



Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021

The Development of the Tax Expenditures in Turkey: 2015-2021

Recep Emre ERİÇOK¹ 

ÖZ

Günümüzde pek çok ülkede belirli ekonomik ve sosyal amaçların daha etkin ve hızlı şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla vergi harcamaları yoğun şekilde uygulanmaktadır. Vergi harcamaları genel olarak vazgeçilen vergi gelirlerini ifade etmektedir ve uygulamada vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranları ve vergi ertelemeleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Kamu ekonomisi bakımından vergi kaybına yol açan uygulamalar olan vergi harcamaları, aynı zamanda kamu harcamalarının bir türü olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla gelir ve harcama politikaları bakımından vergi harcamalarının kamu ekonomisinde etkin şekilde uygulanması önem arz etmektedir. Türkiye’de vergi harcamalarının gelişimini analiz etmek amacıyla hazırlanan bu çalışmada, öncelikle vergi harcamaları kavramı, teorik çerçevesi ve uygulamaları incelenmiş, daha sonra Türkiye’de 2015-2021 dönemi vergi harcamaları tahminleri kullanılarak vergi harcamalarının büyüklüğü, artış oranları, vergi türlerine göre dağılımı, çeşitli makro göstergelere oranları analiz edilmiştir. Daha sonra vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımına yer verilerek bu harcamaların hangi alanlara yöneldiği tespit edilmiştir. Son olarak çeşitli ülkelerde vergi harcamalarının Gayrisafi Yurt İçi Hasılaya oranları incelenerek Türkiye’nin durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlar, Türkiye’de özellikle son yıllarda ekonomiyi canlandırmak için diğer politika önlemlerinin yanı sıra vergi harcamalarının aktif bir maliye politikası aracı olarak yoğun şekilde uygulandığını ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi harcamalarında verimlilik ve etkinliğin artırılması ve mali saydamlığın sağlanması durumunda vergi harcamalarının Türkiye’nin ekonomik performansına olumlu katkılar sağlayacağı öngörülmektedir.

Anahtar kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Vergi Harcamaları, Merkezi Yönetim Bütçesi

Jel Sınıflandırması: H00, H20, H60



DOI: 10.26650/ISTJCON2019-0012

¹Assist. Prof., Istanbul University, Faculty of Economics, Department of Public Finance, Istanbul, Turkey

ORCID: R.E.E. 0000-0001-8216-0398

Corresponding author/Sorumlu yazar:

Recep Emre ERİÇOK,
Istanbul University, Faculty of Economics,
Department of Public Finance, Central Campus,
Beyazıt-Fatih, Istanbul, Turkey
E-mail/E-posta: reericok@istanbul.edu.tr

Submitted/Başvuru: 02.05.2019

Revision Requested/Revizyon Talebi:
23.08.2019

Last Revision Received/Son Revizyon:
08.11.2019

Accepted/Kabul: 08.12.2019

Citation/Atıf: Ericok, R. E. (2019). Türkiye’de vergi harcamalarının gelişimi: 2015-2021. *İstanbul İktisat Dergisi - Istanbul Journal of Economics*, 69(2), 321-355.
<https://doi.org/10.26650/ISTJCON2019-0012>

ABSTRACT

Nowadays, tax expenditures are extensively applied in many countries in order to achieve certain economic and social goals more effectively and quickly. Tax expenditures generally represent forgone tax revenues and in practice they appear in the form of tax exemptions and exceptions, reductions, credits, low tax ratios and tax deferrals. Tax expenditures, which are practices that lead to tax loss in terms of the public economy, are also considered as a kind of public expenditures. Therefore, the effective implementation of tax expenditures in the public economy is important in terms of income and expenditure policies. In this study, prepared in order to analyse the development of tax expenditures in Turkey, first the concept of tax expenditures and the theoretical framework and implementations were examined, then the volume of tax expenditures, increase ratios, distribution according to the categories of taxes, and ratios to various macro indicators were analysed, using the

estimated tax expenditures of the 2015-2021 period in Turkey. Then, the functional distribution of tax expenditures were covered and it was determined which areas these expenditures are directed towards. Finally, the ratio of tax expenditures in Gross Domestic Product in various countries was examined and an attempt to determine the situation in Turkey was made. The results of the study show that tax expenditures are extensively applied in Turkey especially in recent years, as an active fiscal policy tool besides the other policy measures, in order to revive the economy. Furthermore, it is envisaged that tax expenditures will contribute positively to the economic performance of Turkey by means of increasing efficiency and effectiveness and providing fiscal transparency in tax expenditures.

Keywords: The Turkish Tax System, The Tax Expenditures, The Central Government Budget

Jel Classification: H00, H20, H60

EXTENDED ABSTRACT

Nowadays, tax expenditures are extensively applied in many countries in order to achieve certain economic and social goals more effectively and quickly. This situation reveals the importance of fiscal discipline in OECD countries, one of which is Turkey. In recent years, the increasing need for public services has led to increases in demand for public expenditures. In this context, tax which is the most important resource of financing public expenditures, has become an important implementation tool of fiscal policies. In addition to the implementation of tax as a fiscal policy tool for the purpose of financing public expenditures, it can also be applied indirectly in the form of tax expenditures in place of forgone tax revenues, for the purpose of economic and social policies.

Tax expenditures, which were introduced for the first time in the 1960's and which are extensively applied in many countries in order to achieve certain economic and social goals more effectively and quickly, constitute an important discussion topic. Thus, tax expenditures generally represent forgone tax revenues

and are generally applied in the form of tax exemption and exceptions, reductions, credits, low tax ratios and tax deferrals. The fact that tax expenditures have the qualifications of extra budgetary public expenditures and the transfer of funds from the public sector to the private sector increases these discussions further. Therefore, the efficient and effective implementation of tax expenditures is becoming more and more important in terms of income and expenditure policies.

In this study, prepared in order to analyse the development of tax expenditures in Turkey, first the concept of tax expenditures and the theoretical framework and implementations were examined, then the volume of tax expenditures, increase ratios, distribution according to the categories of taxes, and ratios to various macro indicators were analysed, using the estimated tax expenditures of the 2015-2021 period in Turkey. Then, the functional distribution of tax expenditures was covered and it was determined which areas these expenditures are directed towards. Finally, the ratio of tax expenditures in Gross Domestic Product (GDP) in various countries and the situation in Turkey were examined, and an attempt was made to develop some policy recommendations in order to apply tax expenditures more efficiently and effectively.

The findings of the study show that tax expenditures are extensively applied in both developed and developing countries and they continue to increase despite efforts to decrease tax expenditures in the context of fiscal discipline practices. In Turkey, tax expenditures have attained a significant level and in addition to tax laws, there are tax incentives in the form of tax expenditures in many laws. In Turkey, it is envisaged that tax expenditures which are 79,6 billion TL in 2015 will reach 230 billion TL in 2021, by increasing with an annual average 19,3% ratio. In addition, significant increases have been realised in tax expenditures, especially in 2017, 2018 and 2019. This data shows that tax expenditures are extensively applied in Turkey especially in recent years, as an active fiscal policy tool besides the other policy measures, in order to revive the economy.

The Income Tax takes the highest share of the tax expenditures in Turkey. In 2018, 38,4% of total tax expenditures comes from the Income Tax, 27,7% from

the Value Added Tax, 15,6% from the Corporate Tax, 14% from the Special Consumption Tax and 4,3% from the other taxes. In 2018, 55,9% of the tax expenditures in the Income Tax consisted of the minimum living allowances. This ratio constitutes 21,8% of total tax expenditures. The fact that the highest shares of tax expenditures are the the Income Tax and the minimum living allowances in the Income Tax, is also important in terms of showing that the tax expenditures are applied to improve the income distribution.

In 2018, the ratios of tax expenditures to tax revenues obtained in the same categories of taxes were 41,7% the Income Tax, 29,9% the Corporate Tax, 23,5% the Value Added Tax, 15,8% the Special Consumption Tax and 7,1% under the other laws in Turkey, while the majority of tax revenues consist of indirect taxes, the implementation of tax expenditures mostly to taxes on income decreases the balance in tax distribution.

Regarding the functional distribution of the tax expenditures in Turkey, labor market development, wages and employment has a share of 24,5%, development of the business world and increasing of investments has a share of 20,7%, infrastructure, energy and transportation has a share of 18,5%, increasing of domestic savings and deepening of the financial markets has a share of 14,7%. These are followed by tax incentives for agriculture with 9,9%, tax expenditures for health and social purposes with 9%, Research & Development, innovation and design activities with 2,4%, tax expenditures in education, culture, sports and arts with 0,4%.

The functional distribution is important in terms of showing how tax expenditures are applied within the scope of determined economic and social goals. In recent years, implementations such as minimum living allowances, private pensions, business incentives, research and development incentives, important infrastructure, energy and transportation projects, and agricultural supports show that tax expenditures are extensively applied within the scope of these determined economic and social goals.

In 2018, while the ratio of tax expenditures in GDP was 4,1% in Turkey, the share of tax expenditures in budget revenues, tax revenues, and budget expenditures were 19,9%, 24,3% and 18,2% respectively. These ratios are significant when they are compared to many countries' ratios. In 2018, Canada with 18,6%, Australia with 9,3% and The United States of America (USA) with 6,7% are ranked among the countries with the highest ratio of tax expenditures in GDS. Turkey with 4,1% ratio of tax expenditures in GDP is one of the countries where tax expenditures are extensively applied for the purpose of various economic goals outside public expenditures.

In this context, some policy recommendations such as a more effective realisation of cost-benefit analyses on tax expenditures, the calculation of tax expenditures in the most realistic manner with minimum error, the determination of the tax expenditures' objectives and the explication to the public opinion, the regular and more detailed reporting of estimated tax expenditures/continue to be reported, the functional classification of tax expenditures by sectors, the submission of the reports to the public opinion within the annual budget, the monitoring of the harmony level between the expenditures and the goals and the explication to the public opinion, the termination of ineffective tax expenditures or the replacement with the effective tax expenditures, the simplification of the Tax System, the inclusion of the tax incentives other than tax laws in the form of tax expenditures and providing transparency in resource allocation on tax expenditures are presented in order to apply tax expenditures more efficiently and effectively in Turkey. With these policies, it is envisaged that tax expenditures will contribute positively to Turkey's economic performance in such a way that the efficiency and effectiveness of tax expenditures are increased and fiscal transparency is achieved.

1. Giriş

Son yıllarda giderek artan ve çeşitlenen kamu hizmetleri ihtiyacı kamu harcamalarını artırırken, kamu harcamalarının finansmanında en önemli kaynak olan vergilerin toplanmasında ekonomik ve sosyal amaçlar¹ nedeniyle bazı alanlar vergi dışı bırakılmakta yani vergi harcamaları artırılmaktadır. Böylece, bir taraftan kamu harcamaları, diğer taraftan vergi harcamaları ile ülkenin kalkınması ve belirli bir refah düzeyine ulaşabilmesi amacıyla maliye politikası araçları yoğun şekilde uygulanmaktadır.

