretimindeki ve toplam vergi gelirlerindeki artış yavaşlayarak artar ve C gibi bir noktada maksimuma ulaştıktan sonra düşmeye başlar. Bunun nedeni, yüksek vergi oranlarının görece fiyatlar üzerindeki olumsuz etkisidir. Vergi oranının %100 olması, devletin her şeye el koymasına anlamına gelir ki insanlar da bu durumda hiç üretim yapmamayı tercih edeceklerdir.⁵⁴

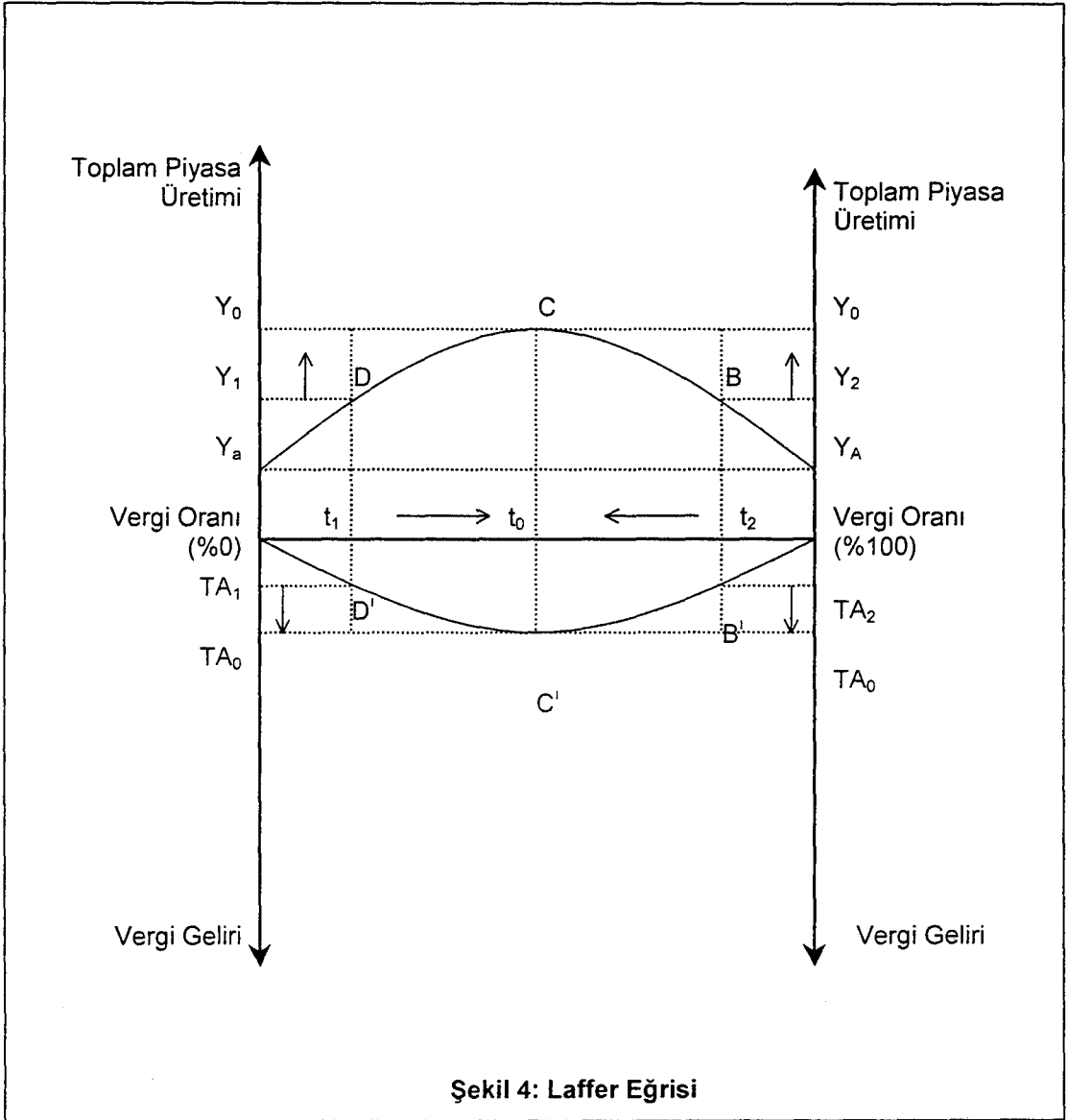
Dikkat edilirse, C noktasından sonra vergi oranlarının artırılması vergi oranları üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Eğer uygulanmakta olan vergi oranları bu kritik düzeyi aşmışsa, vergi oranının düşürülmesi hem üretimini hem de toplam gelirlerini arttıracaktır.⁵⁵

Laffer etkisini destekleyen bir diğer düşünce de yüksek ve artanoranlı vergilemenin gelir vergisinde kaçakçılığı arttırdığı ve vergi indirimlerinin bunu azaltarak da vergi hasılatında bir kaybın oluşmasını önleyebileceği şeklindedir. Ancak bu konudaki çalışmalar, vergi kaçakçılığının vergi oranları yanında hatta bundan daha da çok vergi cezalarının büyüklüğüne ve denetimlerin etkinliğine bağlı olduğunu ortaya koymaktadır. Buna göre, yalnızca vergi oranlarının indirilmesini öngören bir vergi reformunun vergi kaçakçılığını önlemedeki başarısı özellikle gelişmekte olan ülkelerde oldukça düşük görünmektedir. Ancak diğer önlemlerle birlikte ele alınması halinde olumlu sonuçlara ulaşması mümkündür.⁵⁶

⁵⁴ Aynı, s. 483.

⁵⁵ Aynı, s. 484.

⁵⁶ Aynı, s. 484.



Kaynak: Yıldırım ve Doğan, s. 484

5. Vergi Harcaması Politikalarının Maliyeti

5.1. Hazinesinin Gelir Kaybı

Vergi harcamalarının maliyeti olarak gösterebilecek çeşitli unsurların, muhtemelen en önemlisi bu tedbirlerin devletin vergi gelirlerinde yaptığı azalmadır. Vergi harcamalarının ortak özelliği, normal olarak devlete geçecek bir kısım fonların alınmasından vazgeçilerek bireylere bırakılmasıdır. Üstelik bu maliyet karşılığında elde edilecek sonuçların bazen hiç önemli olmayabileceğini de dikkate almak gerekir. Bireylere bırakılan fonların sermaye maliyetinde yaratacağı düşüş, yatırım kârlılığındaki yükseliş, birey bakımından bu tedbir olmaksızın ulaşacağı yatırım miktarında hissedilir bir değişme yapmayacak kadar önemsiz olabilir. Bu durumda, vergi almaktan vazgeçmenin nedenini teşvik eden yatırım artışları katlanılan maliyeti karşılamıyor demektir.

Teorik olarak, vergi harcaması kapsamındaki vergi teşvik önlemlerinin yarattığı yatırım artışları, vergi kaybı artışlarından fazla olduğu sürece bu maliyetlere katlanmanın yerinde olacağı savunulabilir. Ancak, yatırım artışları ve vergi kaybındaki artışların eşit olduğu noktaya ulaşıldıktan sonra devletin vergi almaktan vazgeçmesi için bir neden bulmak kolay değildir. Çünkü, tedbirlerin daha ileriye götürülmesi halinde, yatırımlardaki artışlar bu artışları yaratmak için devletin katlandığı vergi kaybından daha az olacaktır. Oysa, amaç özel yatırımların değil, toplam yatırımların artması ise bu kritik noktadan sonra devletin vergi olarak alacağı fonları özel kesime bırakmaktan vazgeçerek toplaması ve bu fonların tümünü yatırımlara ayırması mümkündür ve toplam yatırımların artması sonucunu yaratır.⁵⁷

⁵⁷ Özhan Uluatam, *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası* (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 311, Ankara 1971), s. 92.

Buraya kadar bahsedilen konu, vergi harcaması kapsamında düşünölebilecek vergi teşvik tedbirlerinin kısa dönemde ortaya çıkabilen dolaysız etkileri ile ilgilidir. Buna göre, vergi teşvik tedbirleri zaman geçtikçe artan yeni yatırımlara yol açacak, bu yeni yatırımların sağladığı vergi artışları kısa dönemde katlanılan vergi kaybını telafi edecektir. Teşvik tedbirleri ile yaratılan yatırımların, ücret, maaş vb şeklinde yarattığı gelir artışları devletin gider, tüketim vb vergilerden elde edeceği geliri artıracığından teşvik tedbirlerinin maliyeti hesaplanırken dikkate alınmalıdır.⁵⁸

5.2. Vergi Adaleti ve Vergi İdaresi

Vergi harcamalarının iktidar prensibi ile ilişkisine daha önce değinilmişti. Sağlık ve benzer harcamalarda vergi harcamasının iktidar ilkesini gerçekleştirmede kullanılabileceği açıklanmıştı.

Ancak vergi harcamalarının yöneldiği amaç, bu önlemlerin iktidar ilkesi karşısındaki durumunu farklılaştırmaktadır. Örneğin yatırımları özendirme amacıyla tanımlanmış vergi harcaması, bu yatırımı yapacak olan girişimcilere yönelmiş olacaktır. Yani teşvik tedbirleri normal yüksek gelir elde eden kişileri hedef almakta ve diğer gelir gruplarının aleyhine bu grubun gelirini yükseltmeye çalışmaktadır. Hatta, çok zaman bu önlemler nedeniyle vergi gelirlerinden doğan azalışı telafi için diğer gelir kategorilerinin vergi yükünü artırma yoluna da gidebileceğinden tedbirlerin vergi adaleti bozucu etkisi daha da belirgin olarak ortaya çıkar. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerindeki vergi kanunları aracılığıyla yapılan kamu harcamaları görünüşte düşük gelirli kesimi hedef almakta, ancak gerçekte büyük ölçüde Washington'daki lobby faaliyetleri sonucunda, organize olmuş iş çevrelerine hizmet etmektedir.⁵⁹

Vergi harcamaları selektif bir şekilde uygulanıyorsa az çok benzer durumdaki girişimcilerden bir kısmının diğerlerinden daha az vergilendirilmesi

⁵⁸ Aynı, s. 92.

⁵⁹ Joint Comitte On Taxation (US), The Hidden Entitlements "An Overview of Tax Expenditures" http://www.ctj.org/hid_ent/part-1/part1.htm, (17/01/2001).

sonucunu yaratacağından teşebbüs gelirleriyle diğer gelir kategorileri arasında yaratılan adaletsizlik bu kez farklı teşebbüs gelirleri arasında tekrarlanmış olacaktır.⁶⁰

Vergi harcaması uygulamaları ve bu harcamaların tahmini ile analizi önemli sayıda kalifiye personelin zaman ve emek sarfını da gerektirir.

6. Vergi Harcaması ve Azgelişmiş Ülkeler

6.1. Vergi Harcaması Analizlerinin Azgelişmiş Ülkelerde Uygulanabilirliği

Vergi harcamaları, vergi sistemi aracılığı ile yapılan bir tür kamu harcaması olarak tanımlandığında, devlet vergi harcaması bütçelerini geliştirmesi gerekir. Bu çeşit bir uygulamanın amacı kamu harcamalarında şeffaflığı sağlamak ve bunlar üzerindeki denetimi artırmaktır. Bu, üç aşamayı gerektirir: İlk aşama vergi harcaması analizine konu olacak vergilerin tanımlanmasıdır. İkinci aşama, vergi harcaması olarak tanımlanmış önlemlerin sınıflandırılmasıdır. Üçüncü ve son aşama da bu önlemlere ilişkin tahminlerin sunulmasıdır.⁶¹

Bir çok azgelişmiş ülkede, yasama sürecinin bir sonucu olarak, alışılmış vergi yapısından sapan unsurların raporlanmasına ilişkin altyapı çalışmaları mevcuttur. Azgelişmiş ülkelerde vergi teşvikleri genellikle özel yasalarda veya düzenlemelerde gruplandırılmıştır. Bu nedenle azgelişmiş ülkelerde vergi harcaması raporlarının geliştirilmesi, vergi harcamalarının karmaşık vergi yasaları ya da diğer yasal düzenlemelere dağılmış olan gelişmiş ülkelere nispeten daha kolay olabilir. Bununla birlikte, bazı azgelişmiş ülkelerde vergi

⁶⁰ Uluatam, a.g.e., s. 93.

⁶¹ Bird and Oldman, a.g.e., s. 206.

teşviklerinin toplandığı özel yasalar ya da düzenlemeler yoktur. Ancak bu teşvikler yıllar içerisinde bir araya toplanmıştır.⁶²

Her ne kadar, az gelişmiş ülkelerde veri yetersizliği var ise de tahminleri içeren vergi harcaması bütçelerinin oluşturulması belirli faktörlerin dikkate alınması durumunda imkansız değildir. Devlet bütçesi için transfer harcamalarını hazırlayan Maliye Bakanlığı uzmanları vergi harcaması tahminlerinin yapılması için yeterli bilgi birikimine sahiptir. Vergi harcaması bütçelerinin, Devlet bütçesi vasıtasıyla yapılan kamu harcamalarıyla vergi harcamalarının karşılaştırılmasına fırsat yaratması nedeniyle Maliye Bakanlığı seviyesinde dikkatlice hazırlanması son derece önemlidir. Ayrıca burada vergi harcamaları üzerinde görüşler ve eksiklikler tartışılarak daireler arasında görüş farklılığından kaçınılır. Bununla birlikte, doğrudan devlet yardımlarının hazırlanmasında çalışan uzmanların yaklaşık tahmin oluşturma konusunda özel becerileri gereklidir.⁶³

6.2. Vergi Harcaması Bütçesinin Devlet Bütçesi Sürecine Entegrasyonu

Sınıflandırma ve tahmin etme süreçleri tamamlandığında, devlet, vergi harcaması kavramını bütçe yapma sürecine nasıl entegre edeceğini düşünmelidir. Bu entegrasyon, vergi harcamalarını, devlet bütçesinin yasama organının kontrolünden geçmesi gibi bir yöntem gerektirmektedir. Dolayısıyla, vergi harcamaları gibi olağan görüşmelerin ve kontrolün konusu olacaktır. Bazı az gelişmiş ülkelerde bütçeleme süreci bir takım incelemeleri gerektirir. Politik yapı, yürütme organı lehine gelişmiştir. Bu nedenle az ya da hiç fırsatı olmayan yasama organı bütçe prosedüründe önemli bir rol oynamaz. Yasama organının bütçe sürecindeki minimum rolüne karşın, vergi harcaması bütçelerinin oluşturulması bütçe ve vergi politikaları açısından olmasa da, hükümetin kendi kaynaklarının nasıl tahsis edildiğini bilmesi açısından önemlidir.⁶⁴

⁶² Aynı, s. 206.

⁶³ Aynı, s. 206.

⁶⁴ Aynı, s. 206.

6.3. Azgelişmiş Ülkelerde Vergi ve Bütçe Politikalarının İyileştirilmesi

Bir ülkenin vergi sistemini ve bütçe uygulamasını inceleme yaklaşımı olarak vergi harcaması analizi devlet faaliyetlerine farklı açıdan bakmamızı sağlar. Daha önce de değinildiği gibi vergi harcamaları, doğrudan kamu harcamalarının alternatifi olan bir transfer harcaması şeklindedir. Genellikle devlet, vergi sistemi vasıtasıyla yaptığı harcamalar hakkında çok az bilgiye sahiptir ve kendi faaliyetleriyle ilgili olarak sadece devlet bütçesi aracılığı ile yaptığı harcamalar üzerinde yoğunlaşır. Diğer taraftan eğer kamu harcamalarında bir azalma düşünülüyorsa bu, doğrudan harcamalar olarak adlandırılan bütçe harcamaları üzerinde gerçekleştirilecektir. Bu ise fonların israfına ve kaynakların etkin olmayan tahsisine neden olacaktır.

Devlet, vergi harcamaları ve bütçe aracılığı ile yaptığı diğer kamu harcamaları hakkında daha fazla bilgiye sahip olduğunda bunlara ilişkin yani, harcama programlarına ilişkin reformlar yapmak isteyecektir. Bu reform, bazı vergi harcamalarının kaldırılmasına, bazılarının gözden geçirilmesine bazılarının da daha etki ve daha az maliyetli kamu harcamalarıyla ikamesi anlamına gelir. Vergi harcaması analizi uygulaması, vergi harcamalarının tamamıyla gözden geçirilmesine, hiçbir sosyal ya da ekonomik amaca hizmet etmeyenlerin kaldırılmasına ve bazılarının da daha etkin olabilecek diğer mali araçlarla ikâmesine izin verir.⁶⁵

Vergi harcaması kavramının kuramsal yapısının açıklandığı bu bölümde, vergi harcamalarının devletin yaptığı transfer harcamaları niteliğinde bir tür kamu harcaması olduğu ortaya konmuş ve bu harcama türüne benzer ekonomik etkileri açıklanmıştır. Vergi harcamaları, bu özelliği ile bazı kaynaklarda dolaylı transfer harcaması olarak nitelendirilir. Transfer harcamaları arasındaki farklılık ise, bireylerin gelirlerini etkileme biçiminde kendini gösterir. Bir transfer harcaması, doğrudan bireye devlet tarafından bir ödeme gücü transferi olurken,

⁶⁵ Aynı, s. 230.

vergi harcamaması (dolaylı transfer harcaması) bireyin vergi sonrası kullanılabilir gelirini arttırarak ek bir satın alma gücü sağlar.

Vergi harcamalarının devletin bütçe sistemi aracılığı ile yaptığı transfer harcamalarına bu ölçüde benzemesi ve yıllar itibariyle öneminin artması onun devlet bütçesi sürecine entegrasyonunu gerekli kılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

Avrupa Birliği barışı korumak, ekonomik ve sosyal ilerlemeyi pekiştirmek amacı ile bir araya gelmiş 15 üye devletten oluşur. Birliğin içinde ortak kurumları bulunan üç Topluluk yer alır. Bunların içinde ilk kurulanı (1951 tarihli Paris Antlaşması'yla⁶⁶) Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) olmuştur. Daha sonra (1957 tarihli Roma Antlaşması'yla⁶⁷) Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EUROTOM) kurulmuştur. Topluluklar bu sürecin sonunda Üye Devletler arasındaki bütün iç sınırları kaldırarak tek bir pazar kurdular. 1992'de Maastrich'te imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması ile ekonomik ve parasal birlik doğrultusunda ilerleyen ve belirli alanlarda hükümetler arası işbirliğini içeren bir Avrupa Birliği kurulmuştur.

Bu bölümde bazı Birlik ülkelerindeki vergi harcaması uygulamaları ve uygulamaları güçleştiren unsurlar; Avrupa Birliği ülkelerinde vergi harcamasının yasal dayanağı, Avrupa Birliği ülkelerinde vergi harcaması tanımlaması, vergi harcaması tanımlamasında karşılaşılan güçlükler, vergi harcaması hesaplama yöntemleri ve vergi harcaması raporlarının kullanımı başlıkları altında incelenmiştir.⁶⁸

⁶⁶ Almanya, Belçika, Fransa, Hollanda, İtalya ve Lüksemburg arasında 18 Nisan 1951 tarihinde Paris'te imzalanmış ve 25 Temmuz 1952 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁶⁷ Almanya, Fransa, Belçika, Hollanda, Lüksemburg ve İtalya arasında imzalanmış, 1 Ocak 1958 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁶⁸ T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Web Sayfası, <http://www.foreigntrade.gov.tr/ab/AB%20Sayfasi/tarhsel.htm>, (06/06/2001).

1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Harcamasının Yasal Dayanağı

Avusturya'da vergi harcaması raporu, sübvansiyonlarla ilgili geniş kapsamlı bir raporun bir parçasıdır (Ek II Förderungsbericht). Bu belgenin esasları Federal Aile Kanunu'nda (1986, Bundeshaushaltsgesetz ya da BHG) düzenlenmiştir ve Maliye Bakanlığı tarafından yıllık olarak hazırlanıp, takip eden yılın sonuna kadar Parlamento'ya sunulmaktadır. 1978 ve 1984 yılları arasında hazırlanan vergi harcaması raporları "sübvansiyon raporu" nun (subventionsbericht) bir parçasıdır. Bu rapor da Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmakta, ancak yasal bir dayanağı bulunmamaktadır.⁶⁹

Belçika'da vergi harcaması hesaplarıyla ilgili tartışmalar 1970'li yılların başına kadar akademik ortamla sınırlı kalmıştır. Uygulamaya yönelik tartışmaların kaynağını ise Conseil Supérieur des Finances' in vergi harcaması kavramını tanımladığı ve devlet gelirlerini etkileyen istisna ve indirimleri belirttiği ayrıntılı rapordur. İlk rapor 1985 yılında, 1983 ve 1984 yıllarındaki vergi türlerine göre sınıflandırılmış vergi harcamalarını kapsamaktaydı. 1985 yılından sonra da, vergi harcaması raporlarının devlet bütçesine ek yapılarak, Parlamento'ya bütçe görüşmeleri sırasında sunulması yasaya bağlanmıştır.⁷⁰

Finlandiya'daki vergi harcamalarıyla ilgili çalışmalar 1986 yılında başlamıştır.⁷¹ Bu çalışmaların amacı, vergi sistemindeki teşvik unsurları bakımından karar alma mekanizmasının iyileştirilmesi, kamu kesiminin ekonomiye etkisinin daha şeffaf hale getirilmesi, devlet sübvansiyonlarının toplam miktarının saptanması ve bunların daha etkin olabilecek alternatiflerinin araştırılmasıdır. Finlandiya'daki vergi harcamalarını tanımlayan ve büyüklüğünü belirleyen ilk rapor 1988 yılında hazırlanmıştır. Hazırlanan raporlar yasal temellere dayanmamasına rağmen yıllık olarak hazırlanır ve bütçe yasasına ek

⁶⁹ **Tax Expenditures: Recent Experiences** (OECD, France 1996), s. 25

⁷⁰ **Aynı**, s. 29.

