

**GELİR VERGİSİ AÇISINDAN
VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ:
TÜRKİYE VE BAZI OECD ÜLKE ÖRNEKLERİ**

**THE ANALYSIS OF TAX EXPENDITURES
IN ACCORDANCE WITH INCOME TAX:
TURKEY AND EXAMPLES OF SOME OECD
COUNTRIES**

Yrd.Doç.Dr.Gül KAYALIDERE*
Arş.Gör.Pelin MASTAR ÖZCAN**

ÖZET

Vergi harcaması; devletin, ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla tahsil edeceği vergilerden, kısmen veya tamamen, geçici ya da sürekli olarak feragat etmesidir. Uygulamada vergi harcamaları; vergi muafiyet ve istisnaları, vergi kredisi, düşük vergi oranları ve vergi ertelemesinden oluşmaktadır. Bir kamu harcaması türü olarak değerlendirilebilen vergi harcamalarının ileri analiz yöntemleri kullanılarak tahminlenmesi ve bütçe süreci içerisinde değerlendirilmesi mali saydamlık ve mali disiplinin gerçekleştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Türkiye’de de 2001 ve 2007 yıllarında vergi harcama raporları yayınlanmıştır. 2006 yılından itibaren de her yıl vergi harcama tahminleri yayımlanmaktadır. Vergi harcamalarını gelir vergisi açısından inceleyen bu çalışmada Türkiye ve bazı OECD ülkelerinin verileri analiz edilmiştir. Sonuç olarak; her bir ülke için belirtilen dönemler değerlendirildiğinde; Kanada, Kore ve İspanya’da gelir vergisi açısından vergi harcamalarının GSMH içindeki paylarında artış yönlü tahminleme yapılırken, Almanya, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri’nde ise azalış yönlü tahminlemeler yapılmıştır. Türkiye’de ise; gelir vergisi ve GSMH içerisinde vergi harcamalarının payının artış eğilimli olduğu belirtilebilir.

ABSTRACT

Tax expenditure is government’s disclaimer of taxes partially or completely, permanently or consistently, which would be collected for economic, financial, and social purposes. In practice, tax expenditures are consisted of tax exemptions and exceptions, tax credit, lower tax rates, and tax postponing. In terms of fiscal transparency and fiscal discipline,

* Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

** Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

projection with advanced analysis methods of tax expenditures, which can be classified as a type of public expenditure, and its consideration in budgeting process have great importance. In Turkey, tax expenditure reports were published for the years 2001 and 2007, too. Starting with the year 2006, tax expenditure forecasts have been published every year. In this study, which we evaluate tax expenditures in accordance with the income tax, the data of Turkey and selected OECD countries have been analyzed. Consequently, evaluating each country for the specified period, the projection of tax expenditures in the GNP (gross national product) has a decreasing direction for Germany, Holland, United Kingdom, and United States of America while it has an increasing direction for Canada, Korea, and Spain. In Turkey, it can be indicated that the tax expenditures proportions in income tax and in the GNP have an increasing direction.

Vergi Harcaması, Gelir Vergisi, OECD Ülkeleri
Tax Expenditures, Income Tax, OECD Countries

1. GİRİŞ

Vergi harcaması bir kamu harcaması niteliğindedir. Kamu harcamaları, kamusal ihtiyaçları karşılamak için ve genellikle vergi gelirleriyle finansmanı sağlanan harcamalardır. Vergi harcamaları yoluyla da kamusal ihtiyaçların bir bölümü karşılanabilecektir. Yapılan vergi indirimleri, muafiyet ve istisna uygulamaları, vergi kredisi, oran indirimi, vergi alacağının indirimi gibi yöntemlerle vergi alacağından vazgeçilmesi vergi gelirlerini azaltırken bütçede yer alan kamu harcamalarının miktarını da arttırmayacak ve bir anlamda bütçe giderlerindeki artış engellemiş olacaktır. Ancak, vergi harcamalarının miktarının bilinmesi ve bütçe verileri ile beraber değerlendirilmesi, saydamlık ilkesi gereği önemlidir.

Vergi harcamalarının tahminlenmesinde kullanılan yöntemler çeşitli olup, en çok kullanılan yöntem, vazgeçilen gelir yöntemidir. Pek çok ülke söz konusu yöntemle vergi harcamaları tutarlarını hesaplamaktadırlar. Özellikle OECD ülkelerinin vergi harcamaları tutarlarını bütçe süreçleriyle beraber değerlendirdikleri görülmektedir.

Türkiye’de ise vergi harcamalarıyla ilgili ilk resmi rapor 2001 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi bütçe hesaplarında saydamlığın ön plana çıkmasına ve bütçe eki olarak vergi harcama raporlarının kamuoyuna sunulmasına neden olmuştur.

Ülkelerin vergi harcamaları uygulamaları farklılaşmakta ve çeşitli vergi türlerine göre uygulamalar ortaya konmaktadır. Çalışmada, ülkemiz açısından gelir vergisi içerisinde vergi harcamaları ele alınırken bazı OECD ülkelerinin gelir vergisindeki vergi harcamalarının gelişimleri de incelenmeye çalışılmıştır.

2. VERGİ HARCAMASININ TANIMI

Vergi harcaması, kamu harcaması niteliğinde bir harcama olduğundan öncelikle “kamu harcaması” kavramının tanımlanması birçok açıdan faydalıdır. Devletin yüklendiği görevleri gerçekleştirebilmek için belli harcamalarda bulunması bir zorunluluktur. Dolayısıyla; kamu harcamaları dar anlamda bir ülkede kamusal faaliyetlerin yürütülmesinden dolayı yapılması gereken ve bütçe içerisinde gösterilen harcamalar şeklinde tanımlanabilir (Pinar, 2010:36). Devleti harcamada bulunmaya zorlayan tek unsur kamusal hizmetlerin sağlanması amacı değildir. Günümüzde devletlerin yüklenmiş olduğu diğer görevler de – büyüme ve kalkınma hızını arttırmak, gelir dağılımında adaleti sağlamak, kaynak dağılımını düzenlemek vb.-, devleti doğrudan mal ve hizmet alımına yöneltirken, bazen de özel kesime karşılıksız ödemeleri gerekli kılmaktadır (Uluatam, 1991:147). Bu bağlamda, geniş anlamda kamu harcaması ise devletin her türlü faaliyetinden kaynaklanan harcamalardır.