Türkiye'de de vergi harcamaları önemli düzeydedir ve her geçen gün artmaktadır. Ayrıca vergi kanunları dışında birçok kanunda vergi harcamaları niteliğinde olan vergi teşvikleri bulunmaktadır. Bu nedenle vergi harcamalarının raporlanması, mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin artırılması, vergi sisteminin işleyişine ilişkin etkinliğin artırılması, kamu mali yönetimi yapısının güçlendirilmesi bakımından önem arz etmektedir. Türkiye'de ilk Vergi Harcamaları Raporu 2001 yılında yayımlanmış, fakat bu raporda vergi harcamaları tahminlerine yer verilmemiştir. Vergi harcamalarının hesaplanabilmesine ilişkin yasal dayanak ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuştur. Bu kanun gereğince 2006 yılından itibaren vergi harcamaları Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'nde kamuoyuna duyurulmaya başlanmıştır. Bu kapsamda ilk kez hazırlanan Vergi Harcamaları Raporu 2007 yılında yayımlanmış, 2008-2015 yılları arasında ise vergi harcamaları tutarlarına sadece Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'nde yer verilmiştir. 2016-2018 döneminde ise Vergi Harcamaları Raporu düzenli şekilde her yıl yayımlanmaya başlanmıştır.

Türkiye'de vergi harcamalarının gelişimini analiz etmek amacıyla hazırlanan bu çalışmada öncelikli olarak vergi harcamaları kavramı incelenmiş, vergi harcamaları konusundaki teorik çerçeve ortaya konularak vergi harcamaları tahmin yöntemlerine yer verilmiştir. Daha sonra Türkiye'de vergi harcamalarının gelişimini

¹ Bu amaçlar, düşük gelirli ve işsizlerle ilgili ücret ödemeleri, emeklilik, çalışanlara sağlanan faydalar (sağlık, emeklilik dışı), eğitim, sağlık, konut, genel iş ve yatırım, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge), belirli sanayi desteği, sermaye geliri indirimi, ülkelerarası ilişkiler, yardım vb. şeklinde çeşitlendirilebilir (OECD, 2010, s. 73).

analiz etmek üzere 2006-2021 dönemine ilişkin vergi harcamaları tahminleri incelenmiştir. Bu kısımda 2006-2018 yılları için Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'ndeki vergi harcamaları tahminleri, 2007, 2015-2021 yılları için ise Vergi Harcamaları Raporları'ndaki vergi harcamaları tahminleri kullanılmıştır. Fakat özellikle 2015 sonrası için Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'ndeki vergi harcamaları tahminleri ile Vergi Harcamaları Raporları'ndaki vergi harcamaları tahminleri arasında önemli düzeyde farklar olduğu gözlenmiştir.

Şöyle ki, 2015 yılı için 2016 yılı Vergi Harcamaları Raporu'ndaki vergi harcamaları tahminleri büyüklüğü 79,6 milyar TL iken, aynı yıl için Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki vergi harcamaları tahminleri büyüklüğü 26,1 milyar TL'dir. İki büyüklük arasında 3 katı aşan fark söz konusudur. Bilindiği üzere, 2016 yılı Vergi Harcamaları Raporu hazırlanırken, ulusal ve uluslararası vergi sistemleri ve mevzuatlarında meydana gelen değişiklikler incelenip Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (The Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) ve Avrupa ülkeleri uygulamaları dikkate alınarak kapsamlı bir çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışma ile 2015 ve sonrası vergi harcamaları tahminleri önemli düzeyde revizyona uğramıştır. Bu nedenle çalışmada, yeni kapsam ve metodolojiye uygun şekilde 2015-2021 yıllarına ilişkin Vergi Harcamaları Raporları'ndaki tahminler kullanılmıştır. 2006-2014 yılları ise vergi harcamaları tahminlerinin yeni kapsam ve metodolojiye uygun şekilde geriye dönük revize edilmemesi ve mevcut veriler üzerinde değerlendirme yapmanın doğru olmaması nedeniyle bu çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

2015-2021 dönemi için Vergi Harcamaları Raporları'ndaki veriler Türkiye'de vergi harcamalarının büyüklüğü, artış oranları, vergi türlerine göre dağılımı, çeşitli makro göstergelere oranları, fonksiyonel dağılımı ve çeşitli ülkelerde vergi harcamalarının Gayrisafi Yurt İçi Hâsıla (GSYH) ya oranları incelenmiş, vergi harcamalarının gelişimi, hangi alanlara yöneldiği ve çeşitli ülkeler karşısında Türkiye'nin durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Son olarak vergi harcamalarına ilişkin politika önerilerine de yer verilmiştir.

2. Vergi Harcamaları: Kavram, Teorik Çerçeve ve Uygulamalar

Vergi harcamaları, 1960'lı yıllarda ortaya çıkan bir kavram olup günümüzde OECD ülkelerinin çoğunda Vergi Harcamaları Raporu yayımlanmaktadır. Türkiye'nin de üyesi olduğu bazı OECD ülkelerinde Vergi Harcamaları Raporu ve/veya tahmin tutarları ile listelerinin hazırlanması yasal bir zorunluluktur ve bu ülkelerin çoğunda Vergi Harcamaları Raporları ile Merkezî Yönetim Bütçesi süreci sıkı şekilde ilişkilendirilmiştir. Nitekim Türkiye'de ilk Vergi Harcamaları Raporu 2001 yılında T.C. Maliye Bakanlığı² bünyesinde hazırlanmış olup, vergi harcamalarının hesaplanabilmesine ilişkin yasal dayanak ise 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuştur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında, 2006 yılından itibaren Türk Vergi Sistemi'ndeki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve diğer bazı kanunlarda yer alan vergi muafiyeti ve istisnaları ile indirimlerden vergi harcamaları niteliğinde olanlara ilişkin hesaplanan toplam vazgeçilen vergi tutarı her yıl düzenli olarak Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'nde kamuoyuna duyurulmaya başlanmıştır. Bu kapsamda yeni sistematığe uygun olarak hazırlanan ilk Vergi Harcamaları Raporu 2007 yılında yayımlanmış, 2008-2015 yılları arasında ise, vergi harcamaları tutarlarına sadece Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'nde yer verilmiştir. 2016 yılından itibaren ise, Vergi Harcamaları Raporu düzenli olarak her yıl yayımlanmaya başlanmıştır. Ülkelerin ekonomik ve sosyal amaçlarla belirli sektör, meslek veya vergi mükellefi gruplarına ya da faaliyetlere yönelik sağladıkları vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranları ve vergi ertelemeleri gibi düzenlemeler nedeniyle vazgeçtikleri vergi gelirleri vergi harcamaları olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası kuruluşların vergi harcamaları tanımları incelendiğinde; vergi harcamaları OECD'ye göre standart orandan sapmaya sebep olan vergi hükümleri, Dünya Bankası'na göre norm veya "Standart Vergi Sistemi" haricindeki indirimler, Uluslararası Para Fonu (IMF)'ye göre ise, seçici

² 2018 yılında, 1 no'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile T.C. Hazine Müsteşarlığı ve T.C. Maliye Bakanlığı birleştirilerek, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı oluşturulmuştur.

hükümler nedeniyle vazgeçilen gelirler olarak tanımlanmaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018b, s. 1-2, 5-6).

Vergi tabanının mümkün olduğunca geniş kalmasını sağlamak, ülkelerin vergi harcamalarının dağılım ve verimlilik etkilerini sürekli olarak değerlendirmelerini gerektirmektedir (Perret, 2018, s. 10). Bu durum, birçok ülkenin vergi harcamaları konusunda değerlendirme yapabilmeleri için özellikle Vergi Harcamaları Raporu yayımlamaları gereği ve önemini de ortaya koymaktadır.

Tablo 1'de belirtildiği üzere, 2008-2018 yılları arasında Vergi Harcamaları Raporu yayımlama durumlarına göre, 43 G20 ve OECD ülkesinden Vergi Harcamaları Raporu yayımlamamış olan 8 ülke 1. Grup'ta, toplam rakamları içeren temel Vergi Harcamaları Raporu yayımlamış olan 26 ülke 2. Grup'ta, düzenli olarak detaylı ve kapsamlı Vergi Harcamaları Raporu yayımlayan 9 ülke ise 3. Grup'ta yer almaktadır (Redonda and Neubig, 2018, s. 2):

Tablo 1: Ülkelerin Vergi Harcamaları Raporu Yayımlama Durumları: 2008-2018

Vergi Harcamaları Raporu Yayımlanmamış Olan 1. Grup Ülkeler	Temel Vergi Harcamaları Raporu Yayımlamış Olan 2. Grup Ülkeler	Detaylı Vergi Harcamaları Raporu Yayımlamış Olan 3. Grup Ülkeler
Çek Cumhuriyeti Çin Endonezya Japonya Lüksemburg Rusya Slovenya Suudi Arabistan	Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Arjantin Belçika Birleşik Krallık Brezilya Danimarka Estonya Finlandiya Güney Afrika Hindistan İrlanda İspanya İsrail	İsviçre İzlanda Letonya Macaristan Meksika Norveç Polonya Portekiz Slovak Cumhuriyeti Şili Türkiye Yeni Zelanda Yunanistan
		Almanya Avustralya Avusturya Fransa Hollanda İsveç İtalya Kanada Kore

Kaynak: Redonda and Neubig, 2018, s. 15.

En geniş anlamda vergi harcamaları, "Standart Vergi Sistemi"nden sapmaların neden olduğu vergi kayıpları olarak tanımlanmaktadır. Standart vergi uygulamaları kapsamında; verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay,

mükellefiyet, vergi tevkifatı, vergi sisteminin işleyişine ilişkin indirimler ve mahsuplar ile kazanç ve iradın elde edilmesi için gerçekleştirilen giderlerin düşülmesi, genel oran yapısı ve vergi dilimleri, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi ve idari uygulama kolaylığına ilişkin hükümler ile çifte vergilendirmeyi önleme gibi uluslararası mali uygulamalarla ilgili hükümler yer almaktadır. “Standart Vergi Sistemi”nden sapmalar ise, vergi muafiyeti ve istisnaları, indirimler, mahsuplar, düşük vergi oranları ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla uygulamaların vergi harcamaları olarak değerlendirilmesi için, belirli ekonomik ve sosyal amaçların varlığı, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen vergilerin olması ve bunun sonucunda belirli vergi mükelleflerine veya vergi mükellefi gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödememe veya daha az vergi ödeme imkânının sağlanması gerekmektedir. Bu uygulamalar, belirli vergi mükelleflerine veya vergi mükellefi gruplarına verginin iadesi şeklinde de olabilir. Eğer uygulamalar sadece belirli vergi mükelleflerine veya vergi mükellefi gruplarına ilişkin olmayıp genele ilişkin düzenlemeler içeriyorsa, bu uygulamalar vergi harcamaları olarak kabul edilmeyecektir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018b, s. 5–8). Örneğin, vergi harcamaları kapsamında değerlendirilen vergi indirimleri belirli vergi mükelleflerine veya vergi mükellefi gruplarına ilişkin olarak uygulanırken, vergi affı ise tüm vergi mükelleflerine veya vergi mükellefi gruplarına ilişkin düzenlemeler içerdiği için vergi harcamaları olarak değerlendirilmeyecektir.