⁷¹ Vergi sistemi içerisindeki vergi teşviklerinin araştırılmasına neden olan şey, kamu kesiminin bir bütün olarak şeffaf olmamasıdır. Devlet tarafından özel kesime yapılan sübvansiyonlar yanında, vergi harcamalarının da vergi sistemi vasıtasıyla özel kesime kaynak aktarması, bunların nicelik itibarıyla bilinmesini zorunlu kılmıştır.

yapılır. Vergi harcaması raporları bütçe prosedürünün düzenli bir parçası değil, sadece ek bilgi sağlayan bir danışma kaynağıdır.⁷²

Fransa'da vergi harcaması raporlarının hazırlanıp, Parlamenteoya sunulması 1980 Mali Yasası'nın 32. maddesi gereğince zorunludur. 1980 yılından itibaren Parlamenteoya sunulan bu rapor, vergi harcamalarının detaylı bir incelemesini içeren, 1979 yılında Fransız Gelir Konseyi'nin (Conseil des Impôts) hazırladığı, gelir vergisindeki vergi teşviklerinin analiz edildiği çalışmadır.⁷³

Almanya'da vergi harcamaları, sübvansiyon raporu ile birlikte Parlamenteoya sunulur. Ekonomik İstikrar ve Büyümeyi Teşvik Yasası'nın (Law to Promote Economic Stability and Growth) 12. bölümüne göre, Federal Hükümet, iki yılda bir olmak üzere Federal Almanya Parlamentosu (Bundestag) ve Federal Almanya Konseyine (Bundestad) sübvansiyonları ve vergi harcamalarını gösteren bütçe tahminlerinin bir parçası olan raporu sunmak zorundadır. İlk rapor 1967 yılında hazırlanmıştır.⁷⁴

İrlanda'da hazırlanan vergi harcaması raporlarının yasal zorunluluğu olmadığı gibi bütçe prosedürü ile de ilişkisi bulunmamaktadır. Vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyetlerin maliyetini gösteren rapor, Gelir Kurulu tarafından hazırlanır.⁷⁵ İlk rapor, hazinenin vergi istisna ve muafiyetler nedeniyle maruz kaldığı gelir kayıplarını öğrenme ihtiyacı neticesinde 1980 - 1981 yıllarındaki vergi harcamalarını kapsayacak şekilde 1982 yılında hazırlanmıştır.⁷⁶

İrlanda'da olduğu gibi Hollanda'da da vergi harcaması raporlarının hazırlanması için yasal bir zorunluluk yoktur. Bununla birlikte Hollanda

⁷² **Tax Expenditures** (1996), s. 40.

⁷³ **Aynı**, s. 59.

⁷⁴ **Aynı**, s. 65.

⁷⁵ Hazırlanan raporda, sadece merkezi idarenin topladığı vergilerdeki vergi harcaması kalemlerine yer verilmiştir.

⁷⁶ **Tax Expenditures** (1996), s. 71.

hükümeti, vergi harcamalarını önemini belirterek 1977 yılında Maliye Bakanlığı nezdinde bir çalışma grubu kurmuştur. Bu çalışma grubu, Maliye Bakanlığı Personelinden ve atanan iki akademisyenden oluşmaktadır. Çalışma grubunun çalışma konuları:

- a) Bir vergi harcaması tanımı belirlemek,
- b) Vergi sisteminde var olan bütün vergi istisnalarını, muafiyetleri, indirimleri vergi harcaması tanımının belirlenmesi kapsamında incelemek,
- c) Her bir vergi harcaması kaleminin tutarını hesaplamak.

1977 yılında kurulan bu çalışma grubu, çalışmalarını 1987 yılında tamamlayarak "Hollanda Gelir Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları" başlıklı rapor yayınladı. Çalışma grubu, yayınlanan bu raporun vergi harcamaları alanında nihai rapor olmasını önerdi. Başka bir ifadeyle, çalışma grubu, raporu gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarıyla sınırlandırmıştır. Çalışma grubunun bu önerisi hükümet tarafından benimsenirken raporla ilgili güncellemelerin düzenli olarak yapılması kararlaştırılmıştır. 1993 yılında sübvansiyon politikalarıyla ilgili tartışmalarda hükümet, 1987 yılında hazırlanan raporun güncelleştirilmesini kararlaştırmıştır. Bunu sonucu olarak 1987 yılında hazırlanan raporun sınırlı bir güncellemesi⁷⁷ hükümet tarafından 1994 yılında hazırlanan "Gelir Vergisinin Gelecekteki Gelişimi" adlı çalışma ile birleştirilmiştir.⁷⁸

Portekiz Anayasası ve diğer yasal düzenlemeler 1991 yılı ve sonrası için vergi teşviklerinin ve gelir kaybı tahminlerinin bütçeye eklenmesini öngörmüştür. 1991 yılında yapılan hesaplamalar, var olan vergi teşviklerinin küçük bir kısmını

⁷⁷ 1987 yılındaki rapor büyük ölçüde Hollanda Gelir Vergisindeki vergi harcamalarını tanımlamakta ve nitelemektedir. Vergi harcamalarını "muhakkak" ve "tartışılabilir" olarak sınıflandırmaktaydı. Sınırlı, 1994 yılında hazırlanmış vergi harcaması raporu 1984 yılında ve günümüzde var olan vergi harcamalarını nitelendirip, tanımlarken, 1984 yılından sonra da çıkarılan "tartışılabilir" vergi harcamalarını da incelemektedir.

⁷⁸ **Tax Expenditures** (1996), s. 79.

kapsamaktaydı. Kurumlar vergisi alanındaki ilk çalışma 1986 yılında 1984 yılı rakamları kullanılarak yapılmıştır.⁷⁹

İspanya' da Anayasanın 134.2. maddesi vergi harcaması bütçelerinin devlet bütçesi ile birlikte hazırlanıp, Parlamenteoya sunulmasını zorunlu kılmıştır.⁸⁰ Bu nedenle vergi harcaması raporları 1979 yılından bu yana düzenli olarak hazırlanmaktadır.⁸¹

2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Harcamasının Tanımlanması

Vergi harcaması kavramı, daha önce de değinildiği gibi 1960 lı yıllardan beri bilinen bir kavram olmasına rağmen, uygulamada alışılmış vergi yapısının saptanmasındaki güçlüklerden kaynaklanan bir takım tartışmalara konu olmaktadır. Netice itibariyle, ülkelerin vergi harcamasının tanımlanmasında gösterdiği farklılıklar, uygulama farklılıklarını da beraberinde getirmektedir.

Avusturya'da vergi harcaması ya da dolaylı sübvansiyonlar "genel vergi yapısından ayrılan, özel ya da tüzel kişilerin kamu yararına olan faaliyetleri için düzenlenen, federal hükümetin gelir kaybına neden olan vergi teşvikleri" olarak tanımlanmıştır. Yapılan tanımlamada, vergi indirimlerinin, vergi istisna ve muafiyetlerin sınıflandırılmasındaki güçlükler nedeniyle "alışılmış vergi yapısı" kavramına değinilmemiştir. Bunun ötesinde, yıllık vergi harcaması raporu, vergilendirme ilkelerinde ve vergi yapılarında uluslararası alanda iyi bir uyum var iken bazı indirimlerin Belçika'da vergi harcaması sayılırken diğer bir ülkede sayılmadığı ya da tam tersi bir durumun olabileceğini vurgulamaktadır.⁸²

⁷⁹ Bu çalışmada, vergi harcamaları toplam vergi gelirlerinin %37 si olarak hesaplanmıştır.

⁸⁰ 1963 Genel Vergi Yasası'ndan sonraki dönemde, vergi istisna ve muafiyetlerin, sayı, yapı ve etkilerinin kontrolündeki başarısızlıklar ve 1978 Vergi Reformu'nun ekonomi üzerindeki etkilerinin bilinmek istenmesi, vergi harcaması analizlerinin yasal temellere dayandırılmasını zorunlu kılmıştır.

⁸¹ **Tax Expenditures** (1996), s. 91.

⁸² **Aynı**, s. 30.

Finlandiya’da vergi harcaması, alışılmış vergi yapısı içinde toplanabilecek vergi gelirleri ile geçerli olan vergi sisteminde toplanan vergi geliri arasındaki farka neden olan, bireylerin davranışlarını etkileyen önlemler olarak tanımlanmıştır.⁸³

Fransa’da vergi harcaması kavramı resmi kaynaklarda şu şekilde yer almaktadır: “Vergi harcamalarına bir yasada ya da başka bir düzenlemede yer verilebilir. Bu, devletin gelirinde bir azalmaya neden olur ve bu nedenle vergi harcamalarının uygulamasından önceki durumla yani normla (Fransız Vergi Hukukunun Genel Esasları) vergi harcamalarının yer aldığı geçerli durumun karşılaştırılmasına imkân verir”⁸⁴

İrlanda’da alışılmış vergi yapısı kavramı resmi kaynaklarda kullanılmamaktadır. Bu nedenle vergi harcamaları gelir kaybı metodu kullanılarak hesaplanır. Buna dayanılarak herhangi bir vergi önleminin yürürlükten kaldırılması durumunda bir gelir kaybı meydana geliyor ise bu önlem bir vergi harcaması olarak kabul edilir.

Hollanda’da çalışma grubu tarafından 1987 yılında hazırlanan raporda vergi harcaması “vergi gelirlerinin ertelenmesi ya da azalması suretiyle alışılmış vergi yapısı dışında kalan önlemler şeklinde ortaya çıkan kamu harcamaları” olarak tanımlanmıştır.⁸⁵

Portekiz yasaları vergi harcamalarının kesin bir yasal tanımlamasını yapmamıştır. Hangi önlemin vergi harcaması olarak kabul edildiği uygulama ile

⁸³ Aynı, s. 49-50.

⁸⁴ Bir vergi önleminin, vergi harcaması olup olmadığı konusunda şüphe duyulması durumunda ilave teorik kriterlere başvurulabilir:

a) Vergi Önleminin Yürürlük Süresi: Bazı önlemler, ilk uygulanmaya başlandığında ayrıcalıklar yaratırlar ancak yıllar sonra yasal sisteme entegre olarak “norm” un bir parçası olurlar.

b) Vergi Önleminin Kapsamı: Eğer önlem, geniş mükellef kitlesini ve işlemi kapsıyorsa “norm” un bir parçasıdır.

c) Eğer alışılmış vergi yapısı “norm” olarak kabul edilirse, vergi mükelleflerinin belirli bir şekilde davranmasını teşvik etmek için getirilen tedbirler vergi harcaması olarak tanımlanır. (**Tax Expenditures** (1996), s. 59)

⁸⁵ **Tax Expenditures** (1996), s. 80.

belirlenmiş, bu nedenle hangi önlemin vergi harcaması, hangi önlemin alışılmış vergi yapısının bir parçası olduğu konusunda gri bölgeler oluşmuştur.⁸⁶

3. Vergi Harcaması Tanımlamasında Karşılaşılan Güçlükler

3.1. Gelir Vergisinde Vergi Tabanı

Gelir vergisinde değerlendirme ölçüsünün seçimi yapısal bir konudur ve kültürel davranış ve geçmişten gelen pratiğin bir yansımasıdır.⁸⁷ Yani bazı ülkelerde değerlendirme ölçüsü olarak aile (gelirin birleştirilerek ortak beyan edilmesi) kabul edilirken iken bazılarında kişi (gelirin ayrı ayrı beyan edilmesi) kabul edilir.⁸⁸

3.1.1. Aile Gelirinin Vergilendirilmesinde Uygulanan Yöntemler

3.1.1.1. Birleştirilerek Ortak Beyan Yöntemi

Bu yöntemde, ailenin bütün bireylerinin gelirleri toplanarak ortak bir beyanname ile vergilendirilir. Ailenin toplam geliri, vergi matrahını oluşturur ve aile reisi tarafından beyan edilir. Diğer bir deyişle, gelirin beyanında ve verginin hesaplanmasında "aile" esas birim olarak ele alınmaktadır. Bütün aile bireylerinin gelirlerinin tek bir bildirimde toplanması, artanoranlı vergi tarifeleri nedeniyle, daha fazla vergi ödenmesine yol açar.⁸⁹

⁸⁶ Aynı, s. 87.

⁸⁷ Kulu, a.g.e., s. 26.

⁸⁸ Avrupa Birliği ülkelerinde ailenin vergilendirilmesi ve genelde gelir vergisindeki indirimler Ek I'de gösterilmiştir.

⁸⁹ Billur Yaltı Soytan, "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi-I", *Vergi Sorunları Dergisi*, (Sayı: 81), s. 73.

3.1.1.2. Ayrı Beyan Yöntemi

i. **Tam Ayrı Beyan Yöntemi.**- Her biri farklı bir vergilendirme birimi olarak kabul edilen aile bireylerinin gelirleri ayrı ayrı vergilendirilir. Bu yöntemin en önemli noktası, beyanda ve verginin hesaplanmasında ailenin hiç dikkate alınmamasıdır. Tam ayrı beyan yönteminde, elde edilen gelir unsurunun niteliğine göre farklı uygulamalar söz konusu değildir. Ayrı beyan artanoranlılığın aile gelirleri üzerindeki olumsuz etkisini tamamen bertaraf etmektedir. İtalya⁹⁰ gelir vergisi sistemi bu sisteme dayanmaktadır.

ii. **Kısmi Ayrı Beyan Yöntemi.**- Aile bireylerinin faaliyet gelirleri ayrı beyana konu olurken, yatırım gelirleri (menkul sermaye iratları) ortak beyanname ile bildirilmektedir. Bu konuda örnek ülke Hollanda'dır.⁹¹

3.1.1.3. Birleştirip Bölme Esasına Dayalı Ortak Beyan Yöntemi

Aile gelirlerinin vergilendirilmesinde, birleştirerek ortak beyan yönteminin doğurduğu vergi yükü artışını bertaraf etmek ve aileyi vergi tarifelerinin artanoranlı etkisinden korumak amacıyla getirilen bu yöntem, aile reisi beyanının yumuşatılmış şeklidir.

i. **Amerikan Sistemi.**- Amerika Birleşik Devletleri'nde, gelirlerin birleştirilerek beyan edilmesine yönelik düzenlemeler, 1931 yılında Federal Yüksek Mahkeme Tarafından iptal edilmiştir. Mahkeme, karı-kocaya nazaran bekâr vergi yükümlülerinin daha düşük oranda vergilendirilmesini Anayasada yer alan eşitlik ilkesine aykırı bulmuştur. Gelirin bölünmesi (splitting) ilkesi, 1948

⁹⁰ İtalya'da yatırım gelirleri (menkul sermaye iratları) eşler arasında eşit olarak ikiye bölünmekte ve ayrı beyana konu olmaktadır. Diğer yandan, eşler, diledikleri takdirde ortak beyan yöntemini de seçebilmektedirler. Ancak, bu yöntemin tercih edilmesinde dahi vergi borcu ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Bu nedenle ortak bildirim, eşlerin birinin gelirinin kendisine tanınan istisnaların altında kalması veya diğer eşin gelirinden mahsup edilebilecek bir zararın oluşması halinde anlam ifade etmektedir.(Soytan, a.g.e., s. 73 Dipnot No:1).

⁹¹ Soytan, a.g.e., s. 74.

yılında uygulanmaya başlanmıştır. Bu sistem, evli çiftlerin gelirlerinin toplanmasına, elde edilen meblağın ikiye bölünmesine dayanmaktadır. Bölme işlemi sonucunda çıkan kısma artanoranlı tarifenin uygulanması suretiyle elde edilen vergi iki ile çarpılarak evli çiftlerin ortak vergi yükü bulunmaktadır.⁹²

Evlilikte başlayan yüksek vergilendirmeden aileyi korumak amacıyla uygulanan sistem şudur: Evli çiftler, ortak beyan veya ayrı beyan arasında seçim yapabilmektedirler. Vergi yükümlüleri, bekârlar, ortak beyanda bulunan evli çiftler, ayrı beyanda bulunan evli çiftler ve evli olmakla beraber aile reisi statüsünde beyanda bulunan kişiler (head of households) olmak üzere dört ayrı kategoride ele alınmaktadır. Bu statüler için ayrı kategoriler oluşturulmuştur. Bu tarifeler, alt gelir düzeyinde bütün vergi yükümlüleri için aynı vergi yükünü öngörmekte, ancak, gelir düzeyi yükseldikçe ayrı beyanda bulunan evli çiftlerin, vergi yükünde artış olmaktadır. Ayrıca, vergi yükümlülerinin beyan statüsüne göre değişen rakamlarda standart indirimler, kişisel istisnalar ve çocuk indirimleri de uygulanmaktadır.⁹³

ii. Alman Sistemi.- Almanya'da 1957 yılına kadar aile reisi beyanı uygulanmıştır. Ancak, bir yandan, evli kadınların çalışma hayatında giderek daha fazla yer alması ve global gelir toplamı içindeki paylarını artırmaları, diğer yandan vergi tarifesindeki artanoranlılığın çok yükselmesi, aile üzerindeki vergi yükünün önemli ölçüde artmasına yol açmıştır. Aile vergilendirilmesi üzerinde eşitlik ilkesi bakımından ortaya çıkan yoğun tartışmalara Federal Anayasa Mahkemesi 17.01.1957 tarihli kararı ile son vermiştir. Mahkeme, Alman Gelir Vergisi Kanunu'nun, karı-kocanın ortak matrah üzerinden vergilendirilmesini öngören 26. maddesini Anayasaya aykırı bulmuştur. Mahkemeye göre Bonn Anayasası'nın 6. maddesi, evliliğin ve ailenin devlet tarafından korunmasını öngörmüştür. Karı-kocanın vergilerini müştereken ödemeleri, belirli bir gelire

⁹² Bu uygulama Amerika'da, evli çiftlerle aynı düzeyde gelir elde eden bekâr kişilerin daha yüksek vergi yüküne katlanmaları sonucunu doğurmuş, 1969 yılında hazırlanan yeni bir tarife ile bekâr kişilerin gelirlerine uygulanan vergi oranı sınırlandırılmıştır. Böylece bekar kişilerin evlendikten sonra vergi yükleri artmış, ve "evlilik vergisi" tartışmaları başlamıştır. Öte yandan sistem, çalışmayan kadınlarla evlenen bekâr kişilerin vergi yüklerini azaltarak "evlilik cehizi" uygulamasına yol açtığı için de ayrıca eleştirilmiştir.

⁹³ Soytan, a.g.e., s. 75.

sahip çiftlerden birinin, artanoranlılığın etkisi sonucunda, ayrı ayrı vergiye tabi olan ve gelirlerinin toplamı aynı olan iki bekârdan daha fazla gelir vergisi ödemesine yol açmıştır. Çocuklara ait gelirlerin ortak beyannameye dahil edilmesine ilişkin ortak düzenlemeler de 1964 yılında kaldırılmıştır.

Anayasa mahkemesinin öngördüğü evlilik öncesi ve evlilik sonrası vergi muamelesindeki eşitlik fikri, birleştirilip, bölme sisteminin (Ehegattensplitting) ihdası ile sonuçlanmıştır. Sistem ayrı beyan sistemi ile tercihli olarak kullanılmaktadır. Çiftler diledikleri takdirde ayrı beyan yöntemi ile vergilendirilebilirler. Ortak beyan yöntemini seçtiklerinde eşlerin gelirleri toplanarak ikiye bölünmektedir. Vergi tarifesi elde edilen rakama uygulanmakta, hesaplanan vergi ikiyle çarpılmak suretiyle eşlerin ortak vergi yükü bulunmaktadır. Bu şekilde, artanoranlı vergi tarifesinin etkisi nötr hale getirilmeye çalışılmaktadır. Öte yandan çocuk sahibi ailelere bir çok vergi indirimleri tanınmıştır. Bunlardan en önemlisi her çocuk için tanınan ve belirli bir limit dahilinde uygulanan çocuk indirimidir. Çocukların eğitim harcamaları da belirli sınırlarla indirilebilmekte, evli olmayan kişilerin çocuk bakım giderleri de bu yönde işlem görebilmektedir.⁹⁴

iii. Fransız Sistemi.- Fransa'da aile gelirlerinin vergilendirilmesi aile reisi beyanına dayanmaktadır. Ancak, 1945 yılında, aile gelirlerinin toplanması sonucunda ortaya çıkan artanoranlı tarife etkisinin azaltılması için aile emsali (quotient familial) yöntemi ihdas edilmiştir. Aileyi artanoranlılık etkisinden korumayı amaçlayan bu yöntem, Almanya ve ABD'de uygulanan yöntemden farklı olarak, gelirin sadece eş sayısına değil, çocukları da kapsayacak şekilde bölünmesine dayanmaktadır. Ailenin toplam geliri, eşlerin 1 pay, çocukların ise 0,5 pay ile temsil edildiği bir katsayıya bölünmekte, vergi tarifesi elde edilen bu rakama uygulanmaktadır. Hesaplanan vergi yine aynı katsayı ile çarpılarak toplam vergi yüküne erişilmektedir. Aile emsali, yani bölme katsayısı, eşlerin medeni durumuna ve çocuk sayısına göre bir tabloya bağlanmıştır. Bu açıdan katsayıya bir sınırlama getirilmiştir.

⁹⁴ Aynı, s. 76.

Fransa'daki sistemin bir diğer yönü, ayrı beyan ile bölme yöntemine dayalı ortak beyan arasında tercih olanağının yükümlüye tanınmamış olmasıdır.⁹⁵

3.1.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Ailenin Vergilendirilmesi

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden Almanya, Fransa, İrlanda, Lüksemburg ve Portekiz gelir vergisinde değerlendirme ölçüsü olarak aileyi kabul ederek kümülatif vergi baremi uygularken; Belçika, Danimarka, Hollanda, İngiltere, İtalya, İspanya ve Yunanistan kişiyi esas alır.⁹⁶

Bir kısım vergisel avantajlar, alışılmış yapının bir parçası olarak kabul edilirse, söz konusu avantajlar vergi harcaması tanımlamasının dışında kalır. Gelir vergisinde vergi tabanının seçiminde mükelleflere sağlanan avantajlar kimi Avrupa Birliği ülkesinde alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak nitelendirilirken bazılarında da vergi harcaması olarak kabul edilir. Bu durum, vergi harcaması kavramı tanımlamasının ülkeden ülkeye farklılık göstermesine neden olur.

Belçika'da 1989 yılına kadar, kişisel gelir vergisinde değerlendirme ölçüsü aile idi. Ancak 1989 yılındaki vergi reformundan sonra ailenin elde ettiği gelir ayrı ayrı vergilendirilmeye ve evli çiftler için farklı miktarda vergi indirimi uygulanmaya başlanmıştır.⁹⁷ Evliler için 150.000 Bfr, bekarlar için 191.000 Bfr temel indirim uygulanır. Ayrıca aile fertleri için çocuk sayısına göre artan miktarda vergi indirimi uygulanır.⁹⁸ Ancak hazırlanan vergi harcaması raporunda evli çiftler için uygulanan indirim ve çocuk sayısına bağlı olarak artan miktardaki indirime yer verilmektedir. Yani, mükellefe avantaj sağlayan bu vergi tedbirleri

⁹⁵ Aynı, s. 76.

⁹⁶ **Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları** (İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları No: 129, İstanbul Kasım 1994), s. 5.

⁹⁷ **Tax Expenditures** (1996), s. 30.