Devletin izlediği maliye politikasında belirtilen hedeflere ulaşmada kullanılan vergi harcaması, bütçe dışı bir harcama olup, vergi kanunları tarafından oluşturulan vergiyi hafifletici tedbirlerin tümüdür (Kraan, 2004:130). Allen ve Tommasi’ye göre vergi harcaması; maliye politikalarında belirlenen ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak, bireyleri ve firmaları belli faaliyetlere yönlendirmek için genel kabul görmüş vergi yapısından ayrılmayı ifade etmektedir. Vergi harcaması bu kapsamda vazgeçilen vergi geliridir (Allen ve Tommasi, 2011:60).

Stanley S. Surrey tarafından ifade edilen ve resmi bir belge olarak ilk kez 1974 yılında ABD Bütçe Yasasında yer alan vergi harcaması tanımı ise; “federal vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan indirim, istisna ve muafiyet ya da ayrıcalıklı oran gibi vergi uygulamaları ile vergi yükümlülüğün azaltılması” şeklindedir (Surrey, 2011:683).

Vergi harcamalarının tanımlanması, yasalastığı ülkeye göre değişiklikler göstermektedir. Örneğin; Avusturya vergi harcamalarını, bir kısım gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerine ayrıcalık tanınması için genel vergileme normuna istisna getirerek vergi geliri kaybedilmesi olarak tanımlarken, Hollanda ise vergi harcamasını; hukuki durumdan kaynaklanan ve temel vergi sistemiyle uyumlu olmayan vergi gelirlerindeki kayıplar olarak tanımlamıştır. Finlandiya’da vergi harcaması, temel vergileme yapısından belli amaçları desteklemek için ayrılma şeklinde tanımlanmaktadır (Kulu, 2000:3).

Vergi harcamalarının tanımı için tüm ülkelerin üzerinde uzlaştığı genel bir tanım bulunmamakla birlikte, Türkiye’de de yukarıda bahsi geçen ülkelere benzer bir tanımlamaya gidilmiştir ve vergi harcamaları; Anayasanın 2. maddesinde vurgulanan “sosyal devlet” ilkesinin doğurduğu bir sonuç olarak vergi harcamaları; kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelemesi şeklindeki kamu harcaması olarak belirtilmiştir (TC Maliye Bakanlığı, 2007:5).

Uygulamada vergi harcamaları şu şekilde yer almaktadır (Kraan, 2004:130):

Vergi Muafiyet ve İstisnası: Vergiye tabi olması gereken gerçek veya tüzel kişilerin ve vergi konularının vergi kapsamı dışına çıkarılmasıdır.

Vergi Kredisi: Belirli bir miktarın vergi yükümlülüğünden düşülmesidir.

Oran İndirimi: Belirli bir mükellef grubu veya faaliyet için vergi oranlarının indirilmesidir.

Vergi Alacağının Ertenilmesi: Vergi ödemelerinin belirlenen bir başka tarihte tahsil edilmesidir.

İndirim: Vergiye tabi gelirin hesaplanmasında, vergi matrahından ilgili vergi kanunlarınca eksiltilebilmesine izin verilen tutarlardır.

Tüm vergi ayrıcalıklarının vergi harcaması olarak nitelendirilmesi söz konusu değildir. Bazı vergi ayrıcalıkları, vergi sisteminin yapısal özelliği olarak nitelendirilmektedir. Örneğin, düşük gelirli kişilerin, yüksek gelirli kişilere nazaran daha düşük vergi oranına tabi olması artan oranlı vergi tarifesinin bir özelliğidir. Dolayısıyla oran indirimi olarak kabul edilememektedir. Diğer taraftan normal amortisman uygulaması vergi harcaması olarak kabul edilemezken, amortisman tabi değerler için ilk yıllarda daha yüksek oranda amortisman ayrılmasına izin veren hızlandırılmış amortisman uygulaması vergi harcaması olarak kabul edilmektedir.

3. VERGİ HARCAMASI İLE KAMU HARCAMASI ARASINDAKİ İLİŞKİ

Vergi harcamaları 1990'lı yılların başından itibaren dünya genelinde; sağlık, eğitim konut edindirme politikaları, düşük gelir grubundaki vatandaşların desteklenmesi, durgunluk yaşanan sektörlerin desteklenmesi gibi sosyal hedeflerin giderek önem kazanması sayesinde artış eğilimi göstermektedir (Toder, 2000: 361). Söz konusu gelişmeye bağlı olarak literatürde, kamu harcamaları ile vergi harcamaları arasında herhangi bir farklılık olup olmadığı ve bu iki unsurun etkileri tartışılmaya başlanmıştır.

Vergi harcamaları devletin ekonomik ve sosyal amaçlarının gerçekleşmesinde kamu harcamalarının alternatifini oluşturabilmektedir. Sosyal amaçlı vergi harcamaları gelir transferi yaratırken, ekonomik amaçlı vergi harcamaları ise bir tür teşvik aracı olarak belirlenen maliye politikası hedeflerine ulaşmaya yardımcı olur (Saraç, 2010:271). Diğer taraftan vergi harcamaları sayesinde politikacılar, kamu harcamalarını ve vergileri düşürerek programlarını uygulama imkânını elde ederler. Ancak uzun vadede vergi harcamaları dolayısıyla bir taraftan vergi gelirleri azalırken, diğer taraftan örtülü olarak kamu harcamaları arttığından bu durum mali illüzyon'a neden olmaktadır.

Dolaylı bir sübvansiyon aracı olarak nitelendirilen vergi harcamalarının, doğrudan kamu harcamaları ile karşılaştırmalı olarak

değerlendirilmesi de mümkündür. Vergi harcamaları nakit ve doğrudan bir teşvik sağlamak yerine, gelir ya da servet kaynakları üzerindeki vergi yükünü hafifletmek suretiyle dolaylı bir fayda sağlar (Laity, 2011:415). Kamu harcamaları ile vergi harcamalarının ortak yönü ise, ikisinin de bir faaliyeti üstlenmenin görelî fiyatını düşürerek mali bir fayda yaratmasıdır. Bununla birlikte hükümetin kamu harcaması yapması gelirinin bir kısmından vazgeçmesi anlamına gelirken, muafiyet, istisna ya da oran indirimi gibi yollarla vergi harcamasında bulunması belli bir miktar gelir kaybına neden olsa bile, normatif vergi yapısının altında bir gelir düzeyi elde edilecektir (Hin, 2007:8).

Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının birbirlerine karşı avantajları ve dezavantajları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1: Vergi Harcaması Kamu Harcaması Karşılaştırması

	VERGİ HARCAMASI	KAMU HARCAMASI
Hak sahiplerine erişebilirlik	Basittir, otomatik bir yapısı vardır.	Karmaşıktır, seçim yapmayı gerektirir.
İdari maliyetler	Vergi sisteminin karmaşıklığı yüzünden sistemin tamamı için yüksek, muafiyetler için düşük	Seçim ve dağıtım sistemini gerektirdiğinden ortalama düzeydedir.
Olası Suistimaller	Kaçınma, kaçakçılık ve rant kollama için fırsat yaratabilir.	Harcamaların miktarı ve yapılacağı alanların seçiminde keyfiyet söz konusu olabilir.
Esneklik	Belirli kanunlarla düzenlenir. Bu durum istikrar sağlarken aynı zamanda durağanlığa neden olabilir.	Bütçe sürecinde yapılan düzenlemeler ve yeniden tahsislerle çalışır.
Şeffaflık ve hesap verilebilirlik	Yapısı gereği hesap verilebilirliğe ve kontrole elverişli değildir.	Tüm kamu harcamaları parlamento tarafından kabul edilir.
Harcama kontrolü	Finansal istikrarsızlıklara bağlı olarak değişen harcama miktarı söz konusudur.	Bütçe kanunlarının elverdiği ölçüde harcama programı ve kontrolü yapılır.
Etkinlik	Etkinliği garanti edilemez, vergi harcamasının tutarı muhatap olan kişilerin davranışlarını etkileyemeyebilir.	Özel kesimin dışlanması söz konusu olabilir, dolayısıyla bazı ekonomik zorluklar ortaya çıkabilecektir.
Eşitlik	Sadece vergi mükellefleri yararlanabilir.	Hedeflenen kullanıcı sayısı takdir yetkisiyle artırılarak daha fazla eşitlik sağlanabilir.

Kaynak: Luiz Villela, Andrea Lemgruber, Michael Jorratt; "Tax Expenditure Budgets (Concepts and Challenges for Implementation)", **IBD Working Paper Series**, No: IDB-WP-131, April 2010, s:12.

Vergi harcaması ile kamu harcamalarının karşılaştırmasını içeren tablo değerlendirildiğinde, vergi harcamalarının, kamu harcamalarına göre daha basit ve etkili olduğu düşünülebilir. Bunun nedeni ise, ödeme çabukluğunun daha fazla olması ve karar almada merkezîyetçilikten daha uzak bir yapıya sahip olmasıdır. Bununla birlikte, vergi harcamalarına yönelik politik tepkilerin kamu harcamalarına kıyasla daha zayıf olması da

bir avantaj olarak değerlendirilmektedir. Politik tepkilerin zayıf olmasının nedeni ise, vergi harcamalarının büyüklüğünün ve vergi harcamalarından yararlananların belirlenmesinde yaşanan zorluktur (Giray, 2002:35-36). Ancak vergi harcama maliyetinde sürekli bir bilgilendirmenin olmayışı hem dünyada hem de 5018 sayılı Kanunun ülkemizde yürürlüğe girmesinden sonra, mali saydamlığın gerçekleştirilememesinden dolayı eleştiri konusu olmuştur.

4. VERGİ HARCAMALARINI TAHMİNLEME YÖNTEMLERİ

Vergi harcamaları, bir çeşit kamu gideri türü olmasına rağmen, bütçe sistemi içerisindeki diğer harcamalara kıyasla; maliyet ve faydalarının hesaplanması, kimlerin ne ölçüde yarar sağladığının belirlenmesi ve izlenmesi açılarından zorluklarla karşılaşmaktadır (TC Maliye Bakanlığı, 2001:5). Mevcut vergi kaynaklarının ne kadarından vergi alındığı ve ne kadarının vergi dışı bırakıldığı, vergi dışı bırakılan bir kaynağın vergilendirilmesi halinde ne kadar ek vergi tahsil edileceği maliye politikası için önemlidir (TC Maliye Bakanlığı, 2007:6). Dolayısıyla, vergi harcamalarının hesaplanması gerekmektedir. Literatür incelendiğinde (OECD, 2010: 13-14);

- Vazgeçilen gelir yöntemi (initial revenue loss)
- Kazanılan gelir yöntemi (final revenue loss)
- Eşdeğer harcama yöntemi (outlay equivalence)

Olmak üzere üç çeşit hesaplama şeklinden söz edilmektedir:

Vazgeçilen gelir yöntemi; vergi ayrıcalıkları nedeniyle vergi gelirlerinde meydana gelen kayıpların ölçülmesine dayanmaktadır. *Kazanılan gelir yöntemi*; vergi ayrıcalıkları kaldırıldığında elde edilebilecek vergi kazancının tahminlenmesidir. *Eşdeğer harcama yöntemi ise*; vergi harcaması yerine, aynı fayda düzeyine ulaşmak için yapılması gereken doğrudan kamu harcamaları tutarının tahminlenmesidir (TC Maliye Bakanlığı, 2007:7).

Kazanılan gelir yöntemi, davranışsal tepkilerin değişiminin tahmininin zorluğundan dolayı vazgeçilen gelir yönteminden ayrılır. Dolayısıyla pek çok ülke vazgeçilen gelir yöntemi ile vergi harcamalarını tahmin etmektedir. Örneğin; Fransa 1984 yılına kadar kazanılan gelir yöntemini kullanmaktayken, söz konusu tarihten sonra vazgeçilen gelir yöntemini uygulamaya koymuştur. ABD ise eşdeğer harcama yöntemini kullanılmaktadır. Hesaplama yöntemleri incelendiğinde nakit veya tahakkuk bazlı olup olmadıklarına göre de farklılaştıkları görülür. Gelir kaybı metodu, kamuya olan nakit akışını tahmine çalışırken kazanılan gelir yöntemi, vergi tahakkuklarına göre hareket etmektedir. Belçika, Kanada, Finlandiya, Fransa, İspanya ve ABD nakit akım yöntemini kullanırken, Avusturya hem nakit hem tahakkuk esasının karışımı bir yöntem kullanmaktadır (Kulu, 2000:4-5).