Vergi harcamaları, geleneksel kamu harcamalarından farklı olarak vergi sistemi yoluyla vazgeçilen gelirler sonucunda oluşan harcamaları ifade ettiği için, vergi harcamalarını kamu harcamalarından ayıran önemli unsurlar yer almaktadır. Şöyle ki, vergi harcamaları bazı özel şartlara sahip vergi mükelleflerine ve faaliyetlere uygulanan vergi destekleri iken, kamu harcamalarında ise vergi mükellefi olması şartı aranmaksızın herkese kaynak aktarılmaktadır. Ayrıca vergi harcamaları henüz elde edilmeyen gelirlerin elde edilmesinden vazgeçilmesi ile gerçekleşirken, kamu harcamaları ise daha önce elde edilen kamu gelirlerinin dağıtılması ile gerçekleşmektedir. Bu unsurlara rağmen, vergi harcamaları kamu harcamalarının yerine ikame edilebilme özelliğine sahiptir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2018, s. 210).

Vergi harcamaları;

- bireysel indirimler (vergi matrahına ulaşmak için düşülen tutarlar),
- muafiyetler (vergi matrahından hariç tutulan tutarlar),
- oran indirimleri (vergi mükellefi veya vergilendirilebilir işlemlere uygulanan indirimli vergi oranları),
- vergi tecilleri (vergi ödemesinde ertelemeler),
- vergi indirimleri (vergi borcundan düşülen tutarlar) şeklinde çeşitli türlerden oluşmaktadır (Anderson, 2008, s. 4).

Vergi harcamaları örnekleri ise, Tablo 2'de yer aldığı üzere şu şekilde özetlenebilir:

Tablo 2: Vergi Harcamaları Örnekleri³

Mesleki harcamalar (yemekler ve eğlence giderleri, yol giderleri vb.);
Konut faiz indirimleri (ipotek kredilerinin geri ödenmesi için vergi indirimleri ve faiz için özel indirimler);
Tasarruf hesapları faizleri (belli bir tavana kadar);
Kurumsal yatırımlar;
Çocuk bakımı harcamaları için vergi yardımları;
Küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ'ler) için indirimli vergi oranları;
Emekli aylığında Gelir Vergisi indirimleri;
Bağış ve yardımlarda vergi indirimleri;
Enerji tasarrufu önlemlerinde indirimler (alternatif enerji vb.);
İşveren tarafından finanse edilen sağlık yardımları.

Kaynak: OECD, 2010, s. 13.

Tablo 2'de yer alan vergi harcamaları örneklerinin çoğu, gerek standart vergi uygulamaları gerekse vergi harcamaları uygulamaları olarak Türkiye'de de görülmektedir.

Vergi harcamalarının literatürde ifade edilen güçlü ve zayıf yönleri incelendiğinde Tablo 3'de yer aldığı üzere şu hususlar dile getirilmektedir:

³ OECD'ce yayımlanmış kitap, on OECD ülkesi olan Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Kore, Hollanda, İspanya, İsveç, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki vergi harcamaları uygulamalarını temel alan bir çalışma olduğu için, vergi harcamaları örnekleri söz konusu ülkelere yönelik örnekler olarak düşünülebilir (OECD, 2010, s. 244).

Tablo 3: Vergi Harcamalarının Güçlü ve Zayıf Yönleri

Güçlü Yönler	Zayıf Yönler
- Özel sektörün sosyal programlara katılımının teşvik edilmesi.	- Faydalananlara gerçekleştirecekleri faaliyetlerde bulunmaları için ödeme yapılması.
- Özel sektörün desteklenmesi.	- Vergi matrahını daraltması ve vergi oranı indirimlerinin kapsamını sınırlandırması.
- Kamu harcamalarına kıyasla daha az gözetim gerektirmesi.	- Kamu harcamalarına neden olması ve vergi gelirlerinin tahmin edilmesini zorlaştırması.
	- Vergi kanunlarını daha karmaşık hale getirmesi.
	- Kamu harcamalarını saydamlık ve bütçe incelemesi dışında bırakması.
	- Vergi sisteminin gelişimini olumsuz yönde etkilemesi.

Kaynak: Swift and Cavalcanti, 2003, s. 1

Vergi harcamalarına ilişkin süreçlerde, tüm ülkelerde ortak olarak belirlenmiş genel bir standart olmamakla birlikte, söz konusu süreçler Tablo 4'de yer aldığı üzere şu şekilde ifade edilebilir:

Tablo 4: Vergi Harcamalarına İlişkin Süreçler

Süreçler	Açıklamalar				
Başlık ve Açıklama	Anlamli bir başlık belirlenmesi ve ölçüye ilişkin kısa bir açıklama yapılması (temel tasarım özellikleri).				
Yasal Kaynak	Yasanın tarihi ve temel hükümlerinin belirtilmesi.				
Vergi Türü	Hangi vergilerde (örneğin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Tüketim Vergisi) uygulanacağını belirtmesi.				
Ölçü Türü	Tercihli vergi oranları, ek vergiler, yasal muafiyet, isteğe bağlı muafiyet, vergi iadeleri, Katma Değer Vergisi altında sıfır oran, vergi indirimleri şeklindeki ölçülerden birisinin vergi harcamaları uygulamalarına eklenmesi.				
Hedefler	Vergi harcamalarının hedeflerinin belirtilmesi.				
Faydalananlar	Faydalananların (örneğin çocuklu aileler; yaşlılar; sektöre, boyuta veya diğer özelliklere göre farklı özellikte işletmeler) açıklanması.				
Standart Vergi Sisteminden Farklılık Nedeni	Vergi harcamalarının Standart Vergi Sisteminden ayrılma şeklinin belirtilmesi.				
Veri Kaynakları	Maliyet ve projeksiyonların tahmininde kullanılan veri kaynaklarının (örneğin Kurumlar Vergisi beyannamesi) belirtilmesi.				
Tahmin Yöntemi	Vergi harcamalarının maliyet tahminlerinin hesaplanması için kullanılan yöntemin kısa bir tanımının yapılması.				
Maliyet Tahminleri	Birden fazla vergi matrahı etkilenirse, he rbirinin ayrı bir sırada rapor edilmesi.				
	<table border="1"> <tr> <td>Yıl t</td> <td>Yıl t+1</td> <td>Yıl t+2</td> <td>Yıl t+3</td> </tr> </table>	Yıl t	Yıl t+1	Yıl t+2	Yıl t+3
Yıl t	Yıl t+1	Yıl t+2	Yıl t+3		

Kaynak: Heady and Mansour, 2019, s. 7.

Vergi harcamaları tahminleri ve hesaplamaları, vergi harcamalarında maliyet etkinlik analizi için veri sağlamalarının yanı sıra, vergi harcamalarının büyüklüğünün ve gelir kaybı, doğrudan bütçe harcamaları ve bütçe dengesi üzerindeki etkilerinin ölçülmesini sağlamaktadır. Ayrıca, vergi harcamaları tahminleri orta vadeli bütçe çerçevesinin oluşturulması için de önem arz etmektedir (Swift, 2006, s. 21).

Vergi harcamalarının ölçülmesinde;

- Vazgeçilen Gelir Yaklaşımı: Vergi mükelleflerinin fiili güncel ekonomik davranışlarına dayanılarak, vergi harcamalarından vazgeçilmesi sonucunda vergi borçlarının azalış oranının tahmin edilmesi,
- Kazanılan Gelir Yaklaşımı: Vergi harcamalarından vazgeçilmesi sonucunda vergi mükelleflerinin ekonomik davranış değişikliklerinin dikkate alınarak, toplanacak ek gelirlerin tahmin edilmesi,
- Harcama Denkliği Yaklaşımı: Vergi mükelleflerinin hiçbir ekonomik davranış değişikliği olmadığı varsayılarak, vergi mükellefleri için aynı faydayı sağlayacak olan vergi harcamaları yerine alternatif doğrudan kamu harcamaları programı için gerekli olan kamu kesimi nakit harcamalarının tahmin edilmesi şeklinde üç yaklaşım kullanılmaktadır (Redonda, 2016, s. 6).

Tüm OECD ülkelerinde, gelirler kamu kesimince vergiler yoluyla tahsil edilmekte ve bu kamu gelirleri, eğitim veya sağlık gibi sosyal programlara zorunlu olarak harcanarak yeniden dağıtılmaktadır. Vergi sistemleri genellikle, küçük işyeri sahibi işverenler, emekliler veya çalışan anneler gibi bazı vergi mükellefi gruplarının veya bağış ve yardımlarda bulunan vergi mükelleflerinin daha az vergi ödemelerine imkân sağlayan unsurların yer aldığı vergi harcamalarını içermektedir. Vergi harcamaları uygulamaları pek çok ülkede yaygınlaşarak artmaktadır (OECD, 2010, s. 244).

Vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal politikalar kapsamında bazı olumlu etkileri olsa da, verimlilik ve etkinlik bakımından ölçülmesinin zor olması, değerlendirmelere uygun olmaması, karmaşık olması, gelir yeterliliği bakımından tahminin zor olması, ölçülemeyen kamu harcamaları ve düşük vergi gelirlerine neden olması gibi bazı olumsuz etkileri de ortaya çıkabilmektedir (Anderson, 2008, s. 6).

Vergi harcamalarının kamu ekonomisi bakımından gelir kaybı anlamına geldiği ifade edilmektedir. Vergi harcamalarının ekonomik etkileri, bireysel davranışlara ilişkin mikro ekonomik etkiler ve gelirin yeniden dağılımına ilişkin makro ekonomik etkilerden oluşmaktadır. Vergi harcamalarının Merkezî Yönetim Bütçesine dahil edilmesi, kamu ekonomisinin büyüklüğünü göstermesi bakımından önemlidir. Vergi harcamalarının Merkezî Yönetim Bütçesine dâhil edilmemesi durumunda, GSYH içinde kamu ekonomisinin büyüklüğü belirsizleşmektedir. Vergi harcamalarının, vergi gelirlerini azaltması nedeniyle bütçe dengesini, kamusal kaynak tahsisinde verimliliği ve etkinliği, dolayısıyla vergi yönetimini ve mali disiplini de olumsuz etkilediği belirtilmektedir. Fakat bu olumsuzluklara rağmen, vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politika araçları olarak önem kazanmaktadır. Nitekim vergi harcamalarının, mikro etkiler kapsamında doğrudan kullanılabilir geliri etkileyeceği ve makroekonomik etkiler kapsamında ise GSYH'yı ve bölüşüm ilişkilerini olumlu etkileyeceği ve vergi adaletinin sağlanmasında uygulanabileceği öngörülmektedir (Saraç, 2010, s. 262, 269, 276-277). Dolayısıyla, vergi harcamaları maliye politikası araçları olarak gelir dağılımını iyileştirmek, talep, üretim ve yatırımlarda artış sağlamak üzere ekonomiyi canlandırmak için birçok ülkede uygulanmaktadır (Çiçek ve Uğur, 2018, s. 363).