⁹⁸ **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar** (İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1997-7), s. 64.

alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilerek vergi harcaması kavramının dışında tutulmuştur.⁹⁹

Finlandiya kişisel gelir vergisi de değerlendirme ölçüsü olarak bireyi kabul etmiştir. Aile ile ilgili indirimler ve çocuk indirimleri ise vergi harcaması olarak kabul edilir.¹⁰⁰

Almanya vergi sisteminde de çeşitli aile indirimlerine yer verilmiştir.¹⁰¹ Ancak bu indirimler vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir.¹⁰²

İrlanda, kişisel gelir vergisinde değerlendirme ölçüsü olarak farklı bir uygulama gerçekleştirir. Burada, temelde, birey vergi yükümlüsü olarak ele alınır ya da evlilerde her bir tarafın geliri karma olarak vergiye tabi tutulur. Bununla birlikte bütün evli çiftlere aşağıdaki seçeneklerden birisini seçme imkanı tanınmıştır.¹⁰³

- a) Vergi matrahının aile esas alınarak saptanması: Burada eşler hangi bireyin aile reisi olacağını serbestçe belirleyebilir.¹⁰⁴
- b) Vergi matrahının ayrı ayrı saptanması: Bu durumda her bir eşin ödeyeceği vergi toplam karma usulde bulunan vergiye eşit olmalıdır.
- c) Ayrı/tek uygulama: Her eş ayrı bir vergi ünitesi olarak kabul edilir.

İtalya, kişisel gelir vergisinde değerlendirme ölçüsü olarak bireyi esas almıştır. Bununla birlikte bireylere, evli çiftler ve bağımlı yaşayanlar (çocuklar dahil) için standart vergi indirimleri uygulanmaktadır.¹⁰⁵

⁹⁹ **Tax Expenditures** (1996), s. 30.

¹⁰⁰ **Aynı**, s. 50.

¹⁰¹ Daha öncede değinildiği gibi eşlerin ayrı ayrı vergiye tabi tutulması, çocuk indirimleri vb.

¹⁰² **Tax Expenditures** (1996), s. 66.

¹⁰³ 6 Nisan 1999 öncesi evlenen çiftlerde aile reisi koca iken 6 Nisan 1999'da ya da daha sonraki bir tarihte evlenenlerde aile reisi bir önceki dönemde yüksek gelir elde eden eştir.

¹⁰⁴ Aile reisi 1994-1995 dönemi öncesinde koca idi.

¹⁰⁵ C. J. Platt, **Tax Systems of Western Europe: A Guide for Business and The Professions** (Gower Publishing, Hants 1985), s. 84.

Portekiz kişisel gelir vergisinde değerlendirme ölçüsü hanedir. Ayrı ayrı vergilendirme ise evli çiftlerde uygulanır. Aile ile ilgili indirimler ve muafiyetler çeşitli durumlarda uygulanmaktadır. Örneğin sağlık harcamalarının indirim konusu yapılması, okul harçları, gayrimenkul kredisi faiz ödemeleri gibi. Bu indirimler alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilir ve vergi harcaması hesaplamalarında yer almaz.¹⁰⁶

İspanya'da 1989 yılındaki Anayasa Mahkemesi kararına dayanılarak kişisel gelir vergisindeki değerlendirme ölçüsü aileden bireye değişmiştir.¹⁰⁷ Değerleme ölçüsünün birey olması ile birlikte aile indirimi çocuk ve bağımlı indirimi gibi indirimler de uygulanmaktadır.¹⁰⁸

1990-1991 dönemi öncesine kadar İngiltere'de kişisel gelir vergisinde değerlendirme ölçüsü aile idi.¹⁰⁹ Evlilik dolayısıyla olan indirimlerin bir kısmını yapısal unsurlardan (alışılmış vergi yapısının içinde) saymıştır.¹¹⁰

3.2. Emeklilik Fonları

Emeklilik fonları vergi harcaması hesaplamalarında devamlı sorun olmuştur. Emeklilik fonlarıyla ilgili vergisel olaylarla çeşitli aşamalarda karşılaşılır. Bu aşamalardan birincisi emeklilik primlerinin ödenmesi, ikincisi bu fonların nemalandırılması sırasında kâr oluşması, son olarak da emekli aylığı ödeme aşamalarıdır. Çoğu ülkedeki uygulama, emeklilik fonlarının işletilmesinden kârların vergilendirilmemesi şeklindedir. Bu uygulama verginin ertelenmesi olarak nitelendirilir. Vergi harcaması hesapları emeklilik fonlarının ayrıcalıklı halini hesaplarken gelecekteki gelir artırıcı¹¹¹ etkisini de göz önüne almak zorundadır. Eğer emeklilik primleri vergilendirilirse fona daha az

¹⁰⁶ **Tax Expenditures** (1996), s. 87.

¹⁰⁷ **Aynı**, s. 92.

¹⁰⁸ Platt, **a.g.e.**, s. 139.

¹⁰⁹ **Tax Expenditures** (1996), s. 98.

¹¹⁰ Kulu, **a.g.e.**, s. 26.

¹¹¹ Ödenen emeklilik primlerinin vergilendirilmemesi nedeniyle gelecekte dağıtılacak ve vergilenecek emekli aylıklarının daha fazla olmasından kaynaklanan vergi gelirlerindeki artış.

kaynak¹¹² girecektir. Bu ise emeklilik tazminatlarının azalmasına neden olacak, geri ödemelere ilişkin gelir de buna bağlı olarak azalacaktır. Bu nedenle emeklilik fonlarına ilişkin vergi uygulaması ve vergi harcamalarının hesaplanması karışıklıklar ve zorluklar içeren bir işlemdir.¹¹³

3.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi Arasındaki Entegrasyon

Bu başlık altında gelir ve kurumlar vergisi entegrasyon modelleri kısaca açıklandıktan sonra Avrupa Birliği ülkelerindeki entegrasyon vergi harcaması kavramı kapsamında incelenecektir.

3.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Entegrasyon Modelleri

Kurum kazançlarının, gelir vergisinden farklı olarak ayrı bir vergilemeye tabi tutulması sürekli şekilde aynı kaynağın ikinci kez vergilenmesi tartışmalarını gündemde tutmuştur. Çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan entegrasyon teorisi taraftarlarına göre, gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin alınmasına gerek yoktur.¹¹⁴ Çünkü, temelde, kurumların kazançları ortaklarına aittir ve ortaklar paylarına düşen bu kazançlar dolayısıyla Gelir Vergisi ile yükümlü kılınmaktadır. Aynı kaynağın iki kez vergilendirilmesi savına karşı olan ve kurumlar vergisinin varlığını savunanlara göre ise, kurumlar; kendilerini oluşturan ortakların iktisadi güçlerinden ayrı bağımsız bir varlığı olan tüzel kişilerdir. Bunun dışında, kendine özgü iradeye (ortaklardan ayrı teknik idareciler topluluğu), amaçlara, finansman araçlarına, yani, iktisadi ve mali özerkliğe sahip bulunan kurumların ayrı bir ödeme gücü vardır.¹¹⁵

¹¹² Kişisel tercihlerdeki değişikliklerin olmadığı varsayımı altında.

¹¹³ Kulu, **a.g.e.**, s. 26.

¹¹⁴ Bu durum, çifte vergileme sorununa neden olmaktadır. Çifte vergileme, kurumlar vergisi matrahı üzerinden ayrıca gelir vergisi alınmasıdır. Bu olgu, bir taraftan tasarruflar üzerinde olumsuz etki yaratırken, diğer taraftan düşük gelirli yatırımlara ek vergi yükü yüklemesi nedeniyle sermaye piyasalarının gelişmesine neden olabilir.

¹¹⁵ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası** (Filiz Kitabevi, İstanbul 1993), s. 135-137.

Çeşitli ülkelerin vergi mevzuatlarında yer alan ve vergi teorisinde tartışmalara konu olan kurumlar vergisi ve gelir vergisi entegrasyon teorileri de ayrı bir başlık altına incelenecektir.

3.3.1.1. Klasik Metod

Bu metotta iki vergi grubu arasında entegrasyon bulunmamaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi ayrı ayrı uygulanır. Hissedarlar bu sistemde iki kez vergi yükü hissederler ve vergi geliri, kârın dağıtılmadığı durumda düşer.¹¹⁶

3.3.1.2. Farklılaştırılmış (Split) Oran Metodu

Dağıtılan kurum kazançları, dağıtılmayan kurum kazançlarına göre daha düşük bir oranda vergilendirilmekte fakat kâr payları ayrıca gelir vergisine konu olmaktadır.

3.3.1.3. Avrupa Kısmi Entegrasyon Metodu

Bu metotta, dağıtılan kazançlar gelir vergisi oranı ile, dağıtılmayan kazançlar kurumlar vergisi oranı ile vergilendirilir. Toplam kazanç önce kurumlar vergisi ile vergilendirilir. Kurumlar vergisi alındıktan sonra, kar payı olarak dağıtılan kısım vergilenirken önceden alınan kurumlar vergisinin mahsubu yapılmaktadır. Bu yüzden bu yöntem kredili sistem diye adlandırılmaktadır.¹¹⁷

3.3.1.4. Tam Entegrasyon Modeli

Bu yöntemde kurum kazancının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisi uygulanır. Ancak kâr payı sahipleri, bu kâr payını elde etmeseler dahi gelir unsuru olarak kâr paylarını beyan etmek zorundadırlar.

¹¹⁶ M. Bahattin Kulu, "Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Arasında Vergisel Entegrasyon Teorileri ve Yürürlükteki Türk Vergi Sisteminin Eleştirisi", *Vergi Dünyası* (Sayı 207, Kasım 1998), s. 52.

¹¹⁷ Aynı, s. 53.

Pratikte, kurum bünyesinde tevkifat suretiyle verginin ödenmesi ve kişilerin ilgili yıla ait gelirlerini beyan ederken ilave ödeme veya iade alma şeklinde ikmal edilmesi uygulamayı kolaylaştırmaktadır. Bu sistemin güçlü tarafı şu iddialarla savunulur. Eğer vergileme dağıtım şartına bağlanırsa, bu durum vergi sisteminin kararlılığını zedeleyebilir. Verginin zamanında tahsili ile erteleme yol açtığı olumsuzluklar hissedilmez.¹¹⁸

3.3.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Entegrasyonu

Kurumlar vergisi, ödenecek gelir vergisini güvence altına almak için yapılan bir stopaj olarak kabul edilirse, her iki vergi arasında entegrasyonun tam olması gerekir.¹¹⁹ Hemen hemen her ülkede çifte vergileme halinde indirimle ilişkin hükümler mevcuttur. Örneğin Hollanda'da kâr paylarında 1000 Gld¹²⁰ olan indirim vergi harcaması olarak kabul edilmiştir.¹²¹

Hollanda dışındaki diğer tüm ülkelerde çifte vergilemenin önüne geçme amacıyla getirilen bu önlemler alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilir.

Belçika'da kurum kazancından kâr sahiplerine ödenecek tutarın %95'i kurumlar vergisinden istisnadır ve bu vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir. Bundan başka çifte vergilemenin olduğu durumlar¹²² negatif vergi harcaması olarak nitelendirilmemektedir.¹²³

Finlandiya 1990 yılına kadar kâr paylarının kısmi indirimini uyguladı. 1990 öncesinde kâr paylarının %40'ının indirimi alışılmış vergi yapısı¹²⁴ içinde

¹¹⁸ Aynı, s. 53-54.

¹¹⁹ Kulu, a.g.e., s. 27.

¹²⁰ Evlilerde 2000 Gld uygulanır.

¹²¹ Tax Expenditures (1996), s. 80.

¹²² Kurumlar ya da bireyler tarafından elde edilen kâr paylarının bahsedilen %95 lik vergi istisnası dışında kalan kısmın vergiye tabi olduğu durum ifade edilmektedir.

¹²³ Tax Expenditures (1996), s. 31.

¹²⁴ Finlandiya vergi idaresi, alışılmış vergi yapısını "normal-temel vergi yapısı" olarak nitelendirmiştir.

kabul edilmekteydi. Bu uygulamadan farklı vergi uygulamaları ise vergi harcaması olarak nitelendirilmiştir.¹²⁵

İrlanda'da kâr paylarının %60 ı vergilendirilebilir gelirden indirilebilir. Bu, gelir vergisi ile kurumlar vergisi sisteminin %60 bütünleşmesi anlamındadır. Yürürlükteki bu uygulama alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilir.¹²⁶

İspanya, kurumlar ve gelir vergisinin entegrasyonunu vergi harcaması olarak kabul etmemektedir. Kâr paylarının çifte vergilendirilmesini azaltmak için kullanılan bu tedbirler alışılmış vergi yapısının teknik bir kısmını oluştururken, vergi harcaması olarak kabul edilmez.

İngiltere'de gelir ve kurumlar vergisinin entegrasyonunu sağlayan önlemler alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilir.¹²⁷

Türk Vergi Sistemi'nde Gelir ve Kurumlar Vergisi arasındaki ilişki, bu iki vergi arasındaki entegrasyon modellerinden Avrupa Kısmî Entegrasyon Modeline benzetilebilir.¹²⁸

Bu modelin işleyişi, kurumlardan kâr payı elde edenlerin, bunlara ilişkin gelir vergisi beyanını verirken kurum bünyesinde ödenmiş vergileri de matraha dahil edip hesaplanan vergiden söz konusu vergilerin mahsup edilmesi şeklindedir.¹²⁹

3946 sayılı Kanunla 1.1.1995'den itibaren değişikliğe uğrayan GVK mükerrer madde 75 'deki vergi alacağı müessesesi¹³⁰ işleyişi bakımından Avrupa Kısmî Entegrasyon Modeline benzetilebilir. Tam entegrasyon modeli ile

¹²⁵ **Tax Expenditures** (1996), s. 51.

¹²⁶ **Aynı**, s. 88.

¹²⁷ **Aynı**, s. 92.

¹²⁸ Kulu, "Kurumlar Vergisi...", a.g.e., s. 55.

¹²⁹ **Aynı**, s. 55.

¹³⁰ Tam mükellefiyete tabi kurumlarca mükerrer mad. 75/ 1. ila 3. bendte yazılı gelir unsurlarının 1/5'i bunların vergi alacağını oluşturur.

kısmî entegrasyon modeli arasındaki temel farklılık, kısmî entegrasyonda gelir vergisi beyanına konu olması için kârın elde edilmesi yani dağıtım yapılmasının vergilemeyi etkilemesidir. Türk Vergi Sistemimiz de bu anlamda dağıtım şartına bağlı olan gelir vergisi uygulamasıyla kısmî entegrasyon sistemine benzetilebilir.¹³¹

3.4. Emsal Gelir

Gayrimenkule sahip olanların kendi mülkünde ikamet etmesinden dolayı bir anlamda gelir kaybına¹³² uğradığı bazı vergi sistemlerinde düşünülmektedir. Bu anlamda emsal kira bedeli (imputed income) sayılan gelir, vergiden istisna edilirken bir taraftan da vergi harcaması hesaplarında dikkate alınmaktadır. Bunu uygulayan ülke sayısı çok azdır.¹³³

Belçika'da emsal gelir kalemi vergi ayrıcalığı olarak nitelendirilmesine rağmen, idare bunun vergi harcaması sayılıp sayılmaması konusunda fikir birliğine varabilmiş değildir. Finlandiya, gayrimenkul değerinin %3 ü oranında vergi harcaması hesaplamaktadır. Diğer tüm ülkeler ise emsal gelir ile ilgili vergi harcamasını teori ve uygulamadaki güçlükler nedeniyle hesaplamamaktadırlar. Hollanda ve İspanya'da gayrimenkul değerinin belirli bir oranı gelir vergisine tabidir. Bu iki ülke vergi harcamasını emsal geliri doğrudan vergilendirmeyerek uygulamaktadır. Almanya 1986 yılında emsal kira bedelini vergilendirmeden vazgeçmiştir. Şu anki uygulama ise alışılmış vergi yapısının bir parçası gibi görünmektedir. Avusturya da prensip olarak, emsal geliri vergi dışında tutmaktadır.¹³⁴

¹³¹ Kulu, **a.g.e.**, s. 56.

¹³² Gayrimenkulün emsal kira bedeli kadar.

¹³³ Kulu, **a.g.e.**, s. 27.

¹³⁴ **Tax Expenditures** (1996), s. 19-20.

3.5. Amortismanlar

Amortisman giderleri uygulaması açısından da vergi harcaması hesaplamalarındaki durum net değildir.¹³⁶ Amortisman, ekonomik yıpranmaya uygun olarak tespit edilmiş ise, bu, alışılmış vergi yapısının bir unsuru olarak kabul edilecektir. Eğer amortisman, ekonomik yıpranmaya göre daha yüksek bir oranda belirlenmiş ise, bu, vergi harcaması olarak nitelendirilebilir.¹³⁷

Ülkeler vergi harcaması raporlarında amortisman hesaplarına yönelik dört yaklaşım kullanırlar: İlk olarak, Belçika ve Portekiz, amortisman giderlerini vergi harcaması raporlarında göstermeyip, bu giderlerin indirimini alışılmış vergi yapısının¹³⁸ bir parçası olarak kabul eder.¹³⁹ Belçika'da amortisman oranı, alışılmış vergi yapısı içinde bir aktifin ömrü dikkate alınarak mümkün olduğu kadar ekonomik yıpranma oranına uygun belirlenmeye çalışılır. Normal ya da azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi kullanılarak hesaplanan amortisman tutarı gider olarak kabul edilip, alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak vergilendirilebilir gelirden indirilir.¹⁴⁰

Portekiz de Belçika gibi hem normal amortisman yöntemine hem de azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemine göre amortisman hesaplamaktadır. Uygulanan genel amortisman oranı %12,5 dir. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman oranı ise %18,75 dir.¹⁴¹

İkinci yaklaşım ise amortisman giderlerine yönelik uygulamanın tamamen vergi harcaması olarak nitelendirildiği durumdur. Bu yaklaşımı kullanan ülke İrlanda'dır.¹⁴² İrlanda, makinelerde hem normal, hem de azalan bakiyeler

¹³⁶ Kulu, a.g.e., s.27.

¹³⁷ **Tax Expenditures** (1996), s. 13.

¹³⁸ Belçika ve Portekiz'de alışılmış vergi yapısı resmi olarak tanımlanmamıştır. Bu kavram, vergi idaresinin uygulamaları sonucunda belirlenmiştir. Bu nedenle uygulamada hangi unsurun alışılmış vergi yapısına ait olduğu konusunda gri bölgeler oluşmuştur.

¹³⁹ **Tax Expenditures** (1996), s. 13.

¹⁴⁰ **Aynı**, s. 31.

¹⁴¹ **Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları** (1994), s. 17.

¹⁴² Kulu, a.g.e., s. 27.

usulüyle amortisman kullanıma izin vermekte, binalarda ise sadece normal amortisman yöntemi kullanılabilir. Normal amortisman uygulamasında oran %4 iken azalan bakiyeler usulüyle amortismanda %25 dir.

Amortismanlar konusundaki üçüncü yaklaşım ise yüksek oranlı ya da azalan bakiyeler usulüyle amortismanların vergi harcaması sayılmasıdır. Almanya'da normal amortisman oranı %10, azalan bakiyeler usulüyle amortisman oranı ise %30 dur. Amortismanlardaki vergi harcaması tutarı ise normal amortisman yöntemi kullanılarak hesaplanabilecek tutar ile uygulanmakta olan, özel hükümlerle belirlenmiş amortisman tutarları arasındaki fark bulunarak hesaplanır. İspanya'da normal amortisman uygulaması geleneksel vergi yapısının bir unsurudur. Ancak bazı sektörleri teşvik etmek için getirilen standart amortisman oranının üzerindeki özel tedbirler vergi harcaması olarak kabul edilir.¹⁴²

4. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcaması maliyeti hesaplamasının üç temel yöntemi vardır. Bunlardan biri gelir kaybı metodudur: Belli bir durumda gerçekleşmiş gelir kayıplarının ölçülmesidir.¹⁴³ Gelir artışı metodunda ise ayrıcalıkların kaldırılması halinde beklenen gelirlerin ne olacağı tahmini bir ölçümdür. Bu metodda davranışsal tepkiler dikkate alınır. Son yöntem ise eşdeğer harcama yaklaşımıdır. Davranışsal tepkilerdeki değişmelerin yok sayıldığı bu metodda doğrudan transfer harcaması ile sağlanan yararın maliyetinin eşdeğeri olan vergi harcamalarının ölçümüdür.¹⁴⁴

¹⁴² **Tax Expenditures** (1996), s. 92.

¹⁴³ Kural olarak, vergi ayrıcalığı yaratan hükmün olmadığı durum ile geçerli olan (uygulanmakta olan) durum karşılaştırılır. Hesaplanan vergi harcaması tutarı, toplam gelir kaybına eklenen değerler şeklinde algılanmamalıdır. Çünkü, bir vergi ayrıcalığının kaldırılması diğer vergi ayrıcalıklarının da maliyetini (sebepe olduğu gelir kaybı miktarını) etkileyecektir.

¹⁴⁴ Kulu, a.g.e., s. 27.

Vergi harcaması maliyetlerini hesaplamada dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da hesaplamaların tahsil ya da tahakkuk esasına göre yapılmış olmasıdır. Tahsil esasında, topluma aktarılan nakit tutarı tahmin edilmeye çalışılırken, tahakkuk esasında tahakkuk eden vergi tutarı baz alınarak tahminler yapılır.¹⁴⁵

Avusturya'da vergi harcamaları, dolaylı transfer harcaması olarak düşünüldüğünden bu rakamlar devlet bütçesi hesaplarında gösterilir. Bu rakamlardan bazılarına vergi istatistiklerinden elde edilen ayrıcalık tutarına marjinal vergi oranının uygulanması suretiyle ulaşılır. Bazen aynı hesaplamalar vergi istatistikleri dışındaki kaynaklardan¹⁴⁶ elde edilir. Avusturya'da vergi harcaması hesaplamaları her bir vergi ayrıcalığı için ayrı ayrı hesaplanır. Ancak Avusturya vergi idaresinin vergi harcaması ile ilgili yaptığı tanımlamanın bütün vergi harcaması niteliğindeki vergi ayrıcalığı sağlayan hükümlerini kapsamaması hesaplamalarda zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, vergi idaresinin kararı kaçınılmaz olmaktadır.¹⁴⁷

Belçika'da ilk hazırlanan vergi raporunda (1985) gelir kaybı metodu kullanılmıştır. Bu tarihten sonra yöntemle ilgili bir değişiklik yapılmamıştır. Hesaplama tekniği vergi türlerine göre değişebilmektedir. Kişisel gelir vergisinde, vergi harcaması tutarı mükelleflerin tamamını temsil ettiği düşünülen, kayıtlı mükelleflerin % 3 ünü oluşturan mükellef grubunun bilgilerine dayanılarak hesaplanır. Diğer vergi türlerinde ise gelir kaybı tahminleri resmi istatistikler temel alınarak yapılır.¹⁴⁸

Finlandiya da vergi harcaması hesaplamalarında gelir kaybı metodunu kullanmaktadır. Kişisel gelir vergisinde vergi harcaması tutarını hesaplamak için kullanılan modelde 35.000 kişilik mükellef grubundan faydalanılır. Bu mükelleflerin gelir bilgileri resmi kurumlardan elde edilmişken, ulaşılamayan,

¹⁴⁵ Aynı, s. 27.