Vergi harcamaları söz konusu yöntemlerle tahminlendikten sonra bir vergi harcama raporu düzenlenmesi öngörülür. Vergi harcama raporlarının

düzenlenmesi; yasal olarak saydamlığın sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Ayrıca, böyle bir raporlama çalışması düzenli kontrolünün sağlanmasını, makroekonomik ve mali etkilerin analizini, her bir vergi harcaması kalemi için maliyet-fayda analizinin yapılmasını, vergi reformlarının değerlendirilmesini ve ileriye yönelik planlamanın yapılmasını, rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulmasını sağlayıcı etkilere neden olabilecektir (Giray, 2002:38).

Vergi harcamalarının tahminlenmesi ve raporlanarak yayınlanması kamu maliyesi açısından sayılan nedenlerle önem kazanır. Kamu hesaplarındaki saydamlığın ön plana çıktığı günümüz mali sisteminde vergi harcamalarının raporlanması hatta bütçe içerisinde yer alması gerekliliği vurgulanır. Vergi harcamalarının kamu harcaması benzeri yapısı gereği böylesi bir uygulama Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından da öngörülmektedir. IMF'nin yayınladığı Mali Saydamlık Kılavuzu'nda merkezi hükümetin vergi harcamalarının bir rapor olarak bütçe dokümanlarına eklenmesi mali saydamlığın temel gereği olarak belirtilmektedir. Ayrıca, OECD ülkelerinin büyük bir kısmı vergi harcamaları hakkında rapor yayınlamaktadırlar, hatta bazılarında bu yasal bir gerekliliktir (Gönül, 2011).

Vergi harcama raporu hazırlıkları ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Almanya iki yılda bir, İtalya ise düzensiz olarak raporlama yapmaktadır. Vergi harcama raporlarının bütçe ile ilişkilendirilme durumları da farklılık göstermektedir. Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya'da vergi harcaması raporları bütçe hazırlama süreci ile doğrudan ilişkilendirilmektedir. Avusturya ve Almanya hem doğrudan destekleme hem de vergi harcaması şeklinde yapılan sübvansiyonları içeren "sübvansiyon raporları" hazırlamaktadırlar. Amerika Birleşik Devletleri ise vergi harcama raporlarını kamu bütçesinin bir parçası olarak hazırlamaktadır ve hazırlanan raporlar bütçe sürecine entegre edilmemektedir (Cavalcanti ve Li, 1999:15). Görüldüğü üzere vergi harcama raporları çoğu ülkede hazırlanmaktadır. Ancak vurgulanması gerekli bir nokta da söz konusu raporların bir standardının olmadığıdır. Bu konuda OECD ve IMF tarafından oluşturulan ve vergi harcamaları için bir rehber niteliğinde öneriler bulunmaktadır (Villela, Lemgruber, Jorratt, 2010:14) ;

- *Vergi Harcamalarının Tanımlanması*

Vergi harcamaları, standart vergi sistemi (benchmark tax) ile açıklanabilmelidir. Standart vergi sistemi geniş ve tek olmalıdır.

- *Vergi Harcamalarının Bütçe Kontrolü*

Vergi harcamaları, bütçe otoritelerinin tüm vergiler için hazırlamış olduğu harcama belgeleri ile uyumlu ve tahmin edilebilir olmalıdır. Ayrıca düzenli harcamalar ve vergi harcamalarının aynı yıllarda nasıl bir seyir izlediği harcama belgelerinde görülebilmelidir.

Vergi harcamaları, toplam harcama üst sınırını veya kendileri için oluşturulmuş özel bir sınırı içermelidirler. Bütçeyi aşan vergi harcamaları ise

politika değişikliği ile mümkün olduğunca telafi edilebilir. Vergi harcaması için özel bir sınır belirlenmesi durumunda ise, vergi harcaması ya bu sınır ile sınırlanacaktır ya da düzenli harcamaların üst sınırının azaltılacaktır.

Bütçe uzmanları, yıllık bütçeleme süreci içerisinde nasıl düzenli harcamaları gözden geçiriyorlarsa vergi harcamalarını da aynı şekilde gözden geçirmelidirler. Program içindeki özel uygulamalar her iki harcama türü için de eşitlikçi olmalıdır.

Vergi harcamaları belirli bakanlıklara devredilebilmelidir.

- *Vergi Harcamalarının Tahminlenmesi*

Transfer harcamaları denkliği veya (veya harcama denkliği) vergilendiriliyorsa, vergi harcamaları da bir marjinal vergi denkliği ile doğrulanarak belirlenmiş gelir ile tahminlenmelidir.

Vergi harcamalarını tahminleme sorumluluğu Maliye Bakanlığına ait olmalıdır.

Vergi harcamaları bir kamu harcaması olarak değerlendirildiğinden tahmin edilebilen bir büyüklükte olmalı ve bütçe süreci ile bütünleşmelidir. Ülkelere göre tahmin yöntemleri değişse de çoğu ülke vergi harcamalarını raporlamaktadır. Özellikle OECD tarafından periyodik olarak yayınlanan rapor, ülkelerin bu konudaki verilerini içermektedir. Vergi harcamalarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından değerlendirmelerine yer verilen raporda özellikle gelir vergisi verileri çalışmanın konusunu oluşturacaktır. Dolayısıyla vergi harcamalarının teorik yapısının ele alındığı yukarıdaki bölümden sonra Türkiye’de vergi harcamalarının Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ne şekilde değerlendirildiği hakkında bilgi verilecektir.

5. TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARININ HUKUKİ BOYUTU VE GELİR VERGİSİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Türkiye’de vergi harcamalarının ilk defa ele alındığı VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında; vergi harcamalarının miktarı ve kapsadığı kesimlerin bilinmediği belirtilmiştir. Ayrıca vergi harcamaları, Planı’nın makro ekonomik politikaları arasında;

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

Türkiye’de vergi harcamaları ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nce Ocak 2001’de “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” kitabı yayınlanmıştır. Bu yayında, rakamsal analize yer verilmeden vergi harcamaları vergi türleri itibarıyla sıralanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda (KMYKK) da “Gelir ve Giderleri Etkileyecek Kanun Tasarıları” bölümünde (Maliye Bakanlığı, 2003:23-24) vergi harcamaları ile ilgili olarak; “Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri; kamu gelirlerinin azalmasına veya

kamu giderlerinin artmasına neden olacak ve kamu idarelerini yükümlülük altına sokacak kanun tasarılarının getireceği malî yükü, orta vadeli program ve malî plan çerçevesinde, en az üç yıllık dönem için hesaplar ve tasarılarla eklerler.” ifadeleri yer almaktadır. Ayrıca, aynı Kanun’un Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu bölümünde ise;

“Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacaktır hükümleri yer alır. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir gider tahminleri, merkezî yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir.” hükümleri yer almaktadır. Dolayısıyla, vergi harcamalarının sistematik bir şekilde raporlanması gereği bütçe kanunu ile de vurgulanmış olmaktadır. Vergi harcamalarıyla ilgili bir başka çalışma ise 2007 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan rapor olarak dikkati çekmektedir.