3. Türkiye'de Vergi Harcamaları Uygulamaları

Türkiye'de vergi harcamaları uygulamaları incelendiğinde Türk Vergi Sistemi'nde vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimi uygulamalarına yer verildiği görülmektedir. Vergi muafiyeti, vergi mükelleflerinden bazılarının vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girseler bile kendilerinin ekonomik, sosyal, siyasal ve teknik nedenlerle geçici veya sürekli, şarta bağlı veya değil vergi dışına çıkartılmalarına ilişkin vergi mükelleflerine getirilen ayrıcalık olarak; vergi istisnası, geçici veya sürekli, kısmi veya tam, şartsız veya şarta bağlı şekilde verginin konusuna getirilen ayrıcalık veya sınırlama veya daraltma olarak (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018, s. 87, 91); vergi indirimi ise, kapsamına göre tam veya kısmi ya da süresine göre devamlı veya geçici şekilde vergi matrahının daraltılması veya sınırlandırılması olarak tanımlanmaktadır (Oktar, 2018, s. 101).

Türk Vergi Sistemi'nde vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimi, belirli vergi mükellefleri veya vergi mükellefi gruplarının vergi yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergi yönetimini kolaylaştırmak vb. nedenlerle uygulanmaya başlanmıştır (Öz, 2002, s. 13).

Türk Vergi Sistemi'nde standart vergi uygulamaları kapsamında değerlendirilen vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimi, 193 sayılı GVK, 5520 sayılı KVK, 3065 sayılı KDVK, 4760 sayılı ÖTVK ve diğer bazı kanunlarda yer almaktadır. Bu kanunlarda yer alan vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimi uygulamaları şu şekilde özetlenebilir:⁴

- 193 sayılı GVK'ya göre, Ticari Kazançlarda (Vergiden Muaf Esnaf-Md. 9, Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası-Md. 20, Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası-Md. 20 (Mükerrer), Sergi ve Panayır İstisnası-Md. 30); Zirai Kazançlarda (Teşvik İkramiye ve Mükafatları-Md. 29); Serbest Meslek Kazançlarında (Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası-Md. 19 ve Sergi ve Panayır İstisnası-Md. 30); Ücretlerde (Ücretlerde İstisnalar-Md. 23, Gider Karşılıklarında İstisnalar-Md. 24, Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar-Md. 25); Gayrimenkul Sermaye İratlarında (Gayrimenkuller ve Haklarda İstisnalar-Md. 21), Menkul Sermaye İratlarında (Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar-Md. 21, Diğer İndirimler-Md. 89);
- 5520 sayılı KVK'ya göre, (Muafiyetler-Md. 4, İstisnalar-Md. 5, Zarar Mahsubu-Md. 9, Diğer İndirimler-Md. 10);
- 3065 sayılı KDVK'ya göre, (Mal ve Hizmet İhracatı İstisnası-Md. 11, İthalat İstisnası-Md. 16);
- 4760 sayılı ÖTVK'ya göre ise, (İhracat İstisnası-Md. 5, Diğer İstisnalar-Md. 7).

4. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi

Son yıllarda, vergi harcamaları ile ilgili vazgeçilen kamu gelirlerinde etkinlik altyapısı kurulabilmesi için kamu kurumlarında bazı çalışmalar gerçekleştirilmesine

⁴ Bkz. 193 sayılı GVK, 5520 sayılı KVK, 3065 sayılı KDVK, 4760 sayılı ÖTVK.

ilişkin kamu politikaları geliştirilmektedir. Bu bağlamda, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri gözden geçirilerek ekonomi ve bütçe üzerine etkilerine dair analitik çalışmalar yapılacak, etkinliği düşük olduğu tespit edilenlerin kaldırılmasına ilişkin mevzuat çalışmalarına devam edilecektir. Katma Değer Vergisi (KDV), Banka Sigorta Muamele Vergisi (BSMV) ve Özel İletişim Vergisi (ÖİV) ne ilişkin hususlar ekonomik ve sosyal gelişmeler göz önüne alınarak ve kamu finansmanı dengeleri de gözetilerek takip edilecektir. Kamu gelirlerinin kalitesinin artırılması hedefleri doğrultusunda diğer ülkelerdeki etkin uygulamaların incelenmesi ve politika geliştirme çalışmalarına devam edilecektir. Dünya Bankası ile birlikte dolaysız vergilere ilişkin vergi harcamalarının mikro simülasyon modelleri kullanılarak ekonomik analizine ilişkin ortak çalışma yürütülmesi planlanmaktadır. Ayrıca, "OECD/G20 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting-Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) Projesi ve Vergide Şeffaflık Gelişmeleri Raporu" ile "Uluslararası Vergi Politikaları ve Reformları Raporu" hazırlanması planlanmaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018a, s. 85-86).

OECD/G20 BEPS Projesi, OECD üyesi ülkeler (36 ülke) ve G20 (20 ülke) ülkeleri işbirliğinde 125'den fazla sayıda ülkeyi kapsayan, 2013 yılında G20 tarafından başlatılan ve 2015 yılında kabul edilen 15 önlemi içeren kapsayıcı bir çerçeve anlaşmayı ifade etmektedir. OECD ve G20 ülkeleri tarafından eşgüdümlü tek taraflı önlemler geliştirilerek oluşturulan uluslararası vergi kurallarıyla gelecek yıllarda uluslararası vergilendirmenin temelini değiştirilmesi ve güncellenmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda, vergi kurallarının uluslararası tutarlılığını artırmak, vergi altyapısını güçlendirmek ve vergi saydamlığını artırmak mümkün olacaktır. Böylece, teknoloji ve dijitalleşmenin vergi bakımından getirdiği zorluklar da azaltılabilecektir. OECD/G20 BEPS Projesi kapsamında, dijital ekonominin vergi sorunlarını ele alma, vergi uyumsuzluğuna neden olan düzenlemelerin etkilerini azaltma, yabancı şirket kurallarının vergiye olumsuz etkilerini önleme, faiz indirimleri ve diğer finansal ödemeleri içeren matrah aşındırmayı azaltma, zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin ve saydam mücadele etme, vergi anlaşmalarının kamu kesimine muhtemel olumsuz etkilerinin önlenmesi, vergide gerçek olmayan veya yanlış bilgilendirmeleri ya da uygulamaları önleme, transfer fiyatlandırması sonuçlarını izleme, matrah aşındırma ve kâr aktarımını ölçme ve izleme, kamuoyuyla

paylaşım kurallarını oluşturma, transfer fiyatlandırması belgesi rehberi oluşturma ve ülkelere göre raporlama, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarını daha fazla etkinleştirme ve ikili vergi anlaşmalarını değiştirmek için çok taraflı bir araç geliştirme şeklinde 15 önlem yer almaktadır (OECD, 2018, s. 8-10).

Bu önlemlerin yanı sıra, Türkiye'de kamu politikası belgelerinde de vergi harcamalarına ilişkin bazı hususlara yer verilmiştir. Şöyle ki, On Birinci Kalkınma Planı: 2019-2023'ünde vergi teşviklerinin tüm ekonomik ve sosyal etkileriyle birlikte değerlendirileceği ve vergi harcamalarının gözden geçirilerek etkin olmayan uygulamaların kademeli olarak kaldırılacağı belirtilirken (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019, s. 46); Yeni Ekonomi Programı (Orta Vadeli Program): 2020-2022'nda ise vergide adaleti pekiştirmek amacıyla etkin olmayan vergi indirim ve istisnaları ile indirimlerin kademeli olarak kaldırılarak vergi tabanının genişletileceği ve vergi mevzuatının sadeleştirileceği ifade edilmektedir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019, s. 13).

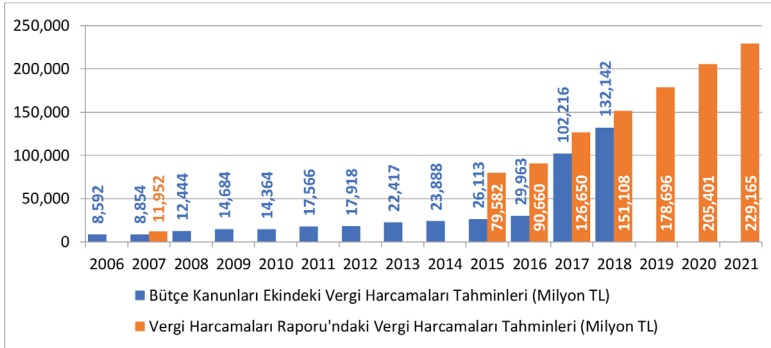
Türkiye'de vergi harcamalarının gelişimini analiz etmek üzere 2006-2021 dönemine ilişkin vergi harcamaları tahminleri incelenmiştir. Bu incelemede 2006-2018 yılları için Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'ndeki vergi harcamaları tahminleri, 2007, 2015-2021 yılları için ise Vergi Harcamaları Raporları'ndaki tahminler kullanılmıştır. Fakat özellikle 2015 sonrası için Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'ndeki vergi harcamaları tahminleri ile Vergi Harcamaları Raporları'ndaki vergi harcamaları tahminleri arasında önemli düzeyde farklar olduğu gözlenmiştir.

Şöyle ki, 2015 yılı için 2016 yılı Vergi Harcamaları Raporu'ndaki vergi harcamaları tahminleri büyüklüğü 79,6 milyar TL iken, aynı yıl için Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki vergi harcamaları tahminleri büyüklüğü 26,1 milyar TL'dir. İki büyüklük arasında 3 katı aşan fark söz konusudur. Bilindiği üzere, 2016 yılı Vergi Harcamaları Raporu hazırlanırken, ulusal ve uluslararası vergi sistemleri ve mevzuatlarında meydana gelen değişiklikler incelenip OECD ve Avrupa ülkeleri uygulamaları dikkate alınarak kapsamlı bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışma, 2015 ve sonrası vergi harcamaları tahminlerinde önemli düzeyde revizyona yol açmıştır. Bu

nedenle çalışmada, yeni kapsam ve metodolojiye uygun şekilde 2015-2021 yıllarına ilişkin Vergi Harcamaları Raporları'ndaki tahminler kullanılmıştır. 2006-2014 yılları ise vergi harcamaları tahminlerinin yeni kapsam ve metodolojiye uygun şekilde geriye dönük revize edilmemesi ve mevcut veriler üzerinde değerlendirme yapmanın doğru olmaması nedeniyle bu çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Grafik 1'de Türkiye'de 2006-2018 yıllarına ilişkin Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'ndeki vergi harcamaları tahminleri ile 2007, 2015-2018 yıllarına ilişkin Vergi Harcamaları Raporları'ndaki vergi harcamaları tahminlerinin karşılaştırılması yer almaktadır. Grafikte görüldüğü üzere, Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'ndeki vergi harcamaları tahminleri ile Vergi Harcamaları Raporları'ndaki vergi harcamaları tahminleri arasında önemli düzeyde farklar söz konusudur. Örneğin; 2015 yılı için 2016 yılı Vergi Harcamaları Raporu'ndaki vergi harcamaları tahminleri büyüklüğü 79,6 milyar TL iken, aynı yıl için Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki vergi harcamaları tahminleri büyüklüğü 26,1 milyar TL'dir. İki büyüklük arasında 3 katı aşan fark söz konusudur. Bu nedenle çalışmada, 2015-2021 yılları için 2015-2018 yıllarına ilişkin Vergi Harcamaları Raporları'ndaki vergi harcamaları tahminleri dikkate alınmıştır.