¹⁴⁶ Örneğin milli muhasebe hesapları, diğer istatistik kaynakları vb.

¹⁴⁷ **Tax Expenditures** (1996), s. 26.

¹⁴⁸ Aynı, s. 31.

eksik kalan bilgiler (örneğin, emsal gelir) ayrıca tahmin edilir. Bu model, daha önce kullanılan modele göre daha geniş tutulmuş, kapsamı ise kişisel gelir vergisi ile sınırlandırılmıştır. Kurumlar vergisinde de vergi harcamalarında kullanılmak üzere bir model oluşturulmuştur. Bu modeldeki örneklem grubu ilk yıllarda 100 işletmeyi kapsarken birkaç yıl sonra 5.000, günümüzde de 200.000 işletmeyi kapsar hale gelmiştir. Bu işletmelere ait gelir bilgileri Ulusal Vergi Kurulu'nda (National Board of Taxation) saklanır. Bazı kurumlarda eksik bilgi nedeniyle vergi harcaması hesaplamalarında güçlüklerle karşılaşılsa bile vergi harcaması tahminlerinin güvenilir olduğu savunulabilir.¹⁴⁹

Fransa'da vergi harcaması tahminleri nakit akışı temeline dayanır. Yapılan tahminler vergi harcamalarının ilk yıl etkilerini kapsamaktadır. Kurumlar vergisinde ilk yılın vergi harcaması tutarları istisnai olarak tahsilat sistemi nedeniyle yüksek olabileceğinden bütün bir yılın tahminleri sunulur. Yapılan tahminlerde vergi harcamalarının ikincil etkileri analizlere katılmamıştır. Örneğin enerji etkinliğini sağlamak için kullanılan vergi indirimleri enerji tüketimini ve dolaylı vergiler hasılatını etkileyecektir. Bunun ötesinde, tedbirler arasındaki ilişki¹⁵⁰ tahminlerde hesaba katılmamaktadır.¹⁵¹

Almanya'da bir vergi ayrıcalığının neden olduğu gelir kaybı, kural olarak 12 aylık etkileriyle gösterilir. 1991 yılından beri yeni bir vergi teşvik önlemi uygulanmaya başlandığında, mali planlama periyodundaki yıllara ait rakamlar kullanılmaktadır. Bir vergi teşviki uygulamasına son verildiğinde oluşacak ek gelirler tekabül eden yıllara yüklenir. Gelir kayıplarına ilişkin tahminler esas olarak vergi istatistiklerine dayanır. Bilgisayar ortamında oluşturulmuş gelir ve kurumlar vergisi modelleri ve milli gelir hesapları gibi özel hesaplamalar bu amaca hizmet eden idarece saklanır.¹⁵²

¹⁴⁹ Aynı, s. 53.

¹⁵⁰ Bir vergi ayrıcalığının yürürlükten kaldırılması, bir başkasının yürürlüğe girmesi teşvik edebilecektir.

¹⁵¹ **Tax Expenditures** (1996), s. 60

¹⁵² Aynı, s. 67.

İrlanda, vergi harcaması hesaplarında ilk raporu hazırladığından bu yana gelir kaybı metodunu kullanmaktadır. Hesaplamalarda tüm mükelleflerin vergi beyannamelerindeki bilgilerden faydalanılır. Belçika ve Finlandiya'da olduğu gibi örneklem oluşturulmaz. Vergi beyannamelerinden veri elde edilemediği takdirde milli gelir hesaplarından ya da diğer resmi kaynaklara başvurulur.¹⁵³ Ancak zaman içerisinde tahminlerin gerçeğe yakın olması anlamında önemli gelişmeler sağlanmıştır. 1988 yılında kendi kendine takdir yönteminin uygulanmaya başlanmasıyla vergi beyannamelerinde bir kısım küçük vergi indirimleriyle ilgili rakamlara ulaşmak imkansız bir hale gelmiştir. Bu, bazı vergi harcaması kalemlerine ilişkin tahminlerin daha az güvenilir olmasına neden olmuştur.¹⁵⁴

İtalya'da vergi harcaması hesaplamalarında gelir kaybı metodu kullanılır. Mümkün olan durumlarda hesaplamalarda gelir ve kurumlar vergisi modellerinde faydalanılır. Diğer durumlar ise milli gelir hesaplarından faydalanılmasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle bazı tahminler diğerlerine göre daha güvenilirdir.¹⁵⁵

Hollanda'da 1987 yılındaki raporda olduğu gibi 1994 güncellemesinde de vergi harcaması hesaplamalarında gelir kaybı metodu kullanılmıştır. Vergi harcaması analizlerinde, vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki ilk etkisi hesaba katılmıştır. Tahminler her bir kategori için yapılır ve bütün harcamalar açısından bir şey ifade etmez. Vergi harcamalarının bir çok durumda vergi gelirlerinde kesin bir azalmaya neden olmasına karşılık, bazı vergi harcamalarında vergi borcu sadece ertelenir.¹⁵⁶ Bu düzenlemenin etkileri ilke olarak iki yaklaşım ile açıklanır: İlk olarak, belirli bir yılda kamu gelirlerinin azalmasına neden olan vergi harcamalarına makroekonomik açıdan yaklaşılar. Bir yılın vergi harcaması, cari gelirin çeşitli unsurlarının vergi ertelenmesi nedeniyle oluşan gelir kaybı olarak hesaplanır. İkinci olarak, belirli bir yıldaki

¹⁵³ Tahminlerin gerçekliği temel olarak ulaşılan verilerin ve kullanılan modelin kalitesine bağlıdır. Bunun sonucu olarak bazı tahminler, diğerlerine göre daha az başarılı olacaktır.

¹⁵⁴ **Tax Expenditures** (1996), s. 72.

¹⁵⁵ **Aynı**, s. 78.

¹⁵⁶ Bu anlamda, vergi harcamaları faizsiz kredi olarak nitelendirilebilir.

vergi harcaması tutarı hesaplanarak, cari faiz oranları da dikkate alınarak bugünkü değerine çevrilmesidir. Bu, bugünkü değer metodu olarak adlandırılır. 1987 yılındaki raporda olduğu gibi, 1994 yılı güncellemesinde de hem makroekonomik yaklaşım hem de bugünkü değer metodu kullanılmıştır. Mikro simülasyonlarla oluşturulan vergi modelleri de vergi harcaması hesaplamalarına imkan vermektedir. Bu durum, vergi harcaması hesaplamaları için gerekli verinin bulunamaması durumunda gerçekleştirilir.¹⁵⁷

Portekiz, vergi harcamalarını vergi beyannamelerindeki bilgilere ve vergi idaresinin diğer veri kaynaklarına dayanarak hesaplar. Hesaplamalarda “ceteris paribus” varsayımı altında mükelleflerin davranışsal tepkileri yok sayılır. Kişisel gelir vergisindeki vergi harcamaları, vergi ödemeleri ile ilgili olan marjinal vergi oranı dikkate alınarak hesaplanır. Kurumlar vergisinde ise vergi harcaması, efektif vergi oranı kullanılarak hesaplanır. Bu oran, bir vergi teşviki türü için bulunan ortalama değerdir. Dolaylı vergilerdeki hesaplamalar, muafiyetle azaltılan matrah tutarına standart oranın uygulandığını varsayar.¹⁵⁸

İspanya, 1979 yılından beri gelir kaybı metodunu kullanarak vergi harcamalarını hesaplamaktadır. Hesaplamalarda temel olarak, vergi beyannamelerindeki gelir bilgilerinden faydalanılır. Tahminlerde ayrıca, geçmiş yıllardaki gerçekleştirmelerden ve bilgisayar ortamında oluşturulmuş modellerden faydalanılır. Vergi harcaması raporlarının gerçekçiliği, bu raporların hazırlanmasında kullanılan verilerin gerçekçiliğine bağlıdır. Özellikle, dolaysız vergilere ilişkin tahminler dolaylı vergilere ilişkin tahminlerden gerçeğe daha yakındır.¹⁵⁹

¹⁵⁷ **Tax Expenditures** (1996), s. 82.

¹⁵⁸ **Aynı**, s. 88.

¹⁵⁹ **Aynı**, s. 92-93.

5. Vergi Harcaması Raporlarının Kullanımı

Uygulamada vergi harcaması hesaplarının sunulmasında pek çok farklılık vardır. Bazı ülkeler vergi harcamalarını ilgili oldukları vergi türüne göre sınıflandırmaktadır. Bazı ülkelere de doğrudan harcama hesaplarıyla karşılaştırılabilirliğini yansıtan bir sınıflandırmayı kullanmaktadır. Bazı ülkeler ise, vergi harcamasından yararlananlara ve fonksiyonlarına göre bir sınıflandırma yapmaktadır.¹⁶⁰

Hollanda'da vergi harcamalarının sadece mali amaçlarla kullanılıp kullanılmadığının politik çevrelerde sürekli tartışma konusu olmuştur. Bu konu özellikle son yıllarda önem kazanmıştır. Son yıllarda bahsetmeye değer iki vergi tedbiri vardır. Bu önlemler, bazı ekonomik davranışları sübvans etmek için çıkarılmıştır. Örneğin, kazandıkça biriktir programı (save as you earn)¹⁶¹, azalan bakiyeler usulüyle amortisman, açık deniz gemileri için yatırım indirimi gibi.

İngiltere'de mali yardımların ve vergi indirimlerinin yer aldığı vergi harcaması raporu, yılda bir kez olmak üzere bütçe yasasından birkaç ay önce hazırlanır. Bu, kamu oyunun ve Parlatentonun sübvansiyonlar ve bunların maliyeti hakkında düşünmesine, bütçede değişiklik önerileri sunmasına fırsat verir.¹⁶² (Bkz. Ek II)

Almanya'da doğrudan harcama hesaplarıyla, vergi harcamalarının karşılaştırmasına imkan verebilecek şekilde sübvansiyon raporları hazırlanır. Hazırlanan bu rapor, Federal Almanya Parlatentosuna ve Federal Almanya Konseyine sunulur. Parlatentonun genel kurul toplantısında ve bazı komisyonlarda vergi harcamaları hakkında yoğun tartışmalar yaşanır. Böylece, sübvansiyon raporlarındaki ayrıntılı bilgiler transferlerin politik olarak tartışılıp, bazılarının indirilmesine imkan verir.

¹⁶⁰ Kulu, a.g.e., s. 28-29.

¹⁶¹ Bir şirket, çalışanlarına, tayin edilecek belli bir süre içerisinde (normal olarak beş veya yedi yıl gibi) önceden belirlenen bir fiyatla şirket hisselerini almaları konusunda tercih hakkı tanıyabilir; böylece her ay belirli bir miktarda tasarruf sağlanmış olur.

¹⁶² **Tax Expenditures** (1996), s. 99.

Avusturya'da vergi harcaması raporunda, vergi ayrıcalıkları tarım, hane halkı ve işletmelere yönlendirilenler olmak üzere yararlananlar açısından üçlü sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.¹⁶³ Vergi harcaması raporları, bütçeyle ilgili diğer raporlar gibi, Parlamentoda görüşülür. Eğer bir vergi değişikliği düşünülmüşse, stratejik bir rolü vardır. Bunun dışında, vergi reformu ile ilgili tartışmalar sırasında mevcut vergi harcaması raporuna dayanarak daha detaylı hesaplamalara ihtiyaç duyulmaktadır.¹⁶⁴

İspanya bütçe fonksiyonlarına göre analiz yapmaktadır. Vergi harcamalarından yararlananlar bütçe fonksiyonuna göre sınıflandırılmakta, vergi harcamasının dağıtım anahtarı belirleme zorluğu olmaktadır. Örneğin gayrimenkullere ilişkin teşvik unsurlarından kaynaklanan vergi harcamaları konut sahiplerine doğrudan yarar sağlarken, aynı zamanda inşaat sektörü ve kredi kurumlarını da olumlu yönde etkilemektedir.¹⁶⁵

Belçika'da vergi harcaması raporlarının Parlamento görüşmelerinde ve iş sözleşmelerinde sürekli gündemde olması raporların öneminin bir göstergesidir. Hazırlanan raporlarda, alınan çeşitli vergi önlemlerinin ilk etkileri gösterilir. İkincil etkilerinin tahmin edilmesi için ilave hesaplamalara ihtiyaç duyulmasına karşılık, bu raporlarda yer alan bilgiler görüşmelerde son derece önemlidir.¹⁶⁶

Finlandiya'da vergi harcaması raporlarının yoğun olarak kullanılması, devletin sübvansiyon politikalarını bir bütün olarak ve finansal durumunu değerlendirmede önemli bir enstrüman olduğunu kanıtlamıştır. Sübvansiyon sisteminin şeffaflığı artmıştır. Vergi harcamaları ve bunlarla ilgili veriler özellikle 1989-1993 yılları arasında gerçekleştirilen vergi reformlarında ve bu reformlarla çeşitli vergi harcamalarının kaldırılmasında önemli bir rol oynamıştır. Örneğin kurumlar vergisi kapsamındaki bazı vergi harcamaları kaldırılmış ve kurumlar vergisi oranı düşürülmüştür. 1994 yılında da aile transferleri konusunda reform

¹⁶³ Kulu, a.g.e., s. 28.

¹⁶⁴ **Tax Expenditures** (1996), s. 18.

¹⁶⁵ Kulu, a.g.e., s. 29.

¹⁶⁶ **Tax Expenditures** (1996), s. 32.

yapılmıştır: gelir üzerinden aile politikası indirimi kaldırılarak çocuk temeline dayanan (vergi dışı transfer) uygulaması getirilmiştir.

Portekiz'de vergi harcaması raporları, hükümet tarafından Parlamente'ye sunulan bütçe yasa tasarısının önemli bir parçasını oluşturur. Vergi harcaması raporları resmi olarak hazırlanır ve politik görüşmelerde kullanılır. Raporda ayrıca vergi tedbirlerinin etkileri gösterilir. Bu, bir vergi reformunun öncesinin ve sonrasının karşılaştırılması bakımından önemlidir.¹⁶⁷

Avrupa Birliği'nde vergi harcaması uygulamalarında karşılaşılan başlıca sorun alışılmış vergi yapısının ve buna bağlı olarak vergi harcaması kavramının birliğe üye ülkelerin bazılarında yasal olarak tanımlanmaması, var olan tanımlamaların ise birbirinden farklılık göstermesidir. Bu durum, uygulamada sorunların oluşmasına, hangi önlemin hangi ülkede vergi harcaması hangi ülkede alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul edileceğinde tartışmalara neden olmaktadır. Tüm bu nedenlerle Birlik ülkelerinde vergi harcaması bütçelerinin ve analizlerinin karşılaştırma konusu yapılması güçleşmektedir.

Türk Vergi İdaresinin ise vergi harcaması analizlerinde daha yolun başında olduğu söylenebilir. 2001 yılında T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından "Vergi Harcamaları 2001 Yılı" adlı bir rapor yayınlanmıştır. Bu raporda, alışılmış vergi yapısı ya da vergi harcaması kavramı tanımlanmamış, sadece sistemde vergi gelirlerini azaltan unsurlar sayılmıştır. Hazırlanan bu rapor, bu yönüyle Belçika Vergi İdaresi'nin hazırladığı vergi harcaması raporuna¹⁶⁸ benzetilebilir. Ancak hazırlanan raporda vergi harcamalarının devlete maliyetlerine yer verilmemiş olması vergi harcamalarının vergi ve bütçe sistemi içerisindeki yerini açık olarak ortaya konulması bakımından bir eksiklik olarak nitelendirilebilir.

¹⁶⁷ Aynı, s. 88.

¹⁶⁸ Belçika'da vergi gelirlerini azaltan her türlü unsur vergi harcaması olarak nitelendirilir.

Türkiye’de vergi harcaması bütçelerinin hazırlanıp, analizlerin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için ilk aşamada İspanya, Portekiz, Fransa ve Almanya’da olduğu gibi vergi harcaması bütçelerinin hazırlanması yasal temellere dayandırılabilir. Böylece hazırlanan vergi harcaması bütçeleri her yıl, gelecek yılın bütçe tasarısı ile birlikte parlamentoya sunularak olağan bütçe görüşmelerinin bir parçası olur.

Vergi harcaması bütçelerinin hazırlanmasının yasal temellere dayandırılmasından sonra, Hollanda’da olduğu gibi Türk Vergi Sistemi’nde yer alan vergi harcamalarını araştırmak, bir vergi harcaması tanımlaması belirlemek ve bunların tutarlarını hesaplamak için uzman ve akademisyenlerden meydana gelen bir çalışma grubu oluşturulabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI VE MALİYETLERİ

Türk vergi idaresinin, vergi yasalarında mükellefe vergi avantajı sağlayan hükümlerin kamuya maliyetinin hesaplanmasına yönelik ciddi bir çalışması yoktur.

Bununla birlikte, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001 Ocak ayı itibariyle vergi sistemimiz içinde yer alan vergi harcamalarını “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” adlı raporda yayınlamıştır. Ancak bu raporda, daha önce de ifade edildiği gibi harcamaların maliyetlerine yer verilmemiş, sadece vergi harcaması sayılabilecek unsurlar sıralanmıştır. Ayrıca, herhangi bir “resmi vergi harcaması tanımı” da yapılmamıştır. Resmi bir vergi harcaması tanımı yapılmamış olması ise kamu gelirlerinin azalmasına neden olan unsurlardan hangilerinin vergi harcaması olduğu konusunda ihtilaflara neden olup, uluslararası karşılaştırmaları güçleştirebilir.

Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesinden bu yana yürürlükte olan ve zamanla “alışılmış vergi yapısının” bir unsuru olmuş esnaf muafiyi, serbest meslek kazancı istisnası, yatırım indirimi¹⁶⁹, özel indirim¹⁷⁰, iştirak kazançları istisnası, risturn kazançları istisnası ve mal ve hizmet ihracatı istisnası gibi vergi

¹⁶⁹ Organize Sanayi Bölgeleri ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerdeki ayrıcalıklı uygulamalar vergi harcaması olarak nitelendirilebilir.

¹⁷⁰ Adıyaman, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Hakkari, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van illerinde yüksek Özel İndirim miktarları belirtilmesi vergi harcaması olarak nitelendirilebilir.

harcaması olarak kabul edilebilecek ayrıcalıklı vergilendirme hükümleri bu bölümde açıklanacak “Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Harcamaları”ndan ayrı tutulabilir. Bu değerlendirmede temel alınan ölçüt söz konusu hükmün uygulama süresi ve/veya vergi sistemi içindeki önemidir.

İzleyen alt bölümde, yayınlanan “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” adlı rapor temel alınarak, vergi yasalarımız içerisindeki vergi harcamaları değerlendirilmiştir

1. Türk Vergi Sistemi’nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Türk Vergi Sistemi’nde yer alan ver alan vergi harcamaları Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi kapsamında incelenecektir.

1.1. Gelir Vergisi Kanunda Yer Alan Vergi Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Harcamaları muafiyet hükümleri, istisna hükümleri ve mahsuplar olmak üzere üç başlık altında incelenmiştir.

1.1.1. Muafiyet Hükümleri

Bu başlık altında Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan Esnaf Muafılığı ve Diplomat Muafılığı açıklanacaktır.

1.1.1.1. Esnaf Muafılığı

Gelir Vergisi Kanunu bir kısım ticaret ve sanat erbabını esnaf muafılığından yararlandırarak vergi dışı tutmuştur.¹⁷¹ Gelir vergisindeki en önemli muafılıklardan biri olan esnaf muafılığının kabul edilmesinde başlıca

¹⁷¹ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku** (Turhan Kitabevi, Ankara 1999), s. 283.

neden ve etkenler, vergi idaresi için kolaylık sağlamak ve vergide adalet ilkesine uymak isteği olmuştur.¹⁷²

Bu muafiyetten yararlananlar daha çok işyeri açmaksızın gezici olarak faaliyette bulunan küçük çaptaki esnaflardır. Vergiden muaf tutuldukları için beyanname verme yükümlülükleri bulunmamakla birlikte bu faaliyetlerine ilişkin satın aldıkları mallara ve giderlere ait Kurumlar Vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.¹⁷³ Esnaf muafılığından yararlanabilmek için ön koşullar, ticari, zırai ve mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmemek ve esnaf muafılığı kapsamına giren işleri¹⁷⁴ yapmaktır.

1.1.1.2. Diplomat Muafılığı

Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftırlar.¹⁷⁵

1.1.2. İstisna Hükümleri

Bu başlık altında ücret istisnası, serbest meslek kazancı istisnası, gayrimenkul ve haklarda istisna, özel indirim, sakatlık indirimi, yatırım indirimi ve diğer istisna hükümleri açıklanacaktır.

¹⁷² Bedî N. Feyzioğlu, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Yıl:1978, Sayı:1), s. 46.

¹⁷³ M. Aykut Kelecioğlu, "Gelir Vergisi Kanunu'nun Muafılık, İstisnalar, Yatırım İndirimi ve Menkul Sermaye İradı Hükümlerinde Yapılan Son Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı: 120), s. 85.

¹⁷⁴ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.9'da sayılmıştır.

¹⁷⁵ Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961, madde 15.

1.1.2.1. Ücret İstisnası

Yabancı elçilik ve konsoloslukların, 15. maddeye (diplomat muaflığı) girmeyen memur ve hizmetlilerin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilir.¹⁷⁶

1.1.2.2. Serbest Meslek Kazancı İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk şeklinde "telif kazançları istisnası" başlığını taşıyan bu istisna hükmü 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile "serbest meslek kazançlarında istisna" diye ifade olunmuştur.¹⁷⁷ Bu istisna müessesesi ile telif haklarının veya ihtira beratlarının bizzat kullanılması satılması veya çeşitli şekillerde değerlendirilmesi suretiyle elde edilen kazançların tamamı vergi dışı bırakılmıştır.¹⁷⁸ Nitekim anılan bu madde hükmü uyarınca; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bilgisayar programcısı, bestekar 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 yayınlanmak 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 arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.¹⁷⁹

¹⁷⁶ **Vergi Harcamaları**, s. 6., 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu m.16.