Türkiye’de vergi harcamaları rakamlarının ağırlığını oluşturan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunları’nda yer alan hükümlerin büyük bir bölümünün 2007 yılında neden olduğu vergi harcamaları tahminleri bu raporda yer almaktadır (TC Maliye Bakanlığı, 2007:4). Gelir Vergisi Kanunu açısından bakıldığında vergi harcaması bünyesinde değerlendirilebilecek uygulamalar ekte sunulmuştur.

Maliye Bakanlığı’nca 2007 Vergi Harcamaları raporundan günümüze dek benzer bir çalışma yapılmamıştır. Ancak, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü 2006 yılından itibaren Bütçe Kanunu ve Ekleri bünyesinde söz konusu tahminleri sistematik olarak yayınlamaktadır. Vergi harcamalarının çeşitli vergi türlerine göre ayrımlanarak incelenmesi konusunda da literatürde pek çok bilimsel araştırmaya rastlanmaktadır. Bu çalışmada ise, gelir vergisi içerisinde yer alan vergi harcamalarının gelişimi değerlendirilecek ve Türkiye için yayınlanan veriler incelenecektir;

Tablo 2: Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Harcamaları İçindeki Payı

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
GVK’daki Vergi Harcamaları Tahmini (Milyar TL.) (1)	2.533	2.798	3.143	9.729	10.840	10.818	11.953	13.216
Toplam Vergi Harcamaları (Milyar TL.) (2)	8.592	8.854	9.772	14.684	15.540	17.565	19.230	21.098
Toplam Vergi Harcamaları İçinde Gelir Vergisi Vergi Harcamalarının Payı (1/2)	0,29	0,31	0,32	0,66	0,69	0,61	0,62	0,62

Kaynak: Maliye Bakanlığı; Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006, 2009, 2011 Vergi Harcaması Tahminleri verilerinden hesaplanmıştır.

Toplam vergi harcamaları içinde gelir vergisi harcamalarının payını ele alan tabloda; 2006 yılından itibaren ulaşılabilen verilerden de değerlendirilebileceği üzere artış eğilimi görülmektedir. 2008 yılında toplam vergi harcamaları 9.772 milyar TL iken, 2009 yılında 14.684 milyar TL'ye yükselmiş ve sonraki yıllarda da artış devam etmiştir. Bu yıllarda, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında uygulanan vergi harcamalarında da bir artış görülür. Dolayısıyla, toplam vergi harcamaları içerisinde gelir vergisi harcamalarının payının %60'lar civarı olması dikkat çekicidir. 2009 yılındaki bu sıçramanın nedeni ekonomik krizin etkilerinin yansımaları olarak değerlendirilebilir. Türkiye'nin, söz konusu krizden etkilenmesinin önlenmesi için vergi kanunlarında düzenlemelere gidilmiştir. "Gelir Vergisi Kanunu" açısından yapılan düzenlemeler incelendiğinde; 28 Şubat 2009 tarihinde 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile; Ar-Ge personeline yönelik istisnada düzenleme, muhtasar beyannamelerin verilme süreleriyle ilgili düzenleme ve indirimli gelir vergisi uygulaması yürürlüğe girmiştir. Yeni düzenlemelere göre; Ar-Ge ve destek personelinin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi düşüldükten sonra hesaplanan gelir vergisinin doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilerek teşvik hükmü uygulanacaktır. Böylece personel nezdinde sağlanan vergi teşviki belli bir süre için işveren üzerinde bırakılmaktadır. Ayrıca, aslında kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli olan, fakat gelir vergisi mükelleflerinin de aynı hükümlere tabi olacağı belirtilen indirimli gelir/kurumlar vergisi düzenlemesiyle, finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rüdevans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, ikinci fıkrada belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder (Biyar, 2009:1). Ayrıca, Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararnamenin eki Karar'la belirlenen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan (Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları) yapılacak vergi tevkifat oranlarında da düzenlemeye gidilmiştir. Anılan Kararname ile sadece gerçek kişilere (kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar dahil) yönelik olarak yapılacak tevkifatlar düzenlenmiştir (Sirküler,2009).

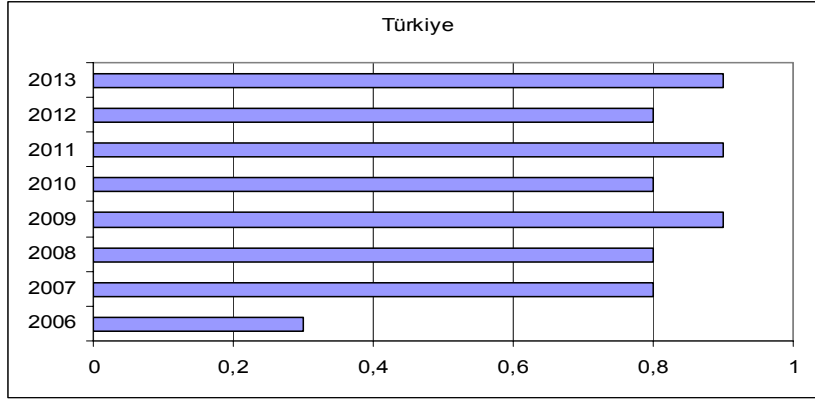
Bu kapsamda değerlendirilebilecek bir diğer düzenlemede 5904 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" dur. Bu kanun ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeler ise;

- İşe başlama tazminatı gelir vergisinden müstesna tutulmuş, bu düzenlemenin yürürlüğe girmesinden önce **işe başlatmama tazminatı** gelir vergisine tabi tutulanların, bu vergilerinin düzeltme yoluyla iadesi öngörülmüştür,

- İktisadi işletmeleri hariç olmak üzere, **Türkiye Kızılay Derneğine** makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamının, beyan edilen gelirlerden indirilebilmesi hükmüne bağlanmıştır. Buna göre düzenlemeyle nakdi bağışların indirimi sınırsız olarak öngörülmüş, aynı bağışların beyan edilen gelirlerden indirimine olanak sağlanmamıştır,

- Tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak ve geliştirmek üzere oluşturulan tarım ürünleri lisanslı depoculuk sisteminin teşvik edilmesi amacıyla, 5300 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin alım-satımından elde edilen kazançların 31.12.2014 tarihine kadar **gelir ve kurumlar vergisinden** istisna edilmesi öngörülmüştür.