Grafik 1: Türkiye'de Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri ile Vergi Harcamaları Raporları'ndaki Vergi Harcamaları Tahminlerinin Karşılaştırılması (Milyon TL)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezî Yönetim Bütçe Kanunları Ekleri'ndeki Vergi Harcamaları Listesi 2006-2018 ve Vergi Harcamaları Raporları 2007, 2016, 2017, 2018 verilerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 5'te 2015-2021 dönemi için Türkiye'de vergi türleri itibarıyla vergi harcamaları tahminleri yer almaktadır. Tabloya bakıldığında, vergi harcamalarının

her yıl artarak önemli düzeye ulaştığı görülmektedir. 2015 yılında 79,6 milyar TL olan toplam vergi harcamaları, 2016 yılındaki 90,7 milyar TL'lik düzeyinin ardından 2017 yılında önemli bir artış göstererek 126,7 milyar TL'ye yükselmiştir. Hızlı artış eğilimini sürdüren vergi harcamalarının 2018 yılında 151,1 milyar TL iken, 2019 yılında 178,7 milyar TL'ye ulaşacağı öngörülmektedir. 2020 ve 2021 yılları tahminleri ise sırasıyla 205,5 milyar TL ve 229,2 milyar TL düzeyindedir.

Vergi harcamaları içinde en büyük paya sahip olan Gelir GVK kapsamındaki vergi harcamaları 2015 yılında 30,4 milyar TL iken, 2018 yılında 58 milyar TL'nin ardından 2021 yılında 87,8 milyar TL'ye ulaşacağı öngörülmektedir. İkinci ağırlıklı paya sahip olan KDVK kapsamındaki vergi harcamaları ise 2015 yılında 16,9 milyar TL ve 2018 yılında 41,9 milyar TL iken, 2021 yılında 64,1 milyar TL'ye yükseleceği tahmin edilmektedir. Söz konusu dönemde KVK ve ÖTVK kapsamındaki vergi harcamaları büyüklükleri de benzer bir eğilim göstermektedir. Diğer Kanunlar kapsamındaki vergi harcamaları ise nispi bir azalış eğilimi göstermektedir.

Tablo 5: Türkiye'de Vergi Türleri İtibarıyla Vergi Harcamaları Tahminleri (Milyon TL)⁵

Kanunlar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
GVK	30.353	33.699	49.284	57.954	68.267	78.619	87.800
KVK	12.298	13.529	19.567	23.560	28.031	32.435	36.159
KDVK	16.865	20.992	34.806	41.909	49.797	57.469	64.084
ÖTVK	10.980	12.444	17.619	21.215	24.903	27.970	31.190
Diğer Kanunlar	9.086	9.996	5.373	6.470	7.698	8.907	9.932
Toplam	79.582	90.660	126.650	151.108	178.696	205.401	229.165

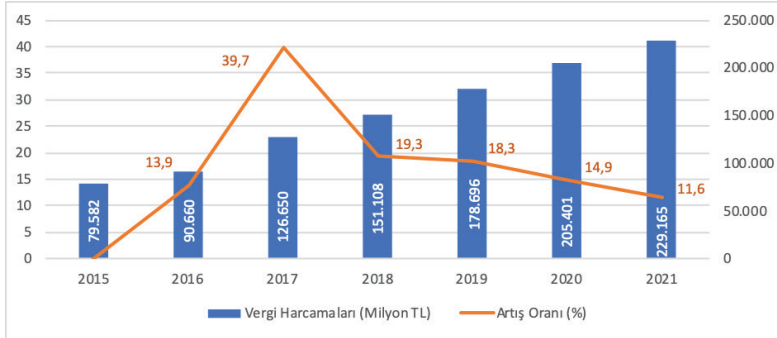
Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017, 2018.

Grafik 2'de Türkiye'de vergi harcamaları tahminleri ve artış oranları cari fiyatlarla yer almaktadır. 2015-2021 döneminde Türkiye'de vergi harcamalarının yıllık ortalama büyüme hızı %19,3 olmuştur. Türkiye'de vergi harcamalarının artış eğilimine bakıldığında, özellikle 2017, 2018, 2019 yıllarındaki artışlar dikkat çekmektedir.

⁵ Bazı vergi muafiyeti ve istisnaları ile indirimler, "Standart Vergi Sistemi"nin unsurları olmaları nedeniyle vergi harcamaları kapsamı dışında tutulabilmektedir. "Standart Vergi Sistemi" ve uygulamalarına ilişkin varsayımlara göre, bu Vergi Harcamaları Listesi başlıklı Ek'deki unsurların değişebileceği öngörülmektedir. Vergi harcamalarına ilişkin tutarlar, mevcut veri seti kullanılarak vazgeçilen gelir yöntemiyle tahmin edilmiş olup, herhangi bir veri temin edilemeyenler ise hesaplama dışında tutulmuştur. Ayrıca, veri teminindeki artışlar kapsamında vergi harcamaları tahminleri de değişebilir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018b).

2016 yılında %13,9 olan vergi harcamaları yıllık artış hızı, 2017 yılında %39,7'ye yükselmiş, 2018 ve 2019 yıllarında ise sırasıyla %19,3 ve %18,3 ile güçlü düzeyde seyretmeye devam etmiştir. 2020 ve 2021 yılları için ise %14,9 ve %11,6 ile daha sınırlı artışlar öngörülmüştür.

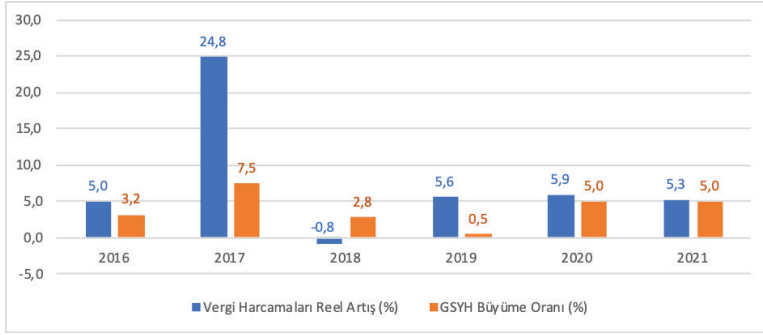
Grafik 2: Türkiye'de Vergi Harcamaları Tahminleri ve Artış Oranları (Cari Fiyatlarla)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017, 2018 verilerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

Vergi harcamalarında cari fiyatlarla bu gelişmeler yaşanırken, reel değişimlere bakıldığında biraz daha farklı bir tablo ortaya çıkmaktadır. Grafik 3'te Türkiye'de vergi harcamalarındaki reel değişimler ve GSYH büyüme oranları yer almaktadır. Vergi harcamalarındaki reel değişimler hesaplanırken, yıl sonu TÜFE enflasyonu kullanılmıştır. Buna göre 2016 yılında reel olarak %5 artan vergi harcamaları 2017 yılında %24,8 ile oldukça yüksek reel artış göstermiştir. Aynı dönemde GSYH büyüme oranı %3,2'den %7,5'e yükselmiştir. 2018 yılında özellikle yaz aylarında yaşanan finansal dalgalanmanın ve döviz kurlarındaki sıçramanın etkisiyle %20'leri aşan enflasyonun deflatör olarak kullanılması nedeniyle vergi harcamaları reel olarak %0,8 oranında küçülürken, GSYH büyüme oranı da %2,8'e gerilemiştir. 2019 yılında vergi harcamalarının %5,6 oranında reel artış göstermesi beklenirken, ekonominin %0,5 gibi oldukça küçük oranlı bir büyüme göstermesi tahmin edilmektedir. 2020 ve 2021 yılları için vergi harcamalarında %5,9 ve %5,3'lük reel artışlar öngörülmüşken, ekonomik büyümenin %5'e yükselmesi beklenmektedir.

Grafik 3: Türkiye’de Vergi Harcamaları Tahminleri Reel Değişimleri ve GSYH Büyüme Oranları (%)

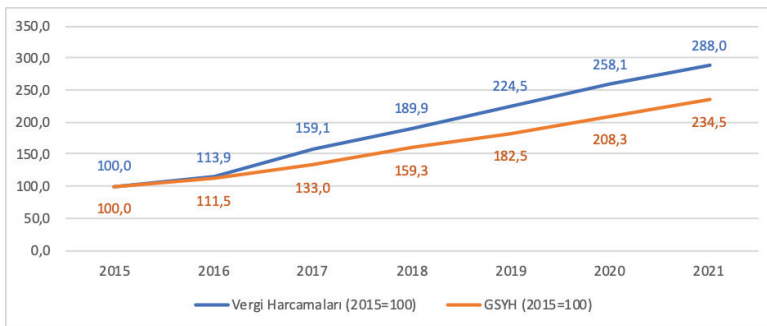


Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017 ve 2018 verileri; Yeni Ekonomi Programı, 2020-2022 verileri; TÜİK, TÜFE ve Milli Gelir İstatistiklerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

Grafik 4’te 2015=100 olmak üzere vergi harcamaları ve GSYH’nın gelişimi yer almaktadır. Bu verilere göre 2015 yılında 100 olan vergi harcamaları her yıl artış eğilimini sürdürerek 2021 yılında 288 endeks değerine ulaşmaktadır. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artışla 100 endeks değerinden 234,5’e yükselmektedir. Görüldüğü üzere 2015-2021 döneminde vergi harcamaları ile GSYH endeks değerleri arasındaki makas her geçen yıl artarak devam etmektedir.

Vergi harcamaları ve GSYH’nın gelişimine ilişkin bu veriler, özellikle son yıllarda ekonomiyi canlandırmak için diğer politika önlemlerinin yanı sıra vergi harcamalarının aktif bir maliye politikası aracı olarak yoğun şekilde uygulandığını ortaya koymaktadır.

Grafik 4: Türkiye’de Vergi Harcamaları ve GSYH’nın Gelişimi (2015=100)



Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017, 2018 verileri; Yeni Ekonomi Programı, 2020-2022 verileri; TÜİK, Milli Gelir İstatistiklerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 6'da Türkiye'de vergi harcamalarının vergi türlerine göre dağılımı yer almaktadır. Uzun yıllardır olduğu gibi 2015-2021 döneminde de Türkiye'de vergi harcamalarından en yüksek payı GVK kapsamındaki vergi harcamaları almaktadır. GVK kapsamındaki vergi harcamalarını, KDVK, KVK ve ÖTVK kapsamındaki vergi harcamaları takip etmektedir. Diğer Kanunlar kapsamındaki vergi harcamaları ise en küçük payı almaktadır.