¹⁷⁷ Feyzioğlu, **a.g.e.**, s. 51.

¹⁷⁸ Abdulah Çelik, "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması", **Maliye Postası Dergisi**, (1 Ağustos 1998), s. 57.

¹⁷⁹ Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961, madde 18.

Anılan madde hükmünün gerekçesinde ise; “Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser sayılan fikir ve sanat mahsullerinin, eser sahibine sağladığı istimalinden mütevellit kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanunu, çeşitli hükümler ile ayrı ayrı istisnalar kabul etmiştir. (G.V.K. m 18, 22, 66/3) Bu istisnaların bir hükümde toplanarak ayrı istisna raptı, istisnadan vahdet ve eşitliği temin edeceğinden ayrı ayrı maddelerde yer alan istisna hükümleri 18. maddede birleştirilmiştir.” İfadesine yer verilmek suretiyle bir anlamda Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’na da gönderme yapılmıştır.¹⁸⁰

1.1.2.3. Gayrimenkul ve Haklarda İstisna

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 700.000.000 TL¹⁸¹ sı gelir vergisinden müstesnadır.

İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip, beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılmaz.

Ticari ya da mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.¹⁸²

Söz konusu istisna şahsa bağlıdır. Yani, bir gerçek kişinin birden fazla gayrimenkulünün (mesken olarak kullanılan) kira gelirleri varsa, istisna miktarı her bir gayrimenkul için değil, gayrimenkullerin kira gelirleri toplamına bir kez uygulanacaktır.¹⁸³

¹⁸⁰ Çelik, a.g.e.,s . 57.

¹⁸¹ 2001 yılı gelirleri için belirtilen tutar.

¹⁸² Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961, madde 21.

¹⁸³ **Vergi Avantajları**, Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem (Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998), s. 58.

1.1.2.4. Özel İndirim

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde 2001 yılı gelirleri için günde 730.000, ayda 21.900.000., yılda 262.800.000 TL indirim uygulanır.¹⁸⁴ Özel İndirim tutarları; Adıyaman, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Hakkari, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van illerinde aylık 30.600.000 TL, yıllık 367.200.000 TL olarak uygulanmaktadır.¹⁸⁵

Maliye Bakanlığı Özel Gider İndirimi uygulamasına ilişkin usul ve esasları 176 ve 178 sıra nolu G.V.K. Genel Tebliğiyle düzenlemiştir. Söz konusu tebliğlerde yer alan açıklamalar dikkate alındığında, ücretlilerin özel gider indiriminden yararlanabilmesi için:

- a) Ücretlerin gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.
- b) Diğer ücretlerin Özel Gider İndiriminden faydalanmaları söz konusu değildir.
- c) Özel gider indirimine konu harcamaların kendilerine, eş veya çocuklarına ait harcamalar olması gerekmektedir.

Diğer gelir unsurlarına sahip Gelir Vergisi mükelleflerinin ücret dışında kalan gelir unsurları için Özel Gider İndiriminden yararlanma imkanı bulunmamaktadır.¹⁸⁶

1.1.2.5. Sakatlık İndirimi

Sakatlık İndirimi, vergi adaleti anlayışının gereği olarak, yalnız özürülere tanınan bir vergi kolaylığıdır.

¹⁸⁴ Vergi Harcamaları, s. 9.

¹⁸⁵ 238 nolu Gelir Vergisi Tebliği, Resmi Gazete, 22.12.2000, Sayı: 24268.

¹⁸⁶ Ömer Ergenç, "Özel Gider İndirimi", Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi (Sayı:153, Ocak 2001), s. 53-54.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinin 2 numaralı bendinde gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde özürlülük indirimi uygulamasına yönelik hükümler yer almaktadır. Hizmet erbabının özürlülük derecesine göre hangi ölçülerde özürlülük indiriminden yararlanacağı, bu madde ile belirlenmiştir. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonucunda özürlülük indiriminin kapsamı genişletilmiştir. Buna ilişkin uygulama esasları 24 Şubat 1999 tarih ve 23621 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 222 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.¹⁸⁷

Bu düzenlemeye göre, serbest meslek faaliyetlerinde bulunan özürliülerin, beyan edilecek gelir vergisi matrahından Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan esaslara göre hesaplanan özürlülük indiriminin yıllık tutarında indirim yapılabileceği, diğer taraftan serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerinden birisinin özürliü olması halinde de bu indirimden yararlanacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca, gerçek usulde ücret elde eden özürliüler öteden beri özürlülük indiriminden yararlanmakta olup, yapılan yeni düzenleme ile serbest meslek erbabına olduğu gibi ücret geliri elde edenler de kendileri özürliü olmasalar bile bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerinden birisinin özürliü olması durumunda da bu indirimden yararlanabilecektir.¹⁸⁸

1.1.2.6. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi, planlı kalkınma evresine girildikten sonra kalkınma planları ile öngörülen yatırımları teşvik için, 28.03.1963 tarih ve 202 sayılı Kanunla kabul edilen, geliri bilanço esasına göre tespit edilen mükellefler için öngörülen ve matrah azaltıcı etkisi olan vergi sisteminin mükellefe avantaj sağlayan önemli hükümlerindendir.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Ramazan Gökbnar, Mustafa Miynat; "Gelir Vergisinde Özürlülük İndirimi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı 219 Kasım 1999), s.150.

¹⁸⁸ Aynı, s. 150.

¹⁸⁹ Feyzioğlu, a.g.e., s. 56.

Yatırım indirimi, ülkemizin ekonomik kalkınmasını sağlamak amacıyla özel sektörde faaliyet gösteren gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin kalkınma planına uygun ve yıllık programlarda yer alan yatırımlarını teşvik eden bir vergi istisna rejimidir. Özel sektörün kalkınma planına uygun olarak gerçekleştireceği yatırımların belli bir miktarına eşit bir kazancı, gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna edilerek bu amacın gerçekleştirilmesi düşünülmüştür.¹⁹⁰

Yatırım indirimi, işletmelerin her türlü yatırımları için uygulanmaktadır. Yatırımın, Gelir Vergisi Kanunu'nda aranan koşullara uygun olması ve bu uygunluğun da Devlet İdaresince tespit edilmiş olması gerekir.

Yatırım indirimi ile çeşitli yönlerden yaratılabilecek etkiler şöyle sıralanabilir:¹⁹¹

- a) Yatırımların sektörler ve bölgeler itibariyle yönlendirilmesi,
- b) Özellikle ülke ekonomisinin ihtiyaç duyulduğu alanlara yatırım yapılması,
- c) Yatırımların belli büyüklüklerde gerçekleşmesi,
- d) İstihdam olanaklarının artması,
- e) Kurumsallaşmanın sağlanması,
- f) Düzenli bir muhasebe sisteminin gerçekleştirilmesi.

Yatırım indirimi imkanlarından, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre vergiye tabi olan gelir vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükellefleri teşvik belgeli yaptıkları veya yapmayı öngördükleri yatırımlar bu bölümlerdeki maddelerde belirtilen şartlarla ilgili kazançlardan indirmek suretiyle

¹⁹⁰ Birgül Öğülmüş, Faruk Mutlu, "Yatırım İndiriminin Kapsamı, Amacı, Konusu ve Şartları", **Vergi Raporu Dergisi**, (Yıl: 2, sayı:2, Ekim-Kasım 1993), s. 63; Hasan Yalçın, "Yatırım İndirimi (Kılavuz Yayınları, İstanbul 1996), s. 3-5.; Muzaffer Akça; "Yatırım İndirimi", **Vergi Raporu Dergisi**, (Sayı: 51, Şubat-Mart 2001), s. 9-10.

¹⁹¹ Öğülmüş, Mutlu, a.g.e., s. 63.

faaydalanırlar.¹⁹² Yatırım teŖvik belgesiz yatırımlarda yatırım indirimi uygulaması hakkında usul ve esaslar 195 nolu Gelir Vergisi Kanunu'nun Genel Tebliği ışığında Maliye Bakanlığı ile Hazine MüsteŖarlıđınca müŖtereken belirlenerek açıklanmıŖtır.

Yatırım teŖvik belgesi yapılan yatırı ticari ve sınaı yatırımlar için en az 120 milyar, zirai yatırımlar için 24 milyar olmalıdır. Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarın yarısı esas alınır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 3 üncü maddesi uyarınca yatırım indirim oranı:

- a) GeliŖmiŖ yörelerde yapılacak yatırımlar için %40,
- b) Organize sanayi bölgeleri ve kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar için %100,
- c) Uluslararası rekabet gücü kazandıracak, yüksek teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek, vergi gelirleri ve istihdam artırıcı özelliklerinden en az ikisini içeren 250 milyon ABD Doları karŖılıđı Türk Lirasını aşan sınaı yatırımlarda ise yöre farkı gözetmeksizin %200 olarak uygulanır.
- d) Normal yörelerde yapılacak yatırımlar ile yöre farkı gözetmeksizin Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin (KOBİ) yatırımları, ar-ge yatırımları, çevre korumaya yönelik yatırımlar, teknopark ve teknoparklarda yapılacak yatırımlar, enerji dahil altyapı yatırımları, Bilim Teknoloji Yüksek Kurulu veya Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu tarafından belirlenen öncelikli teknoloji alanında yapılacak yatırımlar, elektronik sanayi yatırımlar, gemi ve yat inşa yatırımlar, tersane yatırımları, uçak ve helikopter yatırımları, eğitim yatırımları, sağlık yatırımları maden ihracatına yönelik yatırımlar, biliŖim teknolojisi yatırımları, yazılım geliŖtirme yatırımları, genel amaçlı rehabilitasyon merkezleri ve huzurevleri yatırımları, bölgesel geliŖmeye yönelik yatırımlar, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca belirlenen küçük sanayi siteleri ile küçük sanayi sitelerinden oluŖan

¹⁹² Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku** (Yargı Yayınevi, Ankara 2001), s. 142; **Vergi Harcamaları**, s.10.

organize küçük sanayi bölgelerinde yapılacak yatırımlar, ileri teknoloji gerektiren, katma değeri yüksek, vergi geliri ve istihdam artırıcı özelliklerinden en az birini içeren ve sabit yatırım tutarı 50 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar özel önem taşıyan yatırımlardır.

Bu çerçevede özel önem taşıyan sektör yatırımlarına uygulanacak yatırım indirim oranları ise,

- a) Yukarıda yöre farkı gözetmeksizin sayılan özel önem taşıyan sektör yatırımları için bütün yörelerde %100,
- b) Normal yörelerde yapılacak diğer yatırımlar için %60,

olarak uygulanır.¹⁹³

1.1.2.7. Diğer İstisna Hükümleri

Vergi harcaması niteliğinde olabilecek belli başlı istisna hükümleri dışında Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bazı istisnalar da mevcuttur:

PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu m.18'e göre gelir vergisinden müstesnadır.

Nüfusu 5.000 i aşmayan yerlerde münhasıran el ile dokunan halı – kilim işçiliği yapanların ücretleri, gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri, hizmetçilerin ücretleri, köy bütçesinden ödenen ücretler, hizmet erbabına işverence yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler, çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri, sanat okulları, ceza ve ıslahevlerinin atölyelerinde çalışan öğrenci, hükümlü ve tutuklulara verilen ücretler gibi olup, söz konusu maddede bentler

¹⁹³ "Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Karar", **Resmi Gazete**, 24291, 18 Ocak 2001.

halinde sayılan ücretler Gelir Vergisi Kanunu m.29'a göre gelir vergisinden müstesnadır.

Devletin sağlamış olduğu vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisi Kanunu m.26'e göre gelir vergisinden müstesnadır.

İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesi gibi memleket bakımından faydalı diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar; Gelir Vergisi Kanunu m.20 2 nolu bentte sayılan kişilere uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar gündelikler ikramiyeler ve zamlar; spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler; spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler Gelir Vergisi Kanunu m.29'a göre gelir vergisinden müstesnadır.¹⁹⁴

Elde edilen gelirler aşağıda sayılanların biri, birkaçı veya tamamından ibaret ise gelir toplanmaz ve beyanname verilmez.¹⁹⁵ Başka gelirler için beyanname verilmesi durumunda da bunlar beyannameye dahil edilmez.

Yabancı memleketlerde elde edilen gelirler¹⁹⁶ hariç olmak üzere:¹⁹⁷

- a) Miktarları ne olursa olsun ücret gelirleri (tek işverenden veya birden fazla işverenden alınan ve tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan),
- b) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan miktarı ne olursa olsun mevduat faizi (TL, Döviz), repo faizi, islam bankacılığı ve işletmeciliği kar payları,

¹⁹⁴ Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961, madde 29.

¹⁹⁵ Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961, madde 86.

¹⁹⁶ Yabancı ülkelerden elde edilen gelirlerin, bu gelirler üzerinden stopaj yapılıp yapılmadığına, tutarına ve niteliğine bakılmaksızın beyan edilmesi zorunluluğu vardır. Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar

a) Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,

b) Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği kanıtlanmışsa, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.(Gelir Vergisi Kanunu m85, f.3.) Bilici, a.g.e., s. 185, Dipnot No: 377

¹⁹⁷ Bilici, a.g.e., s. 185.

- c) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmamasına rağmen gayrisafi tutarları belirlenen sınırı(2001 yılı için 4.900 milyon lira)¹⁹⁸ aşmayan devlet tahvili , hazine bonosu... faizleri
- d) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ancak gayrisafi tutarları (vergi alacağı dahil) 4.900 milyon lirayı (2001 yılında elde edilen) aşmayan kurumlardan edilen kar payları,
- e) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan gayrisafi tutarları 4.900 milyon lirayı aşmayan gayrimenkul sermaye iratları,
- f) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar
- g) Tutarları 3.5 milyar lirayı¹⁹⁹ aşmayan diğer kazanç ve iratlar
- h) Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları²⁰⁰ için beyanname verilmez.

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma yapan kurum ve kuruluşlara müzeler, sinema tiyatrosu, opera... ve benzerlerine GVK nun 89. Maddesinde belirtilen çerçevede yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirin %5 ine (kalkınmada öncelikli yörelerde %10 una) kadar olan kısmı Gelir Vergisi Kanunu m 89'a göre indirilebilir.²⁰¹

01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan GVK nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım

¹⁹⁸ Bu sınır yasada "gayrisafi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan" şeklinde ifade edilmiştir. 2001 yılı için 103. maddede yer alan gelir vergisi tarifesinin birinci dilimi 2.800 milyon, ikinci dilimi ise 7.000 milyon liradır. Bu iki dilimin toplamının yarısı 4.900 milyon lira yapmaktadır. Bu hesaplamanın dilimlerin değişmesi ile birlikte her yıl için yeniden yapılması gereklidir. (Bilici, a.g.e., s. 185, Dipnot No: 378.)

¹⁹⁹ Diğer kazanç ve iratlarla ilgili 3.5 milyar liralık sınır, gelir vergisi tarifesi ile ilişkilendirilmemiştir. Yani gelir vergisinde yer alan rakamların değiştirilmesi, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili sınırı artmasına rağmen, bu değişikliğin diğer kazanç ve iratlarla ilgili sınıra etkisi olmayacaktır. (Bildirici, a.g.e., s. 186, Dipnot No: 380)

²⁰⁰ Örneğin 2000 yılında konut olarak kiraladığı gayrimenkulün 630 milyon lira veya altında gelir sağlayan kişi stopaj yapılmamış olmasına rağmen beyanname vermeyecektir. (Bildirici, a.g.e., s. 186, Dipnot No: 381)

²⁰¹ Vergi Harcamaları, s. 10.

fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için geçici madde 55'e göre yıllık beyanname verilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 56. maddesinin (D) bölümünde 6 bend halinde belirtilen değer artışı kazançları kapsamındaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların her birinin 3.500.000.000. TL na kadar olan kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

(E) "Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları" olarak belirtilen bölümde 3 bend halinde yer alan değer artışı kazancı vergilendirilmez.

(G) bölümünde yer alan Arızı Kazançların 1-4 numaralı bentlerinde yer alan kazançların 3.500.000.000 TL. sına kadar olan kısmı gelir vergisinden müstesnadır.²⁰²

1.1.3. Mahsup Hükümleri

Gelir vergisi esas itibariyle yıllık olup, mükelleflerin bir yıl içinde elde ettiği gelirleri kavramaya çalışır. Temel ilke, gelir unsurlarının yıllık beyannameye toplanarak beyan edilmesi ve vergilemenin bu suretle toplanan gelir üzerinden yapılmasıdır. Bu esas Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesinde hükme bağlanmıştır. Esas bu olmakla birlikte, kanun koyucu vergi idaresinde etkinliği sağlamak, gelir kaynağa girdiği anda hemen vergilendirerek daha sonra ortaya çıkabilecek muhtemel riskleri ortadan kaldırmak amacıyla, bazı gelir unsurlarını tevkif suretiyle vergilendirmek istemiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda mahsuplar konusu 121, mükerrer 121, 122, 123. maddelerde açıklanmıştır. Bu maddelerde geçici verginin, vergi tevkifatının, vergi alacağıının, diğer ücret vergisinin ve de yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu konusu ele alınmıştır.²⁰³

²⁰² Aynı, s. 11.

²⁰³ Ercan Alptekin, "Gelir Vergisi Uygulamasında Mahsuplar", **Maliye Postası Dergisi**, (15 Mart 2000), s. 49.

Mahsup işleminde daha önceden tahsil edilen verginin mutabakatı esas olarak yıl sonun da yapılır. Bu, aslında bazı gelir unsurlarının kendine özgü yapısından kaynaklanmaktadır. Gelir unsurlarında tevkifat iki amaç taşımaktadır. Bu amaçlardan birincisi erken tahsilat; ikincisi ise vergilendirmede oluşabilecek muhtemel kayıpları telafi etmektir.

1.1.3.1. Talih Oyunları Salonlarına İlişkin Ödenen Vergiler

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 111. maddesine göre bir önceki yıl içinde aylık dönemler itibariyle tahakkuk ettirilen asgari vergiler, mükelleflerin verecekleri yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetlerinden sağlanan kazançta isabet eden kısmı üzerinden mahsup edilir. Mahsup edilmeyen asgari vergilerin mükellefe red ve iadesi mümkün değildir.²⁰⁴

1.1.3.2. Vergi Alacağıın Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin (B) işaretli bölümünde, vergi alacağıın mahsubuna ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Buna göre vergi alacağı, menkul sermaye iradı ya da ticari kazancın bir unsuru olarak beyannameye dahil edilmek kaydıyla hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Gerçek kişiler, adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ve eshamlı komandit şirketlerce elde edilen kâr paylarına bağlı vergi alacağıın beyan ve mahsubu, üç ayrı bent halinde düzenlenmiştir. Adi komandit şirketlerde komandite ortakla komanditer ortak arasında vergi alacağına sahip olma ve bunun mahsubu açısından bir fark yoktur. Eshamlı komandit şirketlerce elde edilen kar paylarında ise, vergi alacağı münhasıran hisseleri oranında komanditer ortaklarca kullanılacaktır.²⁰⁵

²⁰⁴ Aynı, s. 50.

²⁰⁵ Aynı, s. 50.

1.1.3.3. Diğer Ücret Vergisinin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinde yazılı ve takvim yılı itibariyle vergilendirilen diğer ücret sahipleri, yıl içinde muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıklarında, karne esasında ödemiş oldukları vergilerin, bu tarihten sonraki aylara ait kısmı, gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilir.²⁰⁶ 122. maddede ayrıca mahsubu yapılan miktarın hizmet erbabının karnesine işveren tarafından kaydolunacağı belirtilmiştir.

1.1.3.4. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tam mükellefiyete tabi olanların Türkiye dışında elde ettikleri gelir unsurları üzerinden dış ülkelerde ödenmiş gelir vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinden mahsup edilir. Bu hallerde yapılacak vergi mahsubu; ülke dışından sağlanan gelir unsurlarına Türkiye'de isabet eden gelir vergisi tutarı ile sınırlandırılmıştır. Mahsubunun yapılmasında uyulması gereken şartlar, Gelir Vergisi Kanununun 123. maddesinde belirtilmiştir.

Yabancı ülkelerde ödenmiş bu gibi vergiler, Türk parasına çevrilecektir. Gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bu kazanç ve iratlar tutarının genel gelire olan oranına göre hesaplanacaktır. İndirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanca isabet eden kısmından fazla ise, aradaki fark dikkate alınmaz.

- a) Yabancı ülkelerde ödenen vergiler, gelir üzerinden alınan kişisel bir vergi olmalıdır.
- b) Yabancı ülkede vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahalindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk çıkarlarını koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından onaylanan belgelerle kanıtlanması gerekir.

²⁰⁶ Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961, madde 122, 4369 S.K. 81/C-17 ile değişen şekli.

- c) Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar, mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir.

Yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların hangi yılda “elde edilmiş” sayıldığı da G.V.K.’nın 85. maddesinde gösterilmiştir.

Yurt dışında elde edilmiş bulunan beyana tabi gelirler varsa; mükellefler, bunları ilgili gelir unsurlarının beyanına ait tablodaki kazanç ve iratlar arasında gösterirler Gelir vergisinden mahsup edilecek yurt dışında ödenmiş olan vergi ise, beyannamedeki ilgili mahsup sütununa geçirilir.

1.1.3.5. Vergi Tevkifatının Mahsubu

Yıllık beyannameye dahil gelir unsurları (ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı vb) üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi uyarınca kesilmiş olan vergiler, gelirin beyannamede gösterilmesi koşuluyla yıllık gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.²⁰⁷

Gelire giren kazanç ve iratlardan kesinti yoluyla ödenen vergiler şunlardır:²⁰⁸

- a) Birden fazla takvim yılına sirayet eden (taşan) inşaat ve onarım işlerinde, bu işleri yapanlara ödenen hakediş (istihkak) bedellerinden %5 oranında kesinti yoluyla alınan gelir vergisi.
- b) Yıllara sair inşaat, onarım işlerinin vergilendirilmesinde, yükümlüler kar veya zararlarını işin bittiği yılda kesin olarak tespit ederler ve tamamını o yılın geliri sayarak söz konusu beyannamelerinde gösterirler. İşin başlangıcından itibaren alınan istihkaklardan kesilen vergilerin toplamı, işin bitim yılı ile ilgili olarak verilecek beyannamede mahsup edilecektir.

²⁰⁷ Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete, 10700, 6 Ocak 1961, madde 94.

²⁰⁸ Aynı, s. 52.