Grafik 1: Türkiye’de Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının GSYH İçindeki Payı (%)



Kaynak: Maliye Bakanlığı; Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Kanunu ve Ekleri, 2006, 2009, 2011 Vergi Harcama Tahminleri, DPT, Temel Ekonomik Göstergeler verilerinden hesaplanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu açısından vergi harcamaları krizi önleme politikaları arasında yer almış ve GSMH’yi arttırıcı yönde uygulanmaya çalışılmıştır. Çok yıllık bütçeleme uygulamalarıyla ve bütçe hesaplarında saydamlık ilkesi doğrultusunda, özellikle 2006 yılından itibaren bütçe ekleri olarak düzenli veri akışı sağlanan vergi harcamalarında artış eğilimi grafikten de izlenebilir. 2006 yılında %0,3 olan gelir vergisi içerisindeki vergi harcamalarının GSYH içindeki payı 2007 yılında %0,8’e yükselmiş ve 2009’da daha önce saptanmamış bir seviyede tahminlenmiştir. 2008 yılı sonlarında küresel krizin etkilerini gidermeye yönelik, yukarıda belirtilen gelir vergisi kanununda yapılan değişikliklere ek olarak, 269 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde de belirtilen;

“13/11/2008 tarihli ve 27053 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve

kurumlar tarafından elde edilen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirlerden hisse senetlerine ilişkin olanlar ile ihtiyari beyanname ile beyan edilecek hisse senedi alım-satım kazançları için uygulanacak vergi oranı 14/11/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %10'dan %0'a indirilmesi”

uygulanması sayılabilir. Türkiye açısından, gelir vergisi içinde vergi harcamalarının gelişim eğilimi artış yönlüdür. Bu bağlamda incelenmek istenen konu; OECD ülkelerinde bu eğilimin ne şekilde tahminlendiğidir.

6. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARININ BAZI OECD ÜLKELERİNDEKİ GELİŞİMİ

Genel olarak OECD ülkelerinde vergi harcamaları uygulamalarına rastlanmaktadır. Yönetimlerin de vergi harcamalarını giderek yaygınlaştırdığı ve arttırdığı görülmektedir (OECD, 2010:3). OECD tarafından hazırlanan 2010 vergi harcama raporunda belirli OECD ülkelerindeki vergi harcamaları ele alınmıştır. Söz konusu ülkeler; Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Kore, Hollanda, İspanya, İsviçre, Birleşik Krallık ve Birleşik Devletler'dir. Fransa, Japonya ve İsviçre'nin vergi harcamalarıyla ilgili istatistiksel verileri raporda yer almamaktadır. Bunların dışındaki ülkelerin ise kendi yönetimleri tarafından açıklanan ve yazarlarca oluşturulan istatistiksel verileri sunulmuştur. Raporda çeşitli sınıflandırmalar çerçevesinde ele alınan vergi harcamaları bu çalışmada gelir vergisi boyutuyla incelenecektir. Dolayısıyla ülkelerin gelir vergisi içerisindeki vergi harcama tahminlerinin GSYH'ya olan oranları araştırma kapsamına alınmıştır. Ayrıca, bu çalışmada incelenen verilerin, ülkelerin kendi yönetimlerince açıkladıkları veriler olduğunu da vurgulamak gerekir.

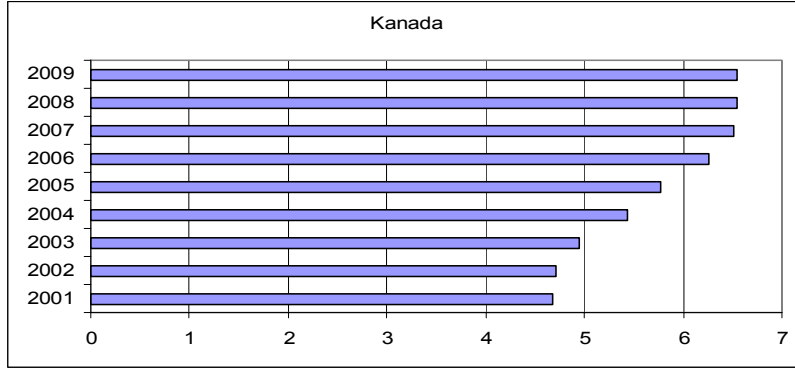
Kanada:

Kanada'da vergi sisteminin işleyişi konusunda öngörülen standartların kapsamının dar tutulduğu ifade edilebilir. Sadece, vergi sistemindeki yapısal unsurlar standart olarak kabul edilmiştir. Kanada vergi sistemine göre vergi sisteminin standardının unsurları; vergileme birimi (birey, şirket, aile), vergilendirme dönemi (bir takvim yılı), vergi oranının yapısı (gelir vergisinde artan oranlı) ve enflasyon işlemleridir. Kanada'da adil bir vergi sistemi için sayılan temel standart unsurlarına ilave olarak diğer vergi özellikleri (çifte vergilemeyi önleme veya düşürme önlemleri, zararların taşınması (mali yıl içinde oluşan zararlar diğer yıllardaki kazançlarla denkleştirilebilir. Ancak, bir yılda elde edilen gelir, geçmiş yıldaki önemli zararlardan dolayı vergi ödeyebilme gücünü tam olarak yansıtmayabilir)) vergi standardının bir bölümü olarak kabul edilir, vergi harcaması olarak düşünülmez (Canada, 2000:46-49).

Kanada'da vergi harcamaları, standart vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlanmaktadır. Vergi harcaması tahminleri, gelir ve kurumlar vergisi ile mal ve hizmetler vergisi (GST: Good and Services Tax)'nde

yapılan vergi harcamalarının toplamını içerir. Kanada da gelir vergisi açısından vergi harcamaları tespit edilirken gelir ve kurumlar vergisi bir arada düşünülür. Vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi benimsenir ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığı kabul edilir. Tahminler uzun dönemden ziyade yıllık nakit akımlarını içerir ve vergi harcamaları aynı zamanda hükümetin harcama programından bağımsız olarak tahminlenir. Kanada’da vergi harcamaları bütçe süreci ile ilişkilendirilmemiştir, ancak bütçe öncesi danışma amaçlı olarak her yıl vergi harcama raporu hazırlanmaktadır (OECD, 2010:75-77).