2018 yılında toplam vergi harcamalarının %38,4'ünü GVK, %27,7'sini KDVK, %15,6'sını KVK, %14'ünü ÖTVK ve %4,3'ünü Diğer Kanunlar kapsamındaki vergi harcamaları oluşturmaktadır. 2018 yılında Gelir Vergisindeki vergi harcamalarının %55,9'u asgari geçim indiriminden kaynaklanmaktadır. Bu oran toplam vergi harcamalarının %21,8'ini oluşturmaktadır.

Vergi harcamaları içinde en yüksek payı Gelir Vergisinin ve Gelir Vergisi içinde de asgari geçim indiriminin alması, vergi harcamalarının gelir dağılımını iyileştirmek amacıyla uygulandığını göstermesi bakımından önemlidir (Güler, 2019, s. 143).

2015-2018 döneminde vergi harcamalarının dağılımında yıllar itibarıyla önemli değişiklikler görülmemektedir. Bu dönemde vergi harcamalarının dağılımında en dikkat çekici gelişme, özellikle 2017 yılından sonra KDVK kapsamındaki payı artarken, Diğer Kanunlar kapsamındaki payının azalmasıdır. Bu azalışta, devletin ekonomiyi canlandırmak için uyguladığı vergi indirimlerinin vergi harcamalarını artırmasının yanı sıra kapsanan vergi harcamaları kalem sayısı ve vergi harcamalarının tahmininde gerçekleşen uygulama değişikliklerinin etkili olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca, Türkiye'de vergi gelirleri ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluşurken, vergi harcamalarının büyük bölümünün gelir üzerinden alınan vergilerde olması dolaylı/dolaysız vergi dağılımında dengeyi azaltmaktadır (Taş, 2017).

Tablo 6: Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı (%)

Kanunlar	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
GVK	38,1	37,2	38,9	38,4	38,2	38,3	38,3
KVK	15,5	14,9	15,4	15,6	15,7	15,8	15,8
KDVK	21,2	23,2	27,5	27,7	27,9	28,0	28,0
ÖTVK	13,8	13,7	13,9	14,0	13,9	13,6	13,6
Diğer Kanunlar	11,4	11,0	4,2	4,3	4,3	4,3	4,3
Toplam	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017, 2018 verilerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 7’de Türkiye’de vergi harcamalarının çeşitli makro göstergeler içindeki payı yer almaktadır. Vergi harcamalarının GSYH’ya oranı, tüm dünyada vergi harcamalarının milli gelir içindeki büyüklüğünü göstermesi bakımından önemli bir gösterge olarak kullanılmaktadır. Türkiye’de 2015-2016 yıllarında %3,5 düzeyinde olan vergi harcamalarının GSYH’ya oranı 2017 ve 2018 yıllarında %4,1’e çıkmış olup, sonraki yıllarda ise %4,2 düzeyinde seyredeceği öngörülmektedir.

Vergi harcamalarının bütçe gelirleri üzerindeki etkilerini görebilmek için kullanılan önemli diğer bir gösterge vergi harcamalarının bütçe gelirleri içindeki payıdır. 2015-2016 yıllarında %20 düzeyinde olan vergi harcamalarının bütçe gelirlerine oranı 2017-2018 yıllarında %24 düzeyinde gerçekleşmiş olup, 2019-2021 döneminde de %26 düzeyinde seyredeceği beklenmektedir.

Vergi harcamalarının vergi gelirleri içindeki payı da vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini ölçebilmek bakımından önemlidir. Türkiye’de 2015-2016 yıllarında %15 düzeyinde olan bu oran 2017 yılında %18,7’ye yükselmiştir. Sonraki yıllarda da bu oranın %18-19 düzeyinde seyredeceği öngörülmektedir.

Vergi harcamalarının çeşitli makro göstergeler üzerindeki etkilerini görebilmek bakımından önemli diğer bir gösterge de vergi harcamalarının bütçe giderleri içindeki payıdır. Bu oran vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasındaki dağılımı göstermesi bakımından önemlidir. 2015-2016 yıllarında %16,5 düzeyinde olan bu oran 2017 yılında %20,1’e yükselmiş olup, sonraki yıllarda da %20-22 düzeyinde seyredeceği tahmin edilmektedir.

Vergi harcamalarının çeşitli makro göstergeler içindeki payları incelendiğinde, vergi harcamalarının makro büyüklükler içindeki paylarının yükseldiği görülmektedir. Bu durum, kamu harcamalarının yanı sıra vergi harcamalarının bir maliye politikası aracı olarak yoğun şekilde uygulandığını ortaya koymaktadır.

Tablo 7: Türkiye'de Vergi Harcamalarının Çeşitli Makro Göstergeler İçindeki Payı (%)

Yıllar	Vergi Harcamaları/ GSYH (%)	Vergi Harcamaları/ Bütçe Gelirleri (%)	Vergi Harcamaları/ Vergi Gelirleri (%)	Vergi Harcamaları/ Bütçe Giderleri (%)
2015	3,4	19,5	15,7	16,5
2016	3,5	19,8	15,5	16,4
2017	4,1	23,6	18,7	20,1
2018	4,1	24,3	18,2	19,9
2019	4,2	26,8	18,0	20,6
2020	4,2	26,2	18,7	21,5
2021	4,2	26,2	19,1	22,0

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017 ve 2018; Yeni Ekonomi Programı, 2020-2022 verileri; TÜİK Milli Gelir İstatistiklerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 8'de Türkiye'de vergi harcamalarının aynı vergi türünde tahsil edilen vergi gelirlerine oranı yer almaktadır. Merkezî Yönetim Bütçesi gelirleri yıllık olarak en son 2018 yılı için açıklandığı için Tabloda 2015-2018 yıllarına yer verilmiştir. 2015 yılında GVK kapsamındaki vergi harcamalarının tahsil edilen Gelir Vergisi büyüklüğüne oranı %35,4 olmuştur. Bu oran KVK kapsamında %36,8, KDVK kapsamında %13,9, ÖTVK kapsamında %10,4, Diğer Kanunlar kapsamında ise %14,7 düzeyinde gerçekleşmiştir. 2016 yılında da benzer oranlar söz konusudur.

2017 ve 2018 yıllarında ise önemli artışlar yaşandığı görülmektedir. 2017 yılında en yüksek düzeye ulaşan bu oranlar, 2018 yılı için GVK kapsamında %41,7, KVK kapsamında %29,9, KDVK kapsamında %23,5, ÖTVK kapsamında %15,8, Diğer Kanunlar kapsamında ise %7,1 düzeyinde gerçekleşmiştir. Vergi türlerine göre vergi harcamalarının aynı vergi türündeki vergi tahsilatına oranlarında en dikkat çekici gelişme, 2017 ve 2018 yıllarında GVK, KVK, KDVK ve ÖTVK kapsamındaki vergi harcamalarının 5-6 puan artmasına karşılık, Diğer Kanunlar kapsamındaki vergi harcamalarının oranının gerilemesidir. Burada yine iş dünyasına sağlanan vergi harcamaları ile ekonomiyi canlandırma girişimlerinin yanı sıra vergi harcamaları kalemi sayısı ve uygulama değişikliklerinin etkili olduğu düşünülmektedir.

Tablo 8: Türkiye’de Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamaları/Vergi Tahsilatı Oranı (%)

Yıllar	GVK	KVK	KDVK	ÖTVK	Diğer Kanunlar	Toplam
2015	35,4	36,8	13,9	10,4	14,7	19,5
2016	34,9	31,5	16,0	10,3	14,7	19,8
2017	43,8	37,0	22,4	12,7	7,0	23,6
2018	41,7	29,9	23,5	15,8	7,1	24,3

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017 ve 2018 verilerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 9’da 2015-2018 yıllarında vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırması⁶ yer almaktadır. Fonksiyonel sınıflandırma, vergi harcamalarının hangi alanlara/amaçlara yöneldiğini göstermektedir. Türkiye’de vergi harcamalarının en yoğun şekilde uygulandığı alan “işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam”dır. 2015 yılında 19,6 milyar TL olan “işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam” alanındaki vergi harcamaları 2018 yılında 36 milyar TL’ye yükselmiştir. İkinci en yüksek alan ise “iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması”dır. Bu alana sağlanan vergi harcamaları 2015 yılında 15 milyar TL iken, 2018 yılında 30,4 milyar TL olmuştur.

Üçüncü sırada yer alan “altyapı, enerji ve ulaştırma” alanına yönelik vergi harcamaları ise 2015 yılında 15,6 milyar TL iken, 2018 yılında 27,2 milyar TL’ye ulaşmıştır. Dördüncü en yüksek alan olan “yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi” için sağlanan vergi harcamaları büyüklüğü ise 2015 yılında 14,8 milyar TL iken, 2018 yılında 21,5 milyar TL’ye ulaşmıştır. Bu alanların dışında 2015 yılından 2018 yılına “tarıma yönelik vergi kolaylıkları” 3,6 milyar TL’den 14,5 milyar TL’ye, “sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları” 7,3 milyar TL’den 13,2 milyar TL’ye, “Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri”ne ilişkin vergi harcamaları 1,6 milyar TL’den 3,5 milyar TL’ye, “eğitim, kültür, spor ve sanat” alanındaki vergi harcamaları ise 117 milyon TL’den 597 milyon TL’ye yükselmiştir.

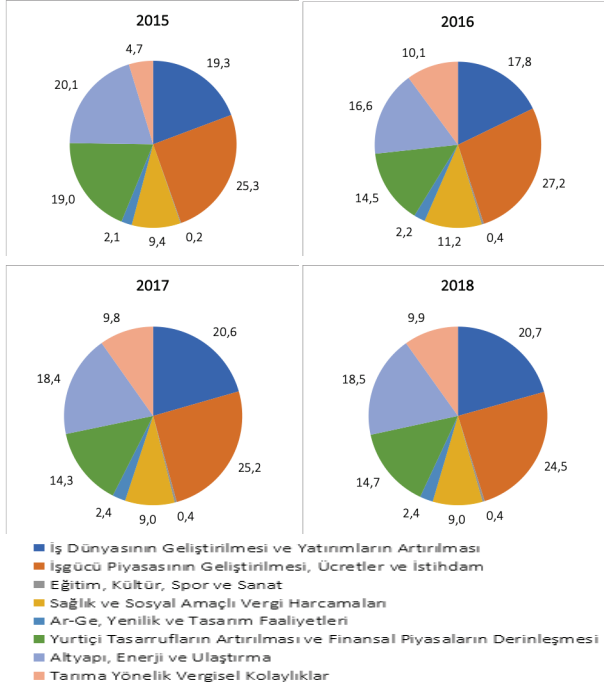
⁶ Fonksiyonel sınıflandırmaya göre verilen alt kalemlerin toplamı, Vergi Harcamaları Raporları’nda verilen toplam vergi harcamaları tahminleri ile örtüşmemektedir. Bu nedenle Tablo 9 ve Grafik 3’te fonksiyonel sınıflandırmaya göre verilen alt kalemlerin toplamı kullanılmıştır. Vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırması ile 2015-2018 döneminde vergi harcamalarının hangi alanlara/amaçlara yöneldiği incelenmiş, amaçlar ve elde edilen sonuçlar konusunda herhangi bir etkinlik analizi yapılmamıştır. Vergi harcamalarının etkinlik analizinin farklı bir çalışmanın konusu olabileceği düşünülmektedir.