- c) Ücretin ödenmesi sırasında, serbest meslek kazançlarında yaptıkları serbest meslek işleri dar mükellefiyete tabi olanların telif ve patent haklarının satışı, gayrimenkul ve gayrimenkul gibi tescil edilen hakların kiralanması dolayısıyla ödemeyi yapanlarca kesilen vergiler.
- d) Bunla birlikte, menkul sermaye iradı olarak beyan edilen kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergiler, çiftçiden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden kesilen vergiler de mahsuba konu olabilecektir.
- e) Ayrıca mükelleflerin ticari ve mesleki kazançları üzerinden cari yılda tevkif edilecek vergiler, belgelendirilmek kaydıyla geçici vergi tahsilatından mahsup edebilecektir. Ancak bu şekilde mahsup edilen tevkifat, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden ayrıca mahsup edilemeyecektir.

Ayrıca, mükelleflerin ticari ve mesleki kazançları üzerinden cari yılda tevkif edilecek vergiler, belgelendirilmek kaydıyla geçici vergi taksitlerinden mahsup edilebilecektir. Ancak, bu şekilde mahsup edilen tevkifat, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden ayrıca mahsup edilmez.

Mahsup edilecek vergiler, yıllık beyan esasında hesaplanan vergiden fazla olduğunda, aradaki fark, vergi dairesince mükellefe bildirilir. Mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaat yapılmadığında, bu farktan doğan alacak düşer.²⁰⁹

1.1.3.6. Geçici Vergi

G.V.K.'nın 4369 sayılı Kanununun 52. maddesiyle değişen mükerrer 120. maddesine göre 1.1.1999 tarihinden itibaren geçici vergi önceki yıl kazançları üzerinden değil, cari yılda 3'er aylık dönemlerde elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanacaktır.

²⁰⁹ Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.) Resmi Gazete, 10700, 6 Ocak 1961, madde 121.

Geçici vergi 3, 6, 9 ve 12 aylar itibariyle kümülatif olarak hesaplanacak; ancak önceki dönemde ödenen geçici vergi mahsup edilecektir. Beyan edilen üç aylık dönem içerisinde stopaj yoluyla ödenmiş vergiler, geçici vergiden mahsup edilecektir. Ödenmiş olmak kaydıyla beyan edilen geçici vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Mükellefin Gelir/Kurumlar Vergisine ve diğer vergi borçlarına mahsup edilmeyen kısım kalması durumunda, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi durumunda mükellefe red ve iade edilecektir.²¹⁰

1.2. Kurumlar Vergisi Kanunda Yer Alan Vergi Harcamaları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda alan vergi harcamaları Gelir Vergisi'nde olduğu gibi muafiyet hükümleri ve istisna hükümleri olmak üzere ayrı ayrı incelenmiştir.

1.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Muafiyet Hükümleri

Kurumlar Vergisindeki muafiyetler daha ziyade bir kısım kamu iktisadi kurumları ile sosyal yardım ve eğitim müesseselerine tanınmış bulunmaktadır.²¹¹ Bu muafiyetler 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde 22 kalem halinde belirtilmiştir.²¹²

Bunlardan başka, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra iş ortaklığının Kurumlar Vergisi mükellefiyeti ortakların tercihine bırakılmıştır. Ortaklar iş ortaklığının şartları oluşmuş olsa dahi, ancak talep etmeleri durumunda iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis ettirecekler, aksi halde adi ortaklık veya konsorsiyum gibi vergilendirileceklerdir.²¹³

²¹⁰ Aynı, s. 53.

²¹¹ Feyzioğlu, a.g.e., s. 59.

²¹² Vergi Harcamaları, s. 13-14.

²¹³ Rifat Karakaya, Soner Ülgen, "1999 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilme Esasları", Vergi Dünyası, Sayı: 224, Nisan 2000 Eki, s. 149.

1.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna Hükümleri

Kurumlar Vergisinden istisna kazançlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi ile bazı geçici maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca G.V.K nun Ek: 1-6 maddelerinde yer alan yatırım indirimi ile özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar da mevcuttur. K.V.K. nun mükerrer 8. maddesinde yer almakta iken 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan ve bir erteleme müessesesi olan finansman fonu uygulamasını da bu grupta saymak mümkündür.

1.2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) iştirak kazancıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapan 3946 sayılı Kanun ile 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. bendinde iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.²¹⁴

İştirak kazançları istisnası, tam mükellefiyete tabi kurumlardan alınan kâr paylarına uygulanacaktır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bu istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamakla birlikte, iştirak edilen kurumun tam mükellef olması şarttır. Bir dar mükellef kurumdan bir başka ifadeyle kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı olan kurumlar ise iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.²¹⁵

²¹⁴ Karakaya, Ülgen, a.g.e., s. 157.

²¹⁵ Aynı, s. 157.

İştirak kazançları istisnası ile genelde vergilendirmede mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmıştır. İstisnaya konu kazanç esas itibariyle kazancın elde edildiği ilk kuruluşta Kurumlar Vergisine ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinde öngörülen vergi tevkifatına (kâr payına bağlı olarak dağıtılan kâr payları üzerinden ve Kurumlar Vergisinden müstesna kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı) tabi tutulduğundan, kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumları mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmek istenmiştir.²¹⁶

1.2.2.2. Risturn İstisnası

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre; kooperatifler, sosyal amaçla ortaklarının gereksinmelerini ucuza ve daha iyi bir biçimde karşılamayı amaçlayan, ortak dayanışma ilkesine dayalı, kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda risturn istisnasının kapsamının dar tutulması, kooperatiflerin kâr amacı güden bir şirket biçimine dönüşmesinin önlemek amacıyla yöneliktir. Çünkü kooperatifler için asıl olan karşılıklı dayanışma ve yardımdır.²¹⁷ Kooperatiflerde kâr dağıtımı söz konusu olmadığından gelir-gider farkının ortaklara iadesi söz konusudur. Buna risturn denir.²¹⁸

Risturn deyimi genel olarak "geri verme" anlamındadır. Tüketim kooperatiflerinde satılan mal karşılığında fazla alınan paranın, kredi kooperatiflerinde faiz farkının, üretim ve satış kooperatiflerinde ise; verilen avanslarla satış fiyatları arasındaki farkların ortaklara iade edilmesini ifade eder.²¹⁹

Bir kısım kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar, bazı kayıt ve şartlarla Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.

²¹⁶ Aynı, s. 157.

²¹⁷ Ejder Ayanoğlu, "Risturn İstisnası", *Maliye Postası Dergisi*, (1 Ağustos 1996, Sayı: 382), s. 49

²¹⁸ Aynı, s. 49.

²¹⁹ Aynı, s. 49.

Risturn istisnasından yararlanacak kooperatif türleri:

- a) Tüketim Kooperatifleri
- b) Üretim Kooperatifleri
- c) Kredi Kooperatifleridir

- a) İstihlak (tüketim) kooperatiflerinde: Ortakların kişisel, ailevi ve gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların (örneğin elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vs) değerlerine göre hesaplanan risturnlar.²²⁰
- b) İstihsal (üretim) Kooperatiflerinde:Ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerlerine göre hesaplanan risturnlar.²²¹
- c) Kredi Kooperatiflerinde: Ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar. Ayrıca bütün kooperatiflerde ortakların idare gideri karşılığı olarak ödediği paralardan harcamayarak ortaklara iade edilen kısımdır.

Risturn istisnası, uygulama alanını, muafiyet şartlarını kaybedip, mükellefiyete girmiş olan kooperatiflerde bulur. Fakat, risturn, muafiyetten yararlanarak çalışan kooperatifler için de uygulanır.²²²

²²⁰ Karakaya, Ülgen, a.g.e., s. 158.

²²¹ Aynı, s. 158.

²²² A. Ercan Alptekin, "Risturn İstisnası", **Maliye Postası Dergisi**, (1 Haziran 2001, Sayı: 474), s. 66.

1.2.2.3. Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı Kanunla değişen 8. maddesinin 4 numaralı bendinde şu kazançlar Kurumlar Vergisinden müstesna tutulmuştur.²²³

- a) Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım fonları (döviz Yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları.

1.2.2.4. Rüşhan Hakkı Satışı ve Emisyon Primi İstisnası

Kurumların rüşhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile emisyon primleri istisnası, yani anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değeri üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.²²⁴

1.2.2.5. Yatırım İndirimi

Kurum kazancına uygulanabilecek bir diğer istisna da yatırım indirimidir. Kurumlardaki yatırım indirimi istisnası uygulaması bütünüyle Gelir Vergisi Kanundaki hükümlere göre yapılacaktır.

²²³ Yılmaz Ulusoy, "Yatırım Fonları Niteliği ve Vergilendirilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, (1 Haziran 1993, Sayı: 306), s. 25; Yakup Uslu, "Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, (1 şubat 1993, Sayı: 298), s. 32.

²²⁴ **Vergi Harcamaları**, s. 15.

1.2.2.6. Eğitim Sağlık ve Spor Tesislerine İlişkin İstisna

Bu istisna kalkınmada öncelikli yörelerde 1.1.1994 tarihinden önce kurulan tesisler için geçerlidir. (kurulduğu tarihten itibaren 10 yıl) Bu kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 21. maddenin (c) bendi uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulamaz.²²⁵

1.2.2.7. Turizm Hasılat İstisnası

Tam veya dar mükellef kurumlardan "Turizm İşletmesi Belgesi" veya "Seyahat Acentesi İşletme Belgesi"ne sahip olanlar bu belge kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın %20'si kurum kazancından indirilir. Bu istisna, kurumun ilk faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süreyle uygulanır.

Bu şartları taşıyan kurumların söz konusu hasılatları (hasılatın %20'si) işletmenin ilk defa faaliyete geçtiği tarihten başlayarak 10 yıl süre ile kurum kazancından indirilir. Bu hüküm 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olmakla beraber, eski hüküm uyarınca istisnaya hak kazanmış kurumlarca 10 yıl süreyle istisna uygulanmaya devam edilecektir.²²⁶

1.2.2.8. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve 01.01.1994-31.12.2003 tarihleri arasında Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, bu işlerle ilgili hasılatın en az %15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisnadır.²²⁷

²²⁵ Karakaya, Ülgen, a.g.e., s. 159.

²²⁶ Sema Küçük, Muzaffer Küçük, "Kurumlar Vergisi Uygulamasında İstisnalar ve Vergi Yüğü", **Vergi Dünyası Dergisi** (Sayı 100 Nisan 2001 Eki), s. 17.

²²⁷ Gelir Vergisi Kanunu (5422 S.K.) **Resmî Gazete**, 7229, 10 Haziran 1949, Geçici Madde 24 (4108 sayılı Kanunla eklenen ve 4369 sayılı Kanunla değiştirilen şekli).

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

Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince, vergiden istisna tutulmuş işlemler ile ilgili Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilmektedir. Ancak, bu işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerde, Katma Değer Vergisinin gösterilmiş olması gerekmektedir.²²⁸

Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması ya da hesaplanan verginin, indirilecek vergiden daha az olması durumunda, indirilemeyen Katma Değer Vergisinin, bu işlemi yapanlara iade olunması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcamaları 7 başlık altında incelenecektir. Bu harcamalardan bir kısmı tam istisna²²⁹, diğerleri ise kısmi istisna²³⁰ özelliği taşımaktadır.

1.3.1. Mal ve Hizmet İhracatı İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesine göre aşağıda belirtilen mal ve hizmetler vergiden müstesnadır.²³¹

- a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler,
- b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil

²²⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması** (Gazi Kitabevi, İkinci Baskı Ankara), s. 398.

²²⁹ Tam istisnada mal ve hizmet tesliminin yapıldığı son aşama vergi dışında tutulduğu gibi bundan önceki aşamalarda bu teslim ve hizmetin bünyesine giren KDV'ler de mükelleflere iade edilmektedir. (Bilici, a.g.e., s. 243)

²³⁰ Kısmi istisnada ise sadece son aşama vergi dışı tutulmakta, buna karşılık daha önceki aşamalarda alınan vergile iade edilmektedir.

²³¹ Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.) **Resmi Gazete**, 18563, 2 Kasım 1984, madde.11.

edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.

- c) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait Katma Değer Vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

Bu istisna varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin bir sonucudur. Bu şekilde satışlarında KDV ni tahsil edemeyen ihracatçı firmaya satış aşamasından önceki aşamalarda ödediği KDV ni Maliye Bakanlığı'nın belirteceği şartlarda indirme imkanı tanınmıştır:

İhracat istisnasından dolayı Katma Değer Vergisi iadesi talep edilebilmesi için,²³²

- a) İhracat istisnası kapsamında mal teslimi ya da hizmet ifasında bulunulması,
- b) İhracat istisnası kapsamındaki işlemlerden dolayı satın alınan mal ve hizmetlere KDV ödenmesi,
- c) Ödenen verginin alış faturalarında, V.U.K.'nda düzenlenen benzeri vesikalarla veya gümrük makbuzuyla tevsik edilmesi,
- d) Bu ödemelere ait belgelerin defter kayıtlarına işlenmiş olması,
- e) İhracat kapsamında doğan iadelerin ilgili dönemde vergiye tabi diğer faaliyetler üzerinden hesaplanan KDV'nin yüklenilen bu vergilerden daha az olması,
- f) İndirilemeyen vergilerin ihracat istisnası kapsamına giren işlemlerle ilgili olması gerekmektedir.

²³² Tacettin Usta, "İhracat İstisnasından Doğan Katma Değer Vergisi'nin Beyanı ve İadesi", **Maliye Postası Dergisi**, (1 Temmuz 1999, Sayı: 452), s. 53.

1.3.2. Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13.maddesi aşağıdaki işlemleri vergiden istisna etmiştir:

- a) Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının ,yüzer tesis ve araçlarının kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşaaı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.
- b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmet teslimler de istisna kapsamına alınmıştır.
- c) 6326 sayılı Petrol Kanununun hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere,bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ve mal teslimleri de vergiden müstesna tutulmuştur.
- d) Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri.Bu hüküm, yerli yatırım malları yanında ithal yoluyla edinilen yatırım malları alımlarını da kapsamaktadır.²³³

1.3.3. Taşımacılık İstisnası

Deniz, hava, kara ve demiryolu ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşıma işleri Katma Değer Vergisinden müstesnadır.²³⁴ Bu madde hükmü ile Türkiye'de başlayıp yabancı ülkede sona

²³³ Bilici, a.g.e., s. 245.

²³⁴ Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.) Resmi Gazete, 18563, 2 Kasım 1984, madde 14.

eren veya yabancı ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren taşımacılık işlemleri KDV’den istisna edilmiştir.²³⁵

1.3.4. Diplomatik İstisnalar

Karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergi dışında tutulmuştur. Aynı şekilde uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler de vergi dışında tutulmuştur. Diplomatik istisnalar, tam istisna özelliği taşımaktadır. Bunun anlamı, madde kapsamına giren kişilere mal ve hizmet teslimi yapanlar bu kişilerden KDV tahsil etmemektedirler. Bu mal ve hizmet alışlarında ödedikleri KDV’ler kendilerine iade edilmektedir.²³⁶

1.3.5. İthalat İstisnası

İthalat kapsamına alınan mal ve hizmetler şunlardır:²³⁷

- a) Bu kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal hizmetlerin ithali,
- b) Gümrük Vergisi Kanununun 167. Maddesi (5/a ve 7. Fıkrası hariç), geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilen eşyanın ithali,
- c) Transit ve gümrük antreposu rejimleri ile serbest bölgeler geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler.

²³⁵ Bilici, a.g.e., s. 245.

²³⁶ Aynı, s. 245-246; Şinasi Candan, “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Diplomatik İstisna Esasları”, **Maliye Postası Dergisi**, (1 Haziran 1998, Sayı: 426), s. 77-79; Eren Veske, “Katma Değer Vergisi’nde Diplomatik İstisna Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Mayıs 1996, Sayı: 92), s. 52-58.

²³⁷ **Vergi Harcamaları**, s. 21; Kemal Oktar, “İthalatta Katma Değer Vergisi İstisnaları”, **Maliye Postası Dergisi**, (15 Aralık 1996, Sayı: 391), s. 72-77

1.3.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar

Bu başlık altında açıklanacak olan harcamalar, yukarıda ilk dört grupta açıklanan istisnaların aksine kısmi istisna özelliği taşımaktadır. Yani vergi dışında tutulan aşama son aşama olup, yapılan mal teslimi ya da hizmet ifası ile ilgili bundan önceki aşamalarda ödenen KDV'lerin iadesine izin verilmemektedir.²³⁸

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenen bu istisnalar; kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar ve diğer istisnalar olmak üzere dört grupta toplanmıştır.²³⁹

1.3.6.1. Kültür, Eğitim ve Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler, sendikalar, emekli yardım sandıkları, kamuya yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve , Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

- a) İlim fen ve güzel sanatlar, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler,
- b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek sıfatıyla ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.²⁴⁰

²³⁸ Bilici, a.g.e., s. 246.

²³⁹ Aynı, s. 246.

²⁴⁰ Aynı, s. 246.

1.3.6.2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. İstisna kural olarak bu kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli olmaktadır.²⁴¹

1.3.6.3. Askeri Amaçlı İstisnalar

Bu çerçevede de askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amacına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir.

1.3.6.4. Diğer İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4. bendinde sayılan "diğer istisnalar" aşağıdaki gibidir.²⁴²

- a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf tarafından yapılan teslim ve hizmetler
- b) Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı kanunun 66. Maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- c) Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39 uncu maddelerinde belirtilen işlemler,

²⁴¹ Aynı, s. 247.

²⁴² Vergi Harcamaları, s. 23.

- d) Külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, taşıt pulu, değerli kağıtlar hisse senedi ve tahvil teslimleri,
- e) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri
- f) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri
- g) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler,
- h) Zirai sulama amaçlı su teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerine yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,
- i) Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol,gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,
- j) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri, ile konut kapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri.

2. Vergi Kanunları Dışındaki Kanunlarda Yer Alan Vergi Harcamaları

Diğer kanunlarda yer alan vergi harcamaları, bazen vergi idaresini görüşü alınmadan kanunlaşma sürecini tamamladığı için, vergi idaresinin bilgisi dışında kalabilmektedir. Vergi kanunları dışındaki mevzuatlarda yar alan bu tür vergi harcamalarının, vergi sistemini bozduğu ve uygulamaları karmaşıktırıp zorlaştırdığı da bir gerçektir. Ayrıca, bunları hazırlayanlar vergi idaresinde var olan otorite ve uzmanlığa sahip olmadıkları için Kanunların tutarları ve sistematigi bozulabilmekte uygulamada güçlüklerle karşılaşılabilir. Bunun dışında yapılan değişiklikler vergi geliri hedefini olumsuz etkileyebilmekte ve bunun telafisi güç olabilmektedir.

Vergi kanunları dışında vergi harcaması unsurları barındıran vergi kanunlarından bazıları: 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu, 1111 sayılı askerlik Kanunu, 1580 sayılı Belediye Kanunu, 2510 sayılı İskân Kanunu, 2834 sayılı Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri Hak. Kanun, 2864 sayılı Turist Gemilerden Alınan Resimlerden Bazılarının Affına ve Bazılarının İndirilmesine Dair Kanun, 3201 sayılı Emniyet Teşkilatı Kanunu, 1670 sayılı Milli Piyango Teşkilatına Dair Kanun, 4759 sayılı İller Bankası Kanunu, 4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu, 5584 sayılı Posta Kanunu.

3. Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergi Harcamalarının Maliyeti

Türk Vergi Sisteminde Yer alan ve vergi harcaması olarak nitelendirilebilecek unsurlar bir önceki başlık altında incelenmiştir.

Türk Vergi Sistemi'nde mükellefin vergi yükünü azaltan önlemlerin maliyetini tam olarak hesaplamak mümkün görünmemektedir.²⁴³ Bu bakımdan söz konusu vergi harcamalarından maliyeti hesaplanabilenler ya da maliyeti konusunda veri bulunabilenler bu bölümün konusunu oluşturacaktır.

3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamalarının Maliyeti

Gelir Vergisi Kanunu'nda istisna, muafiyet ve indirim şeklinde yer alan vergi harcamalarının tutarlarına ulaşmak mümkün görünmemektedir. Bu nedenle bu unsurlara ilişkin maliyetlerin hesaplanması da mümkün olmamıştır.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nda mahsup şeklinde yer alan vergi harcamalarına ulaşılmış, bunlar Tablo 1'de 5 kalemde gösterilmiştir.

1997 yılında mahsup edilecek vergilerin Gelir Vergisi tahsilatına oranı %13,8 iken bu oran 1998 yılında %6,2, 1999 yılında ise %7,1 olmuştur. Söz

²⁴³ Ercan Türkan, "Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi", (Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim 1993), s. 13.

konusu vergi harcamalarının 1997-1999 döneminde toplam vergi gelirlerinden aldığı pay ortalama %3,03 iken, GSMH'dan aldığı pay ortalama %0,5 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi harcaması niteliğindeki diğer unsurların maliyetlerinin hesaplanamamış olması, bunların toplam maliyetinin bilinmemesine ve bu nedenle uluslararası karşılaştırmaların yapılamamasına neden olmuştur.

Tablo 1: Gelir Vergisi Kanunu'nda Mahsup Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti (1997-1999)

Mahsup Edilecek Vergiler	(Milyar TL)		
	1997	1998	1999
(1) Talih Oyun.Sal.İliş.Öden.Verg.	708,7	27,2	0,0
(2) Vergi Alacağı	28.106,2	28.080,3	102.620,4
(3) Yabancı Ülkelerde Öden Vergiler	120,2	94,7	219,3
(4) Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	119.075,8	124.474,5	96.696,4
(5) Geçici Vergiler	59.646,7	62.158,8	150.903,9
(6) Mahsup Edil. Vergiler Toplamı (Mahsupların Maliyeti) [(1)+(2)+(3)+(4)+(5)]	207.657,6	214.835,4	350.440,0
(7) Gelir Vergisi Hasılatı	1.500.245,0	3.481.752,0	4.936.551,0
(8) Mahsup Edilecek Vergi Topl. Gelir Vergisi Tahsilatına Oranı [(6)/(7)] (%)	13,8	6,2	7,1
(9) Vergi Gelirleri Tahsilatı	4.745.484,0	9.228.596,0	14.802.280,0
(10) Mahsup Edilecek Vergi Topl. Vergi Gelir. Tahsilatına Oranı [(6)/(9)] (%)	4,4	2,3	2,4
(11) GSMH	29.393.262,1	53.518.331,6	78.282.966,8
(12) Mahsup Edilecek Vergi Toplamının GSMH'ya Oranı [(6)/(11)] (%)	0,7	0,4	0,4

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası,
<http://www.gelirler.gov.tr> (22/06/2001)ve T.C. Merkez Bankası Web Sayfası
<http://www.tcmb.gov.tr> (22/06/2001).