Grafik 2: Kanada’da Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının GSYH İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD; Tax Expenditures in OECD Countries, 2010, s. 172.

1997’den bu yana vergi harcama raporları, cari yıl, geçmiş beş yıl vergi harcama tutarlarını ve izleyen iki yıl vergi harcama tahminlerini içermektedir. Her dört yılda bir vergi harcama listeleri ve tanımları yayınlanır. Kanada’da gelir vergisi açısından vergi harcamaları grafikten de izlenebilecektir. 1994 yılında gelir vergisi bünyesinde uygulanan vergi harcamaları 126 kalem iken 2004 yılına gelindiğinde 143 kalem olarak raporlanmıştır. Dolayısıyla GSYH içerisinde vergi harcamalarının payının da 2001 yılında % 4,67 iken 2005 yılında % 5,77 ve 2009 yılına gelindiğinde % 6,54 olarak tahminlendiği görülmektedir. Bu değişimin görülmesinin nedeni; küresel krizin etkilerini hafifletmek için kişisel gelir vergisinde 2008 yılında oran indirimine gidilmesidir. Ayrıca yoksullara ve dar gelirlilere yönelik çeşitli düzenlemelerin de yapılmasıdır (Karakut, 2010:181).

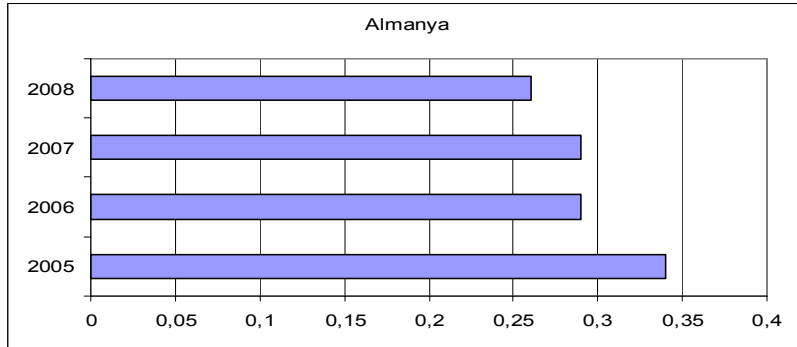
Almanya:

Almanya’da uygulanan vergiler, ekonomik faaliyetlerin özelliklerine göre farklılaşmaktadır. Uygulanan vergilerin başlıcaları şöyle sıralanabilir: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Ticaret Vergisi, Katma Değer Vergisi. Gelir vergisi, gelir düzeyine göre artan oranlı tarife üzerinden uygulanmaktadır (Kızılot, 1998:2). Alman vergi sistemi, 2001 ve 2008 yıllarında kapsamlı reformlarla yeniden düzenlenmiş ve hem bireyler hem de şirketler için uygulanacak vergi oranlarında iyileşme sağlamak amaçlanmıştır. Alman

vergi sisteminde, bireyler artan oranlı gelir vergisi tarifesi bünyesinde vergilendirilmektedir. Diğer bir deyişle, gelir düzeyi yüksek olan mükelleflerden daha fazla vergi tahsili söz konusudur (2011 yılı için gelir vergisi tarifesi % 14-45 oranları arasında dilimlenmiştir) (worldwide-tax.com/germany, 2011:2).

Almanya’da vergi harcamalarına ilişkin genel kabul görmüş bir tanım bulunmamaktadır. Merkezi hükümet, vergi harcama tutarlarını vazgeçilen gelir yöntemini benimseyerek federal bütçelere göre hazırlar. Almanya’da vergi harcamaları bütçenin bir parçası olarak sübvansiyon raporu adı altında kamuoyuna açıklanmaktadır. Vergi harcamaların tahminlenmesinde ek gelirleri dolayısıyla vergi mükelleflerinin davranışlarında meydana gelecek değişim dikkate alınmamaktadır. Vergi harcamalarının tahminlenmesinde değişik kaynaklardan elde edilen verilerden yararlanılır. Doğrudan ödemelere ilişkin veriler, resmi istatistiklerden ve ticari istatistiklerden yararlanılarak elde edilir. Bazı durumlarda ise veriler, Mikro Analitik Gelir Vergisi Similasyonu Modeli (Micro-analytic income tax simulation model) kullanılarak elde edilebilmektedir. Vergi harcama raporunda, cari yıl, geçmiş iki yıl vergi harcama miktarı ile gelecek yıla ilişkin vergi harcama tutarları yer alır (OECD, 2010:88).

Grafik 3: Almanya’da Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının GSYH İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD; Tax Expenditures in OECD Countries, 2010, s. 182.

2006 yılı sonrasında yapılan değişiklik ile “altın kural” uygulamasına bağlı olarak yeni sübvansiyonlar vergi harcamasından ziyade, yardım ve finansal destekler şeklinde verilmeli ve mutlaka karşılığı ödenmelidir. Ayrıca bir zaman sınırlaması içermeli ve süreç içerisinde tutarlarında azalma olmalıdır. Bu uygulama, Almanya’da vergi harcamalarının genişlemesine engel olmakta ve mali federalizmi güçlendirmektedir. Söz konusu altın kural gereği, gelir vergisi içerisindeki vergi harcamalarının GSYH’ya oranında azalma grafikte de izlenebilecektir. 2005 yılında % 0,34 olan payın 2008 yılında % 0,26 olarak tahminlendiği görülmektedir. Almanya’da “Gündem 2010” reform paketinin yürürlüğe konulması ile birlikte, gelirin vergi dışı kalan kısmı kişi başına 7.235 Euro’

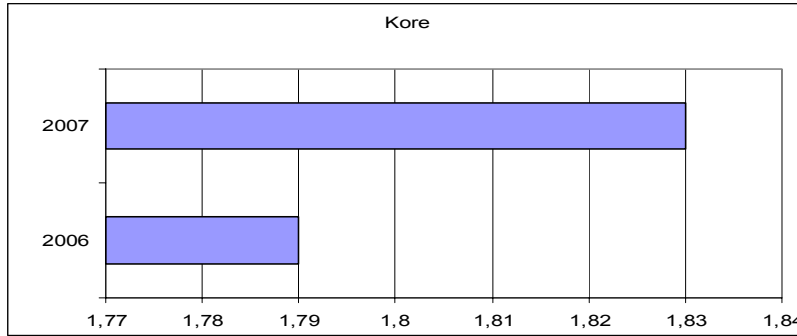
dan 7.664 Euro'ya çıkarılırken en düşük vergi oranı %19,9'dan %16'ya düşürülecektir (Gonca, 2005). Aynı zamanda Almanya'da 1 Ocak 2012 tarihinde yapılan düzenlemeler ile birlikte çalışanların maaşlarında yapılan kesintilerde azalma söz konusu olacaktır. Bu gelişmelere bağlı olarak, izleyen yıllarda gelir vergisine yönelik vergi harcamalarında artış olacağı yönünde tahminler söz konusudur.