Tablo 9: Türkiye'de Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Sınıflandırması: 2015-2018 (Milyon TL)

Vergi Harcamaları Alanları	2015	2016	2017	2018
İş Dünyasının Geliştirilmesi ve Yatırımların Artırılması	14.957	17.225	25.219	30.351
İşgücü Piyasasının Geliştirilmesi, Ücretler ve İstihdam	19.591	26.276	30.854	35.982
Eğitim, Kültür, Spor ve Sanat	117	411	496	597
Sağlık ve Sosyal Amaçlı (Engelli, Yaşlı, Emekli, Şehit Dul ve Yetimleri gibi Dezavantajlı Kesimlere Sağlanan) Vergi Harcamaları	7.322	10.802	11.001	13.204
Ar-Ge, Yenilik ve Tasarım Faaliyetleri	1.605	2.133	2.914	3.509
Yurtiçi Tasarrufların Artırılması ve Finansal Piyasaların Derinleşmesi	14.760	14.043	17.506	21.519
Altyapı, Enerji ve Ulaştırma	15.556	16.071	22.609	27.218
Tarım Yönelik Vergi Kolaylıkları	3.647	9.777	12.035	14.491
Toplam	77.554	96.737	122.635	146.871

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017 ve 2018 verilerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

Grafik 5'te vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımı yer almaktadır. Fonksiyonel dağılım, gözetilen ekonomik hedefler kapsamında vergi harcamalarının nasıl uygulandığını göstermesi bakımından önemlidir. Türkiye'de vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımında %24,5 ile "işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam" ilk sırada yer alırken, ikinci sırada %20,7 ile "iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması", üçüncü sırada %18,5 ile "altyapı, enerji ve ulaştırma", dördüncü sırada %14,7 ile "yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi" bulunmaktadır. Bu alanları %9,9 ile "tarım yönelik vergi kolaylıkları", %9 ile "sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları", %2,4 ile "Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri", %0,4 ile "eğitim, kültür, spor ve sanat alanı"ndaki vergi harcamaları takip etmektedir.

Grafik 5: Türkiye’de Vergi Harcamalarının Fonksiyonel Dağılımı (%)

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporları 2016, 2017, 2018 verilerinden yararlanılarak hesaplanmıştır.

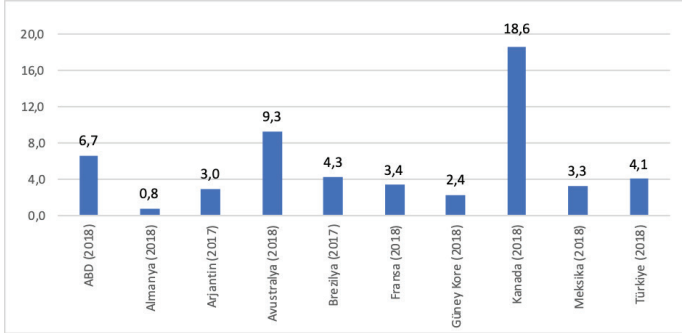
2015-2018 döneminde vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımı çok fazla değişmemiştir. En dikkat çekici gelişme, 2015 yılında %20,1 ile ikinci sırada yer alan altyapı, enerji ve ulaştırmanın 2016 yılı ve sonrasında üçüncü sıraya (2018 yılı: %18,5) gerilemiş olmasıdır. Gerileme gerçekleşen bir diğer alan da yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesidir. 2015 yılında %19 olan bu alanın payı 2018 yılında %14,7'ye gerilemiştir. Buna karşılık tarıma yönelik vergi kolaylıklarının payında önemli bir artış yaşanmıştır. Tarıma yönelik vergi kolaylıklarının vergi harcamaları içindeki payı %4,7'den %9,9'a yükselmiştir.

Görüldüğü üzere, vergi harcamaları son yıllarda gözetilen ekonomik hedefler kapsamında yoğun şekilde uygulanmaktadır. Asgari geçim indirimi, bireysel emeklilik, iş dünyasına yönelik teşvikler, Ar-Ge teşvikleri, önemli altyapı, enerji ve ulaştırma projeleri, tarıma yönelik destekler gibi uygulamalar vergi harcamalarını ve vergi harcamalarının dağılımını etkilemiştir.

Grafik 6'da çeşitli ülkelerde vergi harcamalarının GSYH'ya oranı yer almaktadır. Günümüzde pek çok ülkede vergi harcamaları konusuna daha fazla önem verilmesine ve Vergi Harcamaları Raporları yayımlanarak saydamlığın artırılmaya çalışılmasına rağmen ülkeler arasındaki farklı vergi uygulamaları, kullanılan metodoloji ve uygulama farklılıkları nedeniyle ülkeler arasında karşılaştırma yapma imkânı kısıtlanmaktadır. Fakat tüm bu kısıtlara rağmen, 2018 yılı için veri bulunabilen ülkeler için vergi harcamalarının GSYH'ya oranları incelenmeye çalışılmıştır.

2018 yılında vergi harcamalarının GSYH'ya oranının en yüksek düzeyde olduğu ülke %18,6 ile Kanada'dır. Bu ülkeyi %9,3 ile Avustralya takip etmektedir. ABD'de vergi harcamalarının GSYH'ya oranı %6,7 ile yüksek seyrini korumaktadır. Fransa'da %3,4, Güney Kore'de %2,4 olan vergi harcamalarının GSYH'ya oranı Almanya'da %0,8 ile düşük düzeydedir. Türkiye'de %4,1 olan bu oran, Brezilya'da %4,3 (2017), Arjantin'de %3 (2017), Meksika'da ise %3,3 düzeyindedir.

Grafik 6: Çeşitli Ülkelerde Vergi Harcamaları/GSYH (%)



Kaynak: ABD (The Bureau of the Fiscal Service. Retrieved from <https://fiscal.treasury.gov>), Kanada (The Department of Finance Canada. Retrieved from <https://www.fin.gc.ca>), Güney Kore (The National Assembly Budget Office (NABO). Retrieved from <http://korea.nabo.go.kr>), Avustralya (The Australian Government Budget 2019-2020. Retrieved from <http://www.budget.gov.au>) için vergi harcamaları rakamları, IMF. *World Economic Outlook Database April 2019*. Retrieved from <https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2019/01/weodata/WEOApr2019all.xls> veri tabanındaki GSYH rakamlarına bölünerek bulunmuştur. Arjantin, Brezilya, Meksika için (Fernando Peláez Longinotti. *Overview of Tax Expenditures in Latin America: Main Statistics of the CIAT Database, 2018*, s. 17. Retrieved from https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/WP_05_2018_pelaez.pdf)'den alınmıştır. Türkiye için T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. Vergi Harcamaları Raporu 2018, s. 284'den alınan rakamlar TÜİK Milli Gelir İstatistikleri GSYH büyüklüklerine bölünerek hesaplanmıştır. Fransa için (OECD. *Overview. Economic Surveys, 2019*, s. 48. Retrieved from <https://www.oecd.org/economy/surveys/France-2019-OECD-economic-survey-overview.pdf>)'den alınmıştır. Almanya için (Federal Ministry of Finance. *26th Subsidy Report: Federal government report on trends in federal financial assistance and tax benefits for the years 2015 to 2018 (Summary Report)*, 2017, s. 13. Retrieved from https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2018-01-24-26th-subsidy-report-summary-download.pdf?__blob=publicationFile&v=8)'den alınmıştır.

Görüldüğü üzere, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde vergi harcamaları yoğun şekilde uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde bu harcamalar GSYH'nın önemli düzeyine ulaşırken, bazı ülkelerde daha küçük düzeyde kalabilmektedir. Türkiye'de de vergi harcamalarının GSYH'nın %4,1'i düzeyine ulaşması, vergi harcamalarının kamu harcamalarının dışında farklı ekonomik hedefler için uygulanan önemli bir maliye politikası aracı olduğunu göstermektedir.

Türkiye'de vergi harcamalarının daha verimli ve etkin şekilde uygulanması amacıyla bazı politika önerileri sunulmaktadır. Bu öneriler, vergi harcamaları konusunda daha etkin fayda-maliyet analizlerinin gerçekleştirilmesi, vergi harcamalarının en az hata ile gerçeğe en yakın şekilde hesaplanması, vergi harcamalarının amaçlarının belirlenmesi ve kamuoyuna açıklanması, vergi harcamaları tahminlerinin düzenli ve daha ayrıntılı şekilde raporlanması/ raporlanmaya devam edilmesi, vergi harcamalarının sektörler bazında fonksiyonel olarak sınıflandırılması, raporların yıllık bütçe içinde kamuoyuna sunulması, gerçekleştirilen harcamalarla hedeflerin uyum düzeyinin izlenmesi ve kamuoyuna açıklanması, etkin olmayan vergi harcamalarının sonlandırılması veya etkin olanlarla değiştirilmesi (Özdemir, Topçuoğlu ve Kışioğlu, 2019, s. 386, 402-403), vergi sisteminin sadeleştirilmesi, vergi kanunları dışında yer alan vergi harcamaları niteliğindeki vergi teşviklerinin kapsama dâhil edilmesi, vergi harcamaları konusunda kaynak dağılımında saydamlığın sağlanması şeklinde ifade edilmektedir.

5. Sonuç

Günümüzde gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde vergi harcamaları her yıl artmaktadır ve pek çok ülke üretimi artırmak, istihdamı desteklemek, gelir dağılımını iyileştirmek, teknolojik dönüşümü sağlamak vb. amaçlara ulaşmak için kamu harcamalarının yanı sıra vergi harcamalarını da yoğun şekilde uygulamaktadır.

Vergi kanunları dışında birçok kanunda vergi harcamaları niteliğinde vergi teşviklerinin bulunduğu Türkiye'de vergi harcamaları her yıl artarak önemli düzeye ulaşmıştır. 2015 yılında 79,6 milyar TL olan vergi harcamalarının yıllık ortalama %19,3 oranında artarak 2021 yılında 230 milyar TL'ye ulaşacağı öngörülmektedir.

Türkiye'de vergi harcamalarının artış eğilimine bakıldığında, özellikle 2017, 2018, 2019 yıllarındaki artışlar dikkat çekmektedir. 2016 yılında %13,9 olan vergi harcamaları yıllık artış hızı, 2017 yılında %39,7'ye yükselmiş, 2018 ve 2019 yıllarında ise sırasıyla %19,3 ve %18,3 ile güçlü düzeyde seyretmeye devam etmiştir. 2020 ve 2021 yılları için ise %14,9 ve %11,6 ile daha sınırlı artışlar öngörülmüştür.