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamalarının Maliyeti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda muafiyet şeklinde yer alan hükümlerin maliyetini hesaplamak mümkün olmamasına karşılık istisna, indirim ve mahsup şeklindeki vergi harcamalarının maliyetini hesaplamak mümkündür. Tablo 2, Tablo 3 ve Tablo 4'de; 1997, 1998 ve 1999 yıllarına ait Kurumlar Vergisi beyannamelerinden faydalanılarak bu yıllara ait istisna, indirim ve mahsupların tutarları gösterilmiştir.

Tablo 2: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna ve İndirim Konusu Yapılan Vergi Harcamaları (1997 Yılı)

(A) %25 Oranlı Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları	
İştirak Kazançları	372.360.509.633.605
Y. Fon ve Ort.Portföy İşl.Kazancı	1.378.108.572.265
Rüçhan H.Kupon Stş. ve Ems.Prim.Kaz.	48.008.186.282.939
Y.Fon ve Ort.Sağlanan Kar Pay.	16.704.644.679.705
Diğer İndirimler ve İstisnalar ²⁴⁴	2.117.870.351.829.160
Risturnlar	8.480.762.403.440
Turizm Has.%20'si	10.508.180.461.743
Devralınan Kurum Zararları	3.575.440.860.112
Yatırım İndirimi	943.395.714.991.758
Diğer İndirimler	30.138.845.477.306
Cari Yıl Finansman Fonu	51.373.292.488.056
İndirim ve İstisnalar Toplamı	3.603.794.037.680.090
(B) %20 Oranlı Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları	
İştirak Kazançları	806.101.792.389.855
Risturnlar	6.486.044.211.990
Y.Fon ve Ort.İşl. Kazancı	472.309.395.341.372
K.V.K. Geçici Mad.23/A	146.230.357.381.197
R.H. Kupan Stş. ve Emis.Primi K.	31.499.001.877.645
İhraç Edilen Men. Kıy.Kaz.	10.810.556.350.123
Yurtdışı Müteahhitlik Kazançları	10.868.331.166.935
Yatırım İndirimi	1.032.579.949.666.800
Uluslar Arası Ant.Ver.İst.Ed.Kaz.	623.953.741.805
Diğer İndirimler	1.601.416.715.354.450
Cari Yıl Finansman Fonu	50.085.267.407.711
İndirim ve İstisnalar Toplamı	4.169.011.364.889.880
(C) Hesaplanan Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilecek Vergiler	
Talih Oyunları Salonlarına İlişkin Ödenen Vergiler	1.941.874.188.869
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi.	
Mahs.Edil.Kısım	780.669.990.841
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	90.974.006.533.428
Geçici Vergi	205.410.415.493.581
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	299.106.966.206.719

Kaynak: 1997 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>. (22/07/2001)

²⁴⁴ K.V.K. Geç. Mad. 11, K.V.K. Geç. Mad. 20, K.V.K. Geç Mad. 21-1/C,D, K.V.K. Geç. Mad. 23/A, K.V.K. Geç Mad. 24, Diğer İstisnalar.

Tablo 3: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna ve İndirim Konusu Yapılan Vergi Harcamaları (1998 Yılı)

(A) %25 Oranlı Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları	
İştirak Kazançları	425.470.349.569.668
Y. Fon ve Ort.Portföy İşl.Kazancı	741.447.948.736.666
R.H.Kupon Stş. ve Ems.Prim.Kaz.	96.259.929.568.922
Y.Fon ve Ort.Sağlanan Kar Pay.	62.678.719.332.586
Diğer İndirim ve İstisnalar ²⁴⁵	2.376.145.551.999.360
Risturnlar	8.164.067.351.968
Turizm Has.%20'si	7.585.397.324.667
Devralınan Kurum Zararları	331.467.129.351
Yatırım İndirimi	2.504.635.853.053.860
Diğer İndirimler	134.956.677.391.659
Cari Yıl Finansman Fonu	19.889.270.254.925
İndirim ve İstisnalar Toplamı	6.377.565.231.713.630
(B) %20 Oranlı Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamaları	
İndirimler - Mahsup Edi.Geçmiş Yıl Zararları	576.048.987.809.382
İştirak Kazançları	440.995.618.836.661
Risturnlar	5.298.705.434.797
Y.Fon ve Ort.İşl. Kazancı	736.348.422.578.105
K.V.K. Geçici Mad.23/A	530.549.634.196.395
R.H. Kupan Stş. ve Emis.Primi K.	81.173.883.471.322
İhraç Edilen Men. Kıy.Kaz.	4.962.373.540.878
Yurtdışı Müteahhitlik Kazançları	16.067.467.465.928
Yatırım İndirimi	1.756.717.386.567.536
Uluslar Arası Ant.Ver.İst.Ed.Kaz.	7.574.453.609.921
Diğer İndirimler	2.352.048.143.041.221
Cari Yıl Finansman Fonu	19.304.587.758.167
İndirim ve İstisnalar Toplamı	6.527.089.664.310.310
(C) Hesaplanan Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilecek Vergiler	
Talih Oyunları Salonlarına İlişkin Ödenen Vergiler	577.577.907.333
Yabancı Ülkelerde Öd. Vergi. Mahsup Edilecek Kısım	2.277.079.751.924
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	618.188.984.983.584
Geçici Vergi	388.995.862.997.605
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	1.010.039.505.640.450

Kaynak: 1997 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr> (22/07/2001).

²⁴⁵ K.V.K. Geç. Mad. 11, K.V.K. Geç. Mad. 20, K.V.K. Geç. Mad. 21-1/C,D, K.V.K. Geç. Mad. 23/A, K.V.K. Geç. Mad. 24, Diğer İstisnalar.

Tablo 4: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisna ve İndirim Konusu Yapılan Vergi Harcamaları (1999 Yılı)

(A) İndirim ve İstisnalar	
İştirak Kazançları	698.044.163.734.211
Y.Fon ve Ort.Portföy İşl.Kazancı	3.376.519.128.842.995
R.H.Kupon Stş.ve Ems.Prim K.	103.790.804.481.760
4325 Sayılı Kanun Kapsamında İst. Kazançlar	21.885.118.504.503
Diğer İndirim ve İstisnalar ²⁴⁶	258.725.970.637.411
İstisnalar - Ristrunlar (K.V.K. Md.8/2)	31.494.160.465.766
Yatırım İndirimi	3.517.495.145.583.509
Diğer İndirimler	111.892.352.442.543
İndirim ve İstisnalar Toplamı	8.119.846.844.692.680
(B) Hesaplanan Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilecek Vergiler	
Yabancı Ülke. Öde.Vergilerden Mahsup Ed.Kı	1.758.660.228.232
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	399.021.683.990.866
Geçici Vergi	1.667.547.957.044.472
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	2.068.328.301.263.570

Kaynak: 1997 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr> (22/07/2001).

Bu verilerden faydalanılarak Tablo 5, Tablo 6 ve Tablo 7'de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcamalarının maliyeti hesaplanmıştır. Söz konusu hesaplamalarda yalnızca Kurumlar Vergisi Oranı ve Fon Payı dikkate alınmış, G.V.K. Md.94/6-a ile G.V.K. Md. 94/6-b göre hesaplanması gereken Gelir Vergisi Stopajı ise doğru bir şekilde hesaplamanın mümkün olmaması nedeniyle dikkate alınmamıştır. Bununla birlikte indirim konusu yapılan amortismanlar içinde maliyet hesaplamak mümkün olmamıştır. Ayrıca amortismanların ne kadarının da azalan bakiyeler usulüyle ayrıldığını da bilmek mümkün değildir.

²⁴⁶ K.V.K. Ge. Mad. 28/a, K.V.K. Geç. Mad. 24, Diğer İndirim ve İstisnalar

**Tablo 5: Kurumlar Vergisi Kanunu' nda İstisna, İndirim ve Mahsup
Konusu
Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti
(1997 Yılı)**

	(Milyar TL)
(A) %25 Oranlı Kurumlar Vergisi	
(1) İndirim ve İstisnalar Toplamı	3.603.794,0
(2) Vazgeçilen Kurumlar Vergisi [(1)x0,25]	900.948,5
(3) Vazgeçilen Fon Payı [(2)x0,1]	90.094,9
(B) %20 Oranlı Kurumlar Vergisi	
(4) İndirim ve İstisnalar Toplamı	4.169.011,4
(5) Vazgeçilen Kurumlar Vergisi [(4)x0,20]	833.802,3
(6) Vazgeçilen Fon Payı [(6)x010]	83.380,2
(7) Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	299.107,0
(8) Toplam Kayıp [(2)+(3)+(5)+(6)+(7)]	1.216.289,5
(9) Kurumlar Vergisi Tahsilatı	396.237,0
(10) Toplam Kaybın Kurumlar Vergisi Tahsilatına Oranı [(8)/(9)] (%)	306,9
(11) Vergi Gelirleri Tahsilatı	4.745.484,0
(12) Toplam Kaybın Vergi Gelirleri Tahsilatına Oranı [(8)/(11)] (%)	25,6
(13) GSMH	29.393.262,1
(14) Net Kaybın GSMH'ya Oranı [(8)/(13)] (%)	4,1

Kaynak: Tablo 2, T.C. Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>
(22/08/2001) ve T.C. Merkez Bankası Web Sayfası,
[http://www.tcmb.gov.tr\(22/08/2001\)](http://www.tcmb.gov.tr(22/08/2001)).

**Tablo 6: Kurumlar Vergisi Kanunu' nda İstisna, İndirim ve Mahsup
Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti
(1998 Yılı)**

	(Milyar TL)
(A) %25 Oranlı Kurumlar Vergisi	
(1) İndirim ve İstisnalar Toplamı	6.377.565,2
(2) Vazgeçilen Kurumlar Vergisi [(1)x0,25]	1.594.391,3
(3) Vazgeçilen Fon Payı [(2)x0,10]	159.439,1
(B) %20 Oranlı Kurumlar Vergisi	
(4) İndirim ve İstisnalar Toplamı	6.527.089,7
(5) Vazgeçilen Kurumlar Vergisi [(4)x0,20]	1.305.417,9
(6) Vazgeçilen Fon Payı [(6)x0,10]	130.541,8
(7) Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	1.010.039,5
(8) Toplam Kayıp [(2)+(3)+(5)+(6)+(7)]	2.445.999,2
(9) Kurumlar Vergisi Tahsilatı	748.384,0
(10) Toplam Kaybın Kurumlar Vergisi Tahsilatına Oranı [(8)/(9)] (%)	326,8
(11) Vergi Gelirleri Tahsilatı	9.228.596,0
(12) Toplam Kaybın Vergi Gelirleri Tahsilatına Oranı [(8)/(11)] (%)	26,5
(13) GSMH	53.518.331,6
(14) Net Kaybın GSMH'ya Oranı [(8)/(13)] (%)	4,6

Kaynak: Tablo 3, T.C. Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>
(22/08/2001)ve T.C. Merkez Bankası Web Sayfası, <http://www.tcmb.gov.tr>
(22/08/2001).

Tablo 7: Kurumlar Vergisi Kanunu' nda İstisna, İndirim ve Mahsup Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti (1999 Yılı)

	(Milyar TL)
(1) İndirim ve İstisnalar Toplamı	8.119.846,8
(2) Vazgeçilen Kurumlar Vergisi [(1)x0,30]	2.435.954,1
(3) Vazgeçilen Fon Payı [(2)x0,10]	243.595,4
(4) Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	2.068.328,3
(5) Toplam Kayıp [(2)+(3)+(4)]	4.747.877,8
(6) Kurumlar Vergisi Tahsilatı	1.549.525,0
(7) Toplam Kaybın Kurumlar Vergisi Tahsilatına Oranı [(5)/(6)] (%)	306,4
(8) Vergi Gelirleri Tahsilatı	14.802.280,0
(9) Toplam Kaybın Vergi Gelirleri Tahsilatına Oranı [(5)/(8)] (%)	32,1
(10) GSMH	78.282.966,8
(11) Net Kaybın GSMH'ya Oranı [(5)/(10)] (%)	6,1

Kaynak: Tablo 4, T.C. Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, [http://www.gelirler.gov.tr\(22/08/2001\)](http://www.gelirler.gov.tr(22/08/2001)) ve T.C. Merkez Bankası Web Sayfası, [http://www.tcmb.gov.tr\(22/08/2001\)](http://www.tcmb.gov.tr(22/08/2001)).

1997-1999 döneminde Kurumlar Vergisindeki vergi harcamaları nedeniyle meydana gelen toplam kayıp (muafiyetler hariç) kurumlar vergisi tahsilatından ortalama 3,1 kat fazla gerçekleşmiştir. Aynı dönemde kurumlar vergisi hasılatından vazgeçen tutarın toplam vergi gelirleri tahsilatı içerisindeki payı %28,1 olarak gerçekleşirken GSMH'dan aldığı pay ortalama %4,9 olmuştur. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki vergi harcamalarının yukarıda görüldüğü gibi yaygın olarak kullanılması ve 1997-1999 döneminde kurumlar vergisi tahsilatından ortalama olarak 3,1 kat fazla olması bu önlemlerin etkin

kullanılıp kullanılmadığının gündeme getirmiştir. Bu konuyla ilgili olarak ele alınan dönemin kısılalığı, vergi gelirlerindeki artışlar ile vergi harcaması miktarlarındaki değişmeler arasındaki ilişkinin incelenmesine engel olmuştur.

3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Vergi Harcamalarının Maliyeti

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergi iadesi şeklindeki vergi harcamalarının maliyetini hesaplamam mümkün olmamıştır. Vergi iadesi şeklinde yer alan vergi harcamalarının maliyeti Tablo 8 ve Tablo 9'da 1989-2000 dönemini kapsayacak şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 8: Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Vergi İadesi Biçiminde
Yer Alan Vergi Harcamalarının Devlete Maliyeti
(1989 - 2000)**

(MİLYAR TL.)

Yıllar	GSMH (1)	2978 Sy.Vergi İadesi Kanununa Göre Yapılan Vergi İadesi Miktarı (2)	GSMH İçindeki Payı (%) (2/1)	İhracat İstisnası Nedeniyle Dahilde Alınan KDV'den Yapılan Vergi İadesi Miktarı (3)	GSMH İçindeki Payı (%) (3/1)	Diğer İadeler Miktarı (4)	GSMH İçindeki Payı (%) (4/1)	Toplam (5)	GSMH İçindeki Payı (%) (5/1)
1989	230.370	1.806	0,8	585	0,3	754	0,3	3.145	1,4
1990	397.178	2.842	0,7	686	0,2	821	0,2	4.349	1,1
1991	634.393	5.130	0,8	1.349	0,2	1.042	0,2	7.521	1,2
1992	1.103.605	7.930	0,7	2.816	0,3	1.557	0,1	12.303	1,1
1993	1.997.323	13.879	0,7	5.270	0,3	2.102	0,1	21.251	1,1
1994	3.887.903	11.881	0,3	15.439	0,4	3.827	0,1	31.147	0,8
1995	7.854.887	12.937	0,2	38.884	0,5	11.799	0,2	63.620	0,8
1996	14.978.067	20.970	0,1	61.250	0,4	22.680	0,2	104.900	0,7
1997	29.393.262	49.000	0,2	149.751	0,5	50.748	0,2	249.499	0,8
1998	53.518.332	92.110	0,2	304.709	0,6	142.434	0,3	539.253	1,0
1999	78.282.967	147.155	0,2	456.667	0,6	556.169	0,7	1.159.991	1,5
2000	124.406.000	222.515	0,2	770.975	0,6	638.523	0,5	1.632.013	1,3

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası (<http://www.gelirler.gov.tr>)

Tablo 9: Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Vergi İadesi Biçimindeki Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Gelirleri Ve Katma Değer Vergisi Tahsilatına Oranı
(1989-2000)
(Milyar TL)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatı (1)	Toplam K.D.V. Tahsilatı (2)	Toplam Vergi İadesi (3)	Toplam K.D.V. Tahsilatı İçindeki Payı (3)/(2) (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (3)/(1) (%)
1989	25.550,0	6.461,0	3.145,0	48,7	12,3
1990	45.399,0	12.371,0	4.349,0	35,2	9,6
1991	78.643,0	22.832,0	7.521,0	32,9	9,6
1992	141.602,0	42.088,0	12.303,0	29,2	8,7
1993	264.273,0	81.877,0	21.251,0	26,0	8,0
1994	587.760,0	176.742,0	31.147,0	17,6	5,3
1995	1.084.350,0	354.980,0	63.620,0	17,9	5,9
1996	2.244.094,0	743.026,0	104.900,0	14,1	4,7
1997	4.745.484,0	1.561.562,0	249.499,0	16,0	5,3
1998	9.228.596,0	2.725.083,0	539.253,0	19,8	5,8
1999	14.802.280,0	4.164.334,0	1.159.991,0	27,9	7,8
2000	26.514.127,0	8.379.549,0	1.632.013,0	19,5	6,2

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası,
[http://www.gelirler.gov.tr\(22/08/2001\)](http://www.gelirler.gov.tr(22/08/2001)).

1989 - 2000 döneminde vergi iadelerinin toplam Katma Değer Vergisi Tahsilatı içindeki payı ortalama olarak %25,4 dür. Dönemin en yüksek oranı 1989 yılında %48,7 oranıyla gerçekleşmişken en düşük oran 1996 yılında %14,1 olmuştur. Aynı dönem içerisinde toplam vergi gelirlerindeki payı ise %7,4, GSMH'dan aldığı pay %1,06 olarak gerçekleşmiştir.

4. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcaması Uygulamasının Değerlendirilmesi

Vergi harcaması kavramı, vergi sistemi ile bütçe sisteminin birlikte kullanıldığı, kamu harcamalarının yalnızca devlet bütçesi aracılığı ile değil vergi sistemi aracılığı ile de yapıldığını öne süren bir yaklaşımdır. Türk Vergi Sistemi içerisinde bunun en somut göstergesi ise muafiyetler dışındaki vergi harcamalarının devlete maliyetinin büyüklüğüdür. Devlet, 1997-1999 döneminde elde ettiği her 1 lira kurumlar vergisi gelirin karşılık 3,1 lira kurumlar vergisi hasılatından vazgeçmiştir. Bu oran sadece kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcamalarının (muafiyet şeklindeki vergi harcamaları hariç) büyüklüğüne ilişkindir. Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Diğer Vergi Kanunları ve Vergi Kanunları Dışındaki Diğer Kanunlarda yer alan vergi harcamalarının maliyetleri de hesaba katıldığında vazgeçilen vergi hasılatının büyüklüğünün GSMH'dan aldığı pay ciddi boyutlara ulaşabilecektir.

Ancak, vergi harcaması kavramının bu ölçüde önemli olmasına karşılık, Türk Vergi ve Bütçe Sisteminde kullanılmaması, devletin yapmış olduğu bütün faaliyetlerin maliyetinin tam olarak bilinmemesine, sistem içerisinde var olan vergi harcaması unsurlarının da etkin kullanılıp kullanılmadığının ölçülememesine ve uluslararası karşılaştırmaların yapılamamasına neden olmaktadır.

Vergi harcaması kavramı ilk aşamada vergi idaresinin bir resmi "alışılmış vergi yapısı" tanımlamasını gerektirir. Bu tanımlamada hangi unsurların alışılmış vergi yapısı içerisinde yer aldığı ve uygulamada alışılmış bu yapıdan sapma anında vergi harcamalarının meydana geldiğinin belirtilmesidir. Bu, ikinci aşamada hazırlanacak olan vergi harcaması bütçesinin kapsamının belirlenmesi için gerekli olacaktır.

Türk Vergi İdaresi'nin 2001 yılı için hazırlamış olduğu raporda böyle bir tanımlama yer almamıştır.

İkinci aşama ise, alışılmış vergi yapısı ve dolayısıyla vergi harcaması tanımlamasıyla sınırları belirlenmiş vergi harcaması bütçesinin hazırlanmasıdır. Bu bütçede vergi harcaması kalemlerinin büyüklükleri rakamsal ve analizleri kolaylaştırmak için oransal olarak (vergi harcaması tutarı/toplam kamu harcamaları ve-veya vergi harcaması tutarı/toplam vergi gelirleri) ifade edilmelidir.

Vergi İdaresi tarafından hazırlanan “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” adlı çalışmada ise, vergi harcaması olarak nitelendirilen unsurların tutarlarına yer verilmemiştir.

Üçüncü aşamada ise, hazırlanan bütçedeki vergi harcaması tutarlarının analizidir. Bu analizde var olan vergi harcaması unsurlarının maliyetleri, eğer yeni bir uygulama var ise ya da var olan bir uygulama kaldırılmış ise bunun vergi gelirlerine etkisi belirtilmelidir.

Dördüncü aşama ise hazırlanan vergi harcaması bütçesinin ve analizinin devlet bütçesi sürecine entegrasyonudur. Bu aşamada, vergi harcamasının devlet bütçesi içerisinde ya da bütçe ekleri içerisinde meclise sunulması tartışmalara neden olabilir. Bir diğer sorun da hazırlanan vergi harcaması bütçesinin bir danışma kaynağı olup olmaması noktasında ortaya çıkabilir. Ancak, Türk Bütçe Sistemi'nde vergi harcaması bütçesi ve analizlerinin hazırlanarak yasal zorunlulukla bütçe ekleriyle her yıl meclise sunulması, milletvekillerinin ve kamuoyunun vergi harcamalarının tutarlarıyla ilgili daha açık bilgi sahibi olmalarına yardımcı olabilecektir.

Hazırlanan vergi harcaması bütçesi ve analiziyle, gerçekleştirilen bir vergi reformunun vergi gelirleri ve ekonomi genelindeki etkilerinin ölçülmesi, reformun başarıya ulaşmış ve ulaşmadığının ve kamu kesiminin büyüklüğünün bilinmesi mümkün olabilecektir.

SONUÇ

Vergi harcaması, mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltan unsurların bir ülkenin bütçe dengesinde neye mal olacağını hesaplanması olarak tanımlanabilir. Bu anlamda vergi harcaması kavramı, bütçe ve vergi sisteminde yeni bir yaklaşımı ifade eder.

Bütçe ve vergi sisteminde yeni bir yaklaşımı ifade eden vergi harcamalarının kamu harcamalarında olduğu gibi kaynak dağılımı, gelir dağılımı, emek arzı, yatırımlar, tasarruflar ve vergi gelirleri üzerinde etkileri vardır. Bununla birlikte vergi harcamaları, vergi idaresinin iş yükünü artırdığı, hazinenin gelir kaybına neden olduğu ve vergide adalet ilkesinden sapıldığı gerekçeleriyle eleştirilere hedef olmaktadır.

Vergi harcamalarının devlet bütçesi sürecine entegrasyonu, doğrudan kamu harcamalarında olduğu gibi tutarlarının ve ekonomi geneline etkilerinin ölçülmesini gerektirir. Bu amaçla, A.B.D. detaylı vergi harcaması bütçesini hazırlayan ilk ülke olmuştur. Avrupa'da vergi harcaması bütçelerinin gelişimi daha yavaş olmuştur. Avrupa'da vergi harcaması çalışmalarına başlayan ilk ülke Hollanda olmasına rağmen, Almanya ve Fransa vergi harcaması bütçesini hazırlayan ilk ülkelerdir.

Vergi harcaması kavramı 1960'lı yıllardan beri bilinen bir kavram olmasına karşılık, vergi harcaması uygulamalarında ülkeden ülkeye farklılıklar görülmektedir. Yani, nelerin vergi harcamasına girip girmediği konusunda ülkeler açısından farklı yaklaşımlar vardır.

Örneğin Avusturya, vergi harcaması kavramını, alışılmış vergi yapısından ayrılan, özel ya da tüzel kişilerin kamu yararına olan faaliyetleri için düzenlenen, federal hükümetin gelir kaybına neden olan vergi teşvikleri biçiminde tanımlamıştır. Finlandiya da vergi harcamasını, alışılmış vergi yapısı içinde toplanabilecek vergi gelirleri ile geçerli olan vergi sisteminde toplanan

vergi gelirleri arasında farka neden olan, bireylerin davranışlarını etkileyen vergisel önlemler olarak tanımlamıştır. Fransa'da ise vergi harcaması kavramı açık bir biçimde tanımlanmamıştır. İrlanda ve Portekiz'de ise vergi harcaması tanımlamasına hiçbir resmi kaynakta yer verilmemiştir. Bu ülkelerde hangi unsurun vergi harcaması olduğu vergi idarelerinin uygulamalarıyla belirlenmiştir.

Ülkeler arasında, tanımlama aşamasında ortaya çıkan bu farklılığın temel nedeni, her ülke tarafından genel kabul gören bir alışılmış vergi yapısı tarifinin yapılamamasıdır. Çünkü, eğer bir kısım unsurlar alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul edilirse söz konusu unsurlar vergi harcaması tanımlamasının dışında kalır. Örneğin, Almanya, aileler için bir takım indirimleri alışılmış vergi yapısının bir parçası olarak kabul ederken, Avusturya, Fransa ve İngiltere bu unsurları vergi harcaması olarak kabul eder. Bunun dışında emeklilik fonlarının, emsal gelirin, gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyonun ve amortismanların ülkeler açısından alışılmış vergi yapısı kapsamında değerlendirilmeleri farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle Avrupa Birliği ülkeleri arasında uluslararası bir karşılaştırma yapmak mümkün olmamıştır.

Avrupa Birliği ülkelerinde vergi harcaması bütçelerinin sunulmasında da farklılıklar vardır. İrlanda, Hollanda ve İngiltere vergi harcamalarını ilgili olduğu vergi türlerine göre sınıflandırmaktadır. Diğer ülkelerde ise vergi harcamalarından yararlanan sektörlerle ve fonksiyonlarına göre sınıflandırma yapılmaktadır.

Vergi harcaması uygulamasının Avrupa Birliği ülkelerinde bu derece önemli olmasına rağmen ülkemizde uygulama alanı yoktur. 2001 yılı başında T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan "Vergi Harcamaları-2001 Yılı" adlı rapor vergi sistemimizde mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltan bütün unsurları içermektedir. Söz konusu raporda, Avrupa Birliği ülkelerinin aksine resmi bir vergi harcaması tanımlaması yapılmamış, vergi harcaması olarak nitelendirilen unsurların maliyetlerine ve

etkilerine değinilmemiştir. Bu çalışmanın son bölümünde "Vergi Harcamaları-2001 Yılı" adlı raporda belirtilen vergi harcamalarından hesaplanabilenlerin maliyetleri hesaplanmıştır. Bu hesaplama sonuçlarından en ilginç, 1997-1999 döneminde Kurumlar Vergisi'nde vergi harcaması kapsamında (muafiyetler hariç) vazgeçilen tutarın Kurumlar Vergisi hasılatının 3,1 katı olmasıdır. Bu durum, vergi harcamalarına vergi sistemimizde yaygın bir şekilde yer verildiğinin bir işaretidir. Bu nedenle, bu harcamalara ilişkin ayrıntılı raporların hazırlanmasına ilişkin çalışmalara en kısa zamanda başlanmalıdır.

Vergi harcamaları hesaplamalarını ve analizlerini yapan Avrupa Birliği ülkelerinde hazırlanan raporlar sadece istatistiki bilgi olarak kullanılmamakta, bütçe prosedürlerinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Ayrıca vergi yasalarında değişiklikler yapılacağı zaman bir ön koşul olarak vergi harcaması tutarları hesaplanmakta ve toplam gelirlerinde oluşacak farklılıklara göre yasal değişikliklere nihai karar verilmektedir. Bu şekilde vergi yasalarındaki değişikliklerin belirli ön koşullara bağlanması diğer kanunlardaki kanunlaşma prosedüründen daha zor olduğunu göstermektedir.

Vergi harcaması hesaplamalarının ve analizlerinin gelişmiş Avrupa Birliği ülkelerinde bu derece önemli olması, buna karşılık Türkiye'de uygulama alanı bulmaması kamu kesiminin yapmış olduğu bütün faaliyetlerin maliyetinin tam olarak bilinmemesine, sistem içerisinde var olan vergi harcaması unsurlarının da etkin kullanılıp kullanılmadığının ölçülememesine ve uluslararası karşılaştırmaların yapılamamasına neden olmaktadır.

Bu amaçla, vergi harcaması kavramının resmi bir tanımlamasını yapmak, Türk Vergi Sistemi'nde var olan vergi harcaması unsurlarını, yapılacak olan resmi vergi harcaması tanımlaması kapsamında incelemek ve bunların maliyetlerini hesaplamak için uzmanlardan ve akademisyenlerden oluşan bir çalışma grubu oluşturulabilir.

Hollanda'da 1977 yılında Maliye Bakanlığı nezdinde kurulan çalışma grubu örnek alınarak oluşturulabilecek bu çalışma grubu, ilk aşamada, Türk Vergi Sistemini inceleyerek resmi vergi harcaması tanımı için gerekli olacak bir alışılmış vergi yapısı belirlemelidir. Daha sonra, bu kapsamda, bu yapıdan sapan unsurları belirterek bir vergi harcaması tanımı oluşturmalıdır.

Bir sonraki aşamada ise, hesaplamalara dayanan detaylı vergi harcaması bütçesinin ve analizinin hazırlanmasıdır. Bu aşamanın sağlıklı olması, milletvekillerinin ve kamuoyunun devletin vergi sistemi aracılığıyla yaptığı kamu harcamalarının maliyeti hakkında doğru bilgiye sahip olmasını sağlayacaktır.

Bir diğer aşama ise, oluşturulan vergi harcaması bütçesinin ve analizinin bir danışma kaynağı mı, yoksa devlet bütçesinin ayrılmaz bir parçası mı olduğunun seçimidir. Her iki durum da vergi harcaması bütçelerinin hazırlanmasının yasal temellere dayanmasını gerektirir.

Gerçekleştirilecek bir vergi yasası değişikliğinin başarısı, hazırlanan vergi harcaması bütçesinin ve analizinin gerçekçiliğine bağlı olacaktır.

EKLER

Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde Gelir Vergisinde Uygulanan İndirimler

	Almanya	Avusturya	Belçika	Danimarka	Finlandiya	Fransa	Hollanda	İngiltere	İrlanda	İspanya	İsveç	İtalya	Lüksemburg	Portekiz	Yunanistan
Tüm Vergi Mükelleflerine Sağlanan Vergi İndirimleri															
Gelir Düzeyinin Hesaba Katmaması	✓	-	✓	×	-	×	✓	✓	✓	×	-	×	×	✓	✓
İlk Gelir Dilimine 0 Oranında Vergi Uygulanması	✓	-	×	×	-	✓	×	×	×	✓	-	×	✓	×	×
Kaynakta Tevkif Edilen Bazı Vergilerin Vergi Borcundan Düşülmesi	×	-	×	✓	-	×	×	×	×	✓	-	✓	×	✓	✓
Mesleki Gelir Üzerinden Yapılan İndirimler															
Mesleki Masrafların Götürü Usulü İndirimi	✓	-	✓	×	-	×	×	×	×	×	-	✓	×	×	×
Mesleki Harcamaların Fatura İbrazıyla İndirimi	✓	-	✓	×	-	×	✓	✓	✓	×	-	✓	✓	×	✓
Mesleki Gelire Bağımlı İndirimler	×	-	×	✓	-	✓	✓	×	×	✓	-	×	×	✓	✓
Kaynakta Tevkif Edilen Bazı Vergilerin Vergi Borcundan Düşülmesi	×	-	×	×	-	×	×	×	×	✓	-	✓	×	×	×
Medeni Hal ile Bağlantılı Vergi İndirimleri															
Gelirin Bölünerek Vergiye Tabi Tutulması	✓	-	×	×	-	×	×	×	✓	×	-	×	×	✓	×
Vergiye Tabi Gelirin Belli Bir Oranda Bölünerek İndirimi	×	-	×	×	-	✓	×	×	×	×	-	×	✓	×	×
Gelirle Bağlantılı Olmayan İndirim	×	-	✓	×	-	×	✓	✓	✓	×	-	×	×	×	✓
Kaynakta Tevkif Edilen Bazı Vergilerin Vergi Borcundan Düşülmesi	×	-	×	✓	-	×	×	×	×	✓	-	✓	×	×	×
Çocuk Sayısı ile Bağlantılı Vergi İndirimleri															
Vergiye Tabi Gelirin Çocuk Sayısına Bağlı Bir Orana Bölünmesi	×	-	×	×	-	✓	×	×	×	×	-	×	✓	×	×

	Almanya	Avusturya	Belçika	Danimarka	Finlandiya	Fransa	Hollanda	İngiltere	İrlanda	İspanya	İsveç	İtalya	Lüksemburg	Portekiz	Yunanistan
Gelirle Bağlantılı Olmayan Sabit Çocuk İndirimi	✓	-	✓	X	-	X	X	X	X	X	-	X	X	X	✓
Kaynakta Tevkif Edilen Bazı Vergilerin Vergi Borcundan Düşülmesi	X	-	X	X	-	X	X	X	X	✓	-	✓	X	✓	X
Vergi İndirimi Yapılmayarak Çocuk Yardımı Sağlanması	✓	-	X	✓		X	✓	✓	✓	X	-	X	X	X	X

✓ =Uygulanmakta

X =Uygulanmamakta

-- = Bilinmemekte

Kaynak: M. Ziya Suer , Avrupa Birliği' nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri, (Ankara, 1999), s.207-s.213'den faydalanılarak oluşturulmuştur.

EK II
İngiltere'de Vergi Harcamaları ve Yapısal İstisnalar
(Milyar £)

	Tahmini Maliyetler	
	1998-1999	1999-2000
<u>Vergi Harcamaları</u>		
Gelir Vergisi		
İstisnalar		
Emekli Aylıkları	11.400	12.900
Kâr Payları	190	210
İsteğe Bağlı Kâr Payı	110	90
Tasarruf İlişkili Kâr Payı	490	420
Kişisel Özsermaye Kazançları	1.000	1.000
Bireysel Tasarruf Hesapları	0	100
Risk Sermayesi	70	80
Girişimcilik İstisnası	80	100
Kazanç İlişkili Ödeme	1.500	900
Mesleki İndirimler	45	55
Mufiyetler		
İş Sözleşmesinin Feshinde İlk £ 30.000	1.100	1.100
Ulusal Tasarruf Sertifikaları	230	190
Vergiden Muaf Kişisel Tasarruf Hesapları	400	350
İkramiyeli Tahviller	110	90
SAYE (Kazandıkça Biriktir)	110	90
Bağışlar	925	950
Yurt Dışı Hizmet Ödeneği	100	100
Taşınma Giderlerinde İlk £ 8.000	300	300
Vergi Kredileri		
Hayat Sigortası Primleri (14 Mart 1984 öncesi Sözleşmeler)	115	110
Gayrimenkul Kredi Faizleri	1.900	1.600
Çalışan Aile Vergi Kredisi	-	1.300
Sermaye Kazançları Vergisi		
İkametgah Olarak Kullanılan Gayrimenkullarda Değer Artışı	1.400	1.350

Emeklilik İstisnası	240	190
Veraset ve İntikal Vergisi		
İstisnalar:		
Tarımsal Taşınmazlar	120	120
Ticari Taşınmazlar	110	120
Tereke	50	60
Ölümde Hayır Kurumlarına Transferler	275	300
<u>Yapısal İstisnalar</u>		
Gelir Vergisi		
Kişisel Muafiyet	31.200	31.900
Gelir ve Kurumlar Vergisi		
Çifte Vergilendirme İstisnası	5.500	5.500
Kurumlar Vergisi		
Hissedarların Küçük Kazançları İçin İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı	300	300
Ulusal Sigorta Primleri		
Sigorta Primlerinden Mesleki İndirimler	5.960	6.180
Sigorta Primleri Kurumu Tarafından Ödenen Mesleki Primler (COMPS)	80	90
Özel Sigorta İndirimleri	1.970	2.070
<u>Vergi Harcaması ve Yapısal Mahiyetteki İstisnalar</u>		
Gelir Vergisi		
Evli Çift Muafiyeti	2.800	2.000
Yaş ile İlgili Muafiyetler	1.100	1.250
Tek Ebeveynli Aileler için İlave Muafıklar	220	150
Nafaka Ödemeleri İstisnası	90	90
Muafiyetler:		
Dar Mükellefiyet	1.000	1.000
Çocuk Yardımı (Tek Ebeveyn Yardımlarını da İçerir)	800	850
Düşünlük Yardımı	450	400
Endüstriyel Zayıflık Yardımı	80	80
Tedavi Yardımı	275	210
Sakatlık Muafiyeti	350	350
Gazi Yardımı	110	90
Dul Aylığı (Savaş Nedeniyle)	70	60

Gelir ve Kurumlar Vergisi

Sermaye Muafiyetleri:	19.800	21.000
SME için Geçici İlk Yıl Muafiyeti	(-)	230

Kurumlar Vergisi

Küçük Ölçekli İşletmelere İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması	1.150	1.250
------------------------------------------------------------------------	-------	-------

Sermaye Kazançları Vergisi

Mart 1982'ye Endeksleme Muafiyeti	1.500	1.400
Değer Kaybı İstisnası	70	170
Muafiyetler:		
Yıllık Muafiyet Tutarı	1.500	1.500
Gerçek Olmayan, Ölümde Orataya Çıkmış Kazanç	750	850

Petrol Gelirleri Vergisi

İyileştirme Harcamaları İstisnası	200	170
Keşif ve Bilirkiş Harcamaları İstisnası	30	15
Yağ Muafiyeti	260	190
Teminat: Sermaye Geri Ödemesi İçin Bbir Koruma	280	270
Tarife Gelirleri Muafiyeti	70	80
1975 öncesinde British Gas'a Satış Sözleşmeleri İstisnası	140	100

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisna Sınırını Aşan Transferlerde "0" Oran Uygulaması	5.600	5.900
Ölüm Halinde Eşlere Muafiyet Sınırını Aşan Tutara "0" Oran	1.000	1.100

Damga Vergileri

Arazi ve Diğer Taşınmaz Transferleri İstisnası	230	240
------------------------------------------------	-----	-----

Kaynak: Inland Revenue Statistics

(http://www.inlandrevenue.gov.uk/stats/table1_5.htm)

08/07/2001

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman; **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması** Gazi Kitabevi, İkinci Baskı Ankara.

Bildirici, Ziyaettin; **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri** Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No: 70, Eskişehir 1989.

Bilici, Nurettin; **Vergi Hukuku**, Yargı Yayınevi, Ankara 2001.

Bird, Richard M. and Oldman, Oliver; **Taxation in Developing Countries**, Fourt Edition, The Johns Hopkins Universty Press.

Davie, Bruce F. And F. Duncombe, Bruce. **Public Finance**. Holt, Rinehart and Winston Inc., New York 1972.

Dornbush, Rudiger and Fischer, Stanley. Çevirenler: Salih Ak, Mahir Füsunoğlu, Erhan Yıldırım ve Refia Yıldırım. **Makroekonomi** McGraw-Hill, Akademi, Mart 1998 İstanbul.

Ergülen, Güneri; Erdem, Hayreddin; **Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998.

Herekman, Aykut; **Kamu Maliyesi “Genel Vergi Kuramı”** Cilt II, Ankara 1989.

Marlow, Michael L.; **Public Finance “Theory and Practice”** The Drydan Press, 1995.

Nadaroğlu, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi 2**. Baskı, İstanbul 1976.

Öncel, Muallâ; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami; **Vergi Hukuku** Turhan Kitabevi, Ankara 1999.

Platt, C. J.; **Tax Systems of Western Europe: A Guide for Business and The Professions**, Gower Publishing, Hants 1985.

Suer, M. Ziya. Avrupa Birliği' nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi zerine Etkileri Ankara, 1999.

şener, Orhan; **Kamu Ekonomisi**, Alkım Yayınları, İstanbul 1998.

Uluatam, zhan; **Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 311, Ankara 1971.

Yalçın, Hasan; **Yatırım İndirimi** Kılavuz Yayınları, İstanbul 1996.

Yıldırım, Kemal; Karaman, Doğan; **Makroekonomi Eğitim**, Sağlık ve Bilimsel Araştırma alışmaları Vakfı yayın No: 145, Eskişehir 1999.

----- **Avrupa Birliği lkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum alışmaları**, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları No: 129, İstanbul Kasım 1994.

----- **Avrupa Birliği lkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1997-7.

MAKALELER

Akça, Muzaffer; "Yatırım İndirimi". **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 51, şubat-Mart 2001.

Alptekin, A. Ercan; "Risturn İstisnası" **Maliye Postası Dergisi** 1 Haziran 2001, Sayı: 474.

Alptekin, Ercan; "Gelir Vergisi Uygulamasında Mahsuplar", **Maliye Postası Dergisi**, 15 Mart 2000.

Altan, Coşkun Can. "Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi" **Vergi Dünyası Dergisi** Sayı 203, Temmuz 1998.

Ayanoğlu, Ejder; "Risturn İstisnası", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ağustos 1996, Sayı: 382.

Benker, Karen M. "Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole in State Budget Over Sight", **National Tax Journal**, Volume XXIX, 1986.

Candan, Şinasi; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Diplomatik İstisna Esasları", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Haziran 1998, Sayı: 426.

Çelik, Abdulah; "Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ağustos 1998.

Doğan, Bilal. "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Psikolojik Tutumun Sonuçları" **Vergi Raporu Dergisi**, Vergi Kontrol Memurları Derneği Yayınları, Yıl:1 Sayı:6, Eylül 1999.

Ergenç, Ömer; "Özel Gider İndirimi", **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi** Sayı:153, Ocak 2001.

Feyzioğlu, Bedî N.; "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar" **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:1978, Sayı:1.

Gökbunar, Ramazan; Miynat; Mustafa; "Gelir Vergisinde Özürlülük İndirimi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 219 Kasım 1999.

Karakaya, Rifat; Ülgen, Soner; "1999 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilme Esasları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 224, Nisan 2000 Eki.

Kelecioğlu, M. Aykut; "Gelir Vergisi Kanunu'nun Muaflık, İstisnalar, Yatırım İndirimi ve Menkul Sermaye İradı Hükümlerinde Yapılan Son Değişiklikler, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 120.

Kulu, Bahattin; "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri, **Vergi Dünyası**, Sayı 228, Ağustos 2000.

- Kulu, M. Bahattin; "Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Arasında Vergisel Entegrasyon Teorileri ve Yürürlükteki Türk Vergi Sisteminin Eleştirisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 207, Kasım 1998.
- Küçük, Sema ve Küçük, Muzaffer. "Kurumlar Vergisi Uygulamasında İstisnalar ve Vergi Yükü" **Vergi Dünyası Dergisi** Sayı 100, Nisan 2001 Eki.
- Oktar, Kemal; "İthalatta Katma Değer Vergisi İstisnaları", **Maliye Postası Dergisi**, 15 Aralık 1996, Sayı: 391.
- Öğülmüş, Birgül; Mutlu, Faruk; "Yatırım İndiriminin Kapsamı, Amacı, Konusu ve Şartları", **Vergi Raporu Dergisi**, yıl: 2, sayı:2, Ekim-Kasım 1993.
- Saraçoğlu, Fatih. "Vergi Erezyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesselerin Analizi" **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi** 2/2000.
- Soytan, Billur Yaltı; "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü: Aile Vergilendirmesi – I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 81.
- Ufuk, Mehmet Tahir. "Araştırma ve Geliştirme Harcamalarında Vergi Ertelemesi, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 1 Haziran 2000, Sayı 321.
- Ulusoy, Yılmaz; "Yatırım Fonları Niteliği ve Vergilendirilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Haziran 1993, Sayı: 306.
- Uslu, Yakup; "Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Şubat 1993, Sayı: 298.
- Usta, Tacettin; "İhracat İstisnasından Doğan Katma Değer Vergisi'nin Beyanı ve İadesi", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Temmuz 1999, Sayı: 452.
- Veske, Eren; "Katma Değer Vergisi'nde Diplomatik İstisna Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs 1996, Sayı: 92.

KANUNLAR VE KARARNAMELER

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. **Resmi Gazete**, 10700, 6 Ocak 1961.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. **Resmi Gazete**, 7229, 10 Haziran 1949.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, **Resmi Gazete**, 18563, 2 Kasım 1984

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergi Kanunu, **Resmi Gazete**, 10231, 15 Haziran 1959

Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Karar. **Resmi Gazete**, 24291, 18 Ocak 2001.

YAYINLANMAMIŞ TEZLER, RAPORLAR

Turkan, Ercan. "Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi" DPT Uzmanlık Tezi, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim 1993.

----- **Tax Expenditures: Recent Experiences** OECD, France 1996.

----- **Vergi Harcamaları – 2001 Yılı**. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ocak 2001, Ankara.

Web Sayfaları

Inland Revenue Statistics, http://www.inlandrevenue.gov.uk/stats/table1_5.htm
(08/07/2001)

T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Web Sayfası

<http://www.foreigntrade.gov.tr/ab/AB%20Sayfasi/tarhse1.htm> (06/06/2001)

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel M¼d¼rl¼đ¼ Web Sayfası

<http://www.gelirler.gov.tr>

T.C. Merkez Bankası Web Sayfası <http://www.tcmb.gov.tr>

The Hidden Entitlements, Joint Comitte On Taxation (US)

http://www.ctj.org/hid_ent/part-1/part1.htm (17/01/2001)