Vergi harcamaları ve GSYH büyüklükleri 2015=100 olmak üzere endeks değerleri olarak incelendiğinde, 2015 yılında 100 olan vergi harcamaları endeks değerinin her yıl önemli ölçüde artarak 2021 yılında 288 endeks değerine ulaştığı görülmektedir. Aynı dönemde GSYH ise daha sınırlı bir artışla 100 endeks değerinden 234,5'e yükselmektedir. Vergi harcamaları ve GSYH endeks değerleri arasındaki makas her geçen yıl artarak devam etmektedir. Vergi harcamaları ve GSYH'nın gelişimine ilişkin bu veriler, özellikle son yıllarda ekonomiyi canlandırmak için diğer politika önlemlerinin yanı sıra vergi harcamalarının aktif bir maliye politikası aracı olarak yoğun şekilde uygulandığını ortaya koymaktadır.

Türkiye'de vergi harcamalarından en yüksek payı GVK kapsamındaki vergi harcamaları almaktadır. 2018 yılında toplam vergi harcamalarının %38,4'ünü GVK, %27,7'sini KDVK, %15,6'sını KVK, %14'ünü ÖTVK ve %4,3'ünü Diğer Kanunlar kapsamındaki vergi harcamaları oluşturmaktadır. 2018 yılında Gelir Vergisindeki vergi harcamalarının %55,9'u asgari geçim indiriminden kaynaklanmaktadır. Bu oran toplam vergi harcamalarının %21,8'ini oluşturmaktadır. Vergi harcamaları içinde en yüksek payı Gelir Vergisinin ve Gelir Vergisi içinde de asgari geçim indiriminin alması, vergi harcamalarının gelir dağılımı iyileştirmek amacıyla uygulandığını göstermesi bakımından önemlidir.

Türkiye'de vergi harcamalarının aynı vergi türünde elde edilen vergi gelirlerine oranı incelendiğinde; bu oranın 2018 yılında GVK kapsamında %41,7, KVK kapsamında %29,9, KDVK kapsamında %23,5, ÖTVK kapsamında %15,8, Diğer Kanunlar kapsamında %7,1 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Türkiye'de vergi gelirlerinin büyük bölümü dolaylı vergilerden oluşurken, vergi harcamalarının çoğunlukla, gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanması vergi dağılımında dengiyi azaltmaktadır.

Türkiye’de vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımı incelendiğinde, 2018 yılında %24,5 ile işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdamın ilk sırada yer aldığı, ikinci sırada %20,7 ile iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılmasının, üçüncü sırada %18,5 ile altyapı, enerji ve ulaştırmanın, dördüncü sırada %14,7 ile yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesinin bulunduğu görülmektedir. Bu alanları %9,9 ile tarıma yönelik vergi kolaylıkları, %9 ile sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları, %2,4 ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri, %0,4 ile eğitim, kültür, spor ve sanat alanındaki vergi harcamaları takip etmektedir.

Fonksiyonel dağılım, gözetilen ekonomik hedefler kapsamında vergi harcamalarının nasıl uygulandığını göstermesi bakımından önemlidir. Görüldüğü üzere, vergi harcamaları son yıllarda gözetilen ekonomik hedefler kapsamında yoğun şekilde uygulanmaktadır. Asgari geçim indirimini, bireysel emeklilik, iş dünyasına yönelik teşvikler, Ar-Ge teşvikleri, önemli altyapı, enerji ve ulaştırma projeleri, tarıma yönelik destekler gibi uygulamalar vergi harcamalarını ve vergi harcamalarının dağılımını etkilemektedir.

Türkiye’de 2018 yılı itibarıyla vergi harcamalarının GSYH’ya oranı %4,1 düzeyinde iken, vergi harcamalarının bütçe gelirleri içindeki payı %19,9, vergi gelirleri içindeki payı %24,3, bütçe giderleri içindeki payı ise %18,2’dir. Bu oranlar pek çok ülke ile karşılaştırıldığında önemli düzeydedir. Nitekim 2018 yılında vergi harcamalarının GSYH’ya oranının en yüksek düzeyde olduğu ülkeler arasında %18,6 ile Kanada, %9,3 ile Avustralya, %6,7 ile ABD ilk sıralarda yer almaktadır. Türkiye de %4,1’lik vergi harcamalarının GSYH’ya oranıyla kamu harcamalarının dışında farklı ekonomik hedefler için vergi harcamalarının yoğun olarak uygulandığı ülkelerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, Türkiye’de vergi harcamalarının daha verimli ve etkin şekilde uygulanması amacıyla bazı politika önerileri sunulmaktadır. Bu öneriler;

- Vergi harcamaları konusunda daha etkin fayda-maliyet analizlerinin gerçekleştirilmesi,
- Vergi harcamalarının en az hata ile gerçeğe en yakın şekilde hesaplanması,
- Vergi harcamalarının amaçlarının belirlenmesi ve kamuoyuna açıklanması,

- Vergi harcamaları tahminlerinin düzenli ve daha ayrıntılı şekilde raporlanması/ raporlanmaya devam edilmesi,
- Vergi harcamalarının sektörler bazında fonksiyonel olarak sınıflandırılması,
- Raporların yıllık bütçe içinde kamuoyuna sunulması,
- Gerçekleştirilen harcamalarla hedeflerin uyum düzeyinin izlenmesi ve kamuoyuna açıklanması,
- Etkin olmayan vergi harcamalarının sonlandırılması veya etkin olanlarla değiştirilmesi,
- Vergi sisteminin sadeleştirilmesi,
- Vergi kanunları dışında yer alan vergi harcamaları niteliğindeki vergi teşviklerinin kapsama dahil edilmesi,
- Vergi harcamaları konusunda kaynak dağılımında saydamlığın sağlanması şeklinde ifade edilmektedir. Bu politikalarla, vergi harcamalarında verimlilik ve etkinliğin artırılması ve mali saydamlığın sağlanması durumunda vergi harcamalarının Türkiye'nin ekonomik performansına olumlu katkılar sağlayacağı öngörülmektedir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almamıştır.

Kaynakça

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

Anderson, B. (2008). *Tax Expenditures in OECD Countries*. PowerPoint Presentation 5th OECD-Asian Senior Budget Officials Meeting, Bangkok, Thailand: OECD, 10-11 January 2008. Retrieved from <http://www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf>

Çiçek, U. ve Uğur, K. (2018). Türkiye'de Vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi. *International Journal of Disciplines in Economics & Administrative Sciences Studies*, 4(8), 353-364.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2018). *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Federal Ministry of Finance. (2017). *26th Subsidy Report: Federal government report on trends in federal financial assistance and tax benefits for the years 2015 to 2018.(Summary Report)*, Berlin, Germany, December 2017. Retrieved from https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2018-01-24-26th-subsidy-report-summary-download.pdf?__blob=publicationFile&v=8

- Güler, H. (2019). Türkiye ve Sosyal Refah Devletlerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 367, 131–144.
- Heady, C., & Mansour, M. (2019). Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. *How to Notes*, Note 19/01, Washington, DC, USA: IMF Fiscal Affairs Department, 27 March 2019. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>
- IMF. (2019). *World Economic Outlook Database April 2019*, Washington, DC, USA. Retrieved from <https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2019/01/weodata/WEOApr2019all.xls>
- Longinotti, F. P. (2018). *Overview of Tax Expenditures in Latin America: Main Statistics of the CIAT Database*, Panama City, Republic of Panama: The Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT) Tax Studies & Research Directorate, 5 October 2018. Retrieved from https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/WP_05_2018_pelaez.pdf
- OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*, Paris, France: OECD Publishing. Retrieved from https://read.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#
- OECD. (2018). *OECD Work on Taxation: 2018-19*. Centre for Tax Policy and Administration (CTPA), Paris, France: OECD Publishing. Retrieved from <http://www.oecd.org/ctp/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>
- OECD. (2019). Overview. *Economic Surveys*, Paris, France: OECD Publishing, April 2019. Retrieved from <https://www.oecd.org/economy/surveys/France-2019-OECD-economic-survey-overview.pdf>
- Oktar, S. A. (2018). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 13. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öz, E. (2002). Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 17(1), 11–33.
- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö. ve Kişioğlu, Ö. F. (2019). Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 176, 380–405.
- Perret, S. (2018). Tax Design for Inclusive Growth in OECD Countries. *Note prepared for the Expert Group Meeting on "Addressing inequalities and challenges to social inclusion through fiscal, wage and social protection policies"*, New York, USA: The Division for Inclusive Social Development (DISD) of the United Nations Department of Economic and Social Affairs (UNDESA), 25–27 June 2018. Retrieved from <https://www.un.org/development/desa/dspd/wp-content/uploads/sites/22/2018/06/8-1.pdf>
- Redonda, A. (2016). Tax Expenditures and Sustainability. An Overview. *Discussion Note 2016/3*, Zurich, Switzerland: The Council on Economic Policies (CEP), November 2016. Retrieved from <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/CEP-DN-Tax-Expenditures-and-Sustainability-An-Overview.pdf>

- Redonda, A., & Neubig, T. (2018). Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note 2018/3*, Zurich, Switzerland: The Council on Economic Policies (CEP), November 2018. Retrieved from <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 262–277.
- Swift, Z. L. (2006). Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. *World Bank Policy Research Working Paper 3927*, Washington, DC, USA: The World Bank, May 2006. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/pdf/wps3927.pdf>
- Swift, Z. Li., & Cavalcanti, C. B. (2003). Why Worry about Tax Expenditures?. *PREM Notes: Economic Policy*, Number 77, Washington, DC, USA: The World Bank, January 1 2003. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/184781468139517789/Why-worry-about-tax-expenditure>
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2018). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 9. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2018b). *2019 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). *On Birinci Kalkınma Planı*, Ankara.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018a). *2018 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu*, Ankara.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018b). *Vergi Harcamaları Raporu 2018*, Ankara: Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2019). *Yeni Ekonomi Programı (Orta Vadeli Program): 2020-2022*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2005). *2006 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2006). *2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2007). *2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2007). *Vergi Harcamaları Raporu 2007*, Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2008). *2009 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2009). *2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2010). *2011 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.

- T.C. Maliye Bakanlığı. (2011). *2012 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2012). *2013 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2013). *2014 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2014). *2015 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2015). *2016 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2016). *2017 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2016). *Vergi Harcamaları Raporu 2016*, Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2017). *2018 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu Eki'ndeki Vergi Harcamaları Listesi*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı. (2017). *Vergi Harcamaları Raporu 2017*, Ankara: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.
- Taş, Bülent. (2017). *Vergi Harcamaları 2016*, 12 Ocak 2017. Erişim adresi: <https://vergi.algi.net/vergi-harcamaları-2016>
- The Australian Government Budget 2019-2020. Canberra, Australia. Retrieved from <http://www.budget.gov.au>
- The Bureau of the Fiscal Service. Washington, DC, USA. Retrieved from <https://fiscal.treasury.gov>
- The Department of Finance Canada. Ottawa, Canada. Retrieved from <https://www.fin.gc.ca>
- The National Assembly Budget Office (NABO). Seoul, Korea. Retrieved from <http://korea.nabo.go.kr>
- TÜİK. *Millî Gelir İstatistikleri*, Ankara.
- TÜİK. *TÜFE İstatistikleri*, Ankara.