Kore:

Kore'de vergiler ulusal ve yerel vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Ulusal vergiler; iç (internal) vergiler ve dolaysız vergilerden oluşurken, dolaysız vergiler ise; gelir, kurumlar, veraset, intikal ve arazi vergilerinden oluşmaktadır. Kore gelir vergisi kanununa göre; gelir elde eden yerli ve yabancı tüm mükellefler global ve sedüler vergilendirmeye tabidirler. Gelir vergisi tarifesi % 9 ila 36 arasında artan oranlı olarak uygulanmaktadır (UN, 2011:2-3).

Kore'de vergi harcamalarını ölçme ve raporlama sisteminde Ulusal Mali Yasa (National Fiscal Act)'nın 2011 bütçesine vergi harcama bütçesinin eklenmesini öngördüğünden bir revizyon söz konusudur. Yeni sistemin tüm detayları açıklanmamakla birlikte vergi harcama sınıflandırılmasında ve raporlanmasında değişiklikler içereceği umulmaktadır. Bu değişikliğin etkisini 2011 bütçe uygulaması ve sonrasında görmemiz mümkün olacaktır. Güncel sistemde Kore resmi vergi harcaması tanımına sahip değildir. Ulusal Mali Yasa'ya göre; Maliye ve Ekonomi Bakanlığı; Vergi Harcama Bütçesi adı altında bir rapor düzenlemelidir. Bu raporda; cari yıl, bir önceki mali yıl ve gelecek mali yıla ilişkin vergi harcama tutarları ve tanımları yer almalıdır (OECD, 2010:100).

Grafik 4: Kore'de Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının GSYH İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD; Tax Expenditures in OECD Countries, 2010, s. 188.

Son yıllara kadar Kore, OECD'nin 1996 yılında yayımladığı Vergi Harcama Raporunu takip etmekte ve her yıl bütçeden ayrı olarak Vergi Harcama Raporu yayımlamaktadır. Fakat standart vergi sisteminin yerel özelliklerinden dolayı yayınlanan vergi harcama verilerinin toplam miktarı yansıtamadığı düşünülmektedir. OECD kaynaklı verilere de bakıldığında

gelir vergisi bünyesinde uygulanan vergi harcamalarının 2006 ve 2007 yıllarındaki bilgilerine ulaşılabilmektedir. Kore'nin 2006 yılında % 1,79 olan gelir vergisindeki vergi harcamalarının GSYH'ya oranının 2007 yılında % 1,83 olarak tahminlenmiştir.

Hollanda:

Hollanda'da vergi sistemi incelendiğinde; gelir üzerinden alınan vergi, 2001 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine tabidir ve yıllık olarak alınan bir vergidir. Vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Bir kişinin geliri üç sepetten oluşmaktadır. Her bir sepetin geliri ayrı olarak hesaplanır ve ayrı oranı vardır. Söz konusu sepetler aşağıdaki gibi sıralanabilecektir:

-Kazanılmış ve ikamet edilen konuttan elde edilen gelir: Bu sepette bulunan gelirler artan oranlı olarak vergilendirilir.

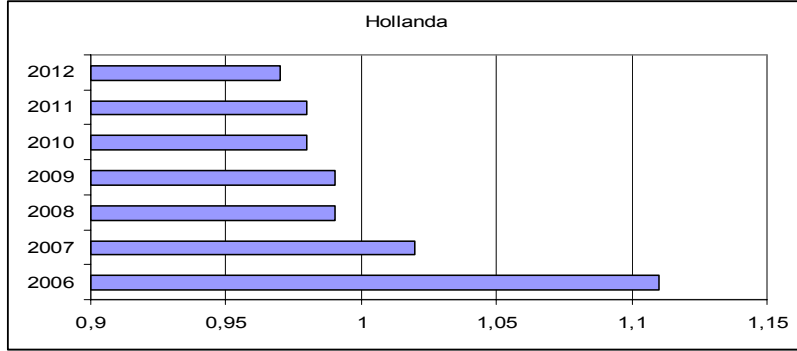
-Sermaye ve Önemli Oranda Sahip Olunan Ortaklık Hisselerinden elde edilen gelir: Bu sepette bulunan gelirler %25 oranında vergilendirilir.

-Tasarruf ve Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler: Bu sepette bulunan gelirler % 30 oranında vergilendirilir.

Bu üç sepet aynı zamanda üç ayrı kategoridir ve Kutu 1, Kutu 2 ve Kutu 3 olarak da ifade edilmektedir (Nazalı, 2007:1).

Hollanda'da vergi harcamaları "Kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemiyle uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya ertelenmesi şeklindeki kamu harcaması" olarak tanımlanmaktadır. Hollanda'da her yıl, yasal zorunluluk olmadan Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan vergi harcamaları raporu bütçenin bir ekidir. Vergi harcamaları raporu bütçe ile doğrudan bağlantılı olmasa da parlamentoya ek bir bilgi olarak verilmektedir. Vergi harcaması raporunun hazırlanmasıyla vergi harcamalarının bütçe üzerindeki maliyeti hakkında parlamentonun bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi benimsenir ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığı kabul edilir. Her bir vergi harcaması kalemi hem diğer harcama kalemlerinden hem de hükümetin harcama programından ve diğer vergilerdeki meydana gelebilecek değişikliklerden bağımsız olarak ele alınıp tahminlenir (OECD, 2010:106).

Grafik 5: Hollanda'da Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının GSYH İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD; Tax Expenditures in OECD Countries, 2010, s. 194.

2004 yılından itibaren Hollanda'da 5 yıllık süreçler dâhilinde vergi harcamalarının tahminlendiği görülür. Böyle bir uygulamaya gidilmesinin nedeni vergi harcamalarında etkinliğin ve verimliliğin artırılması olarak değerlendirilebilir. Diğer taraftan, bu sayede vergi harcamalarına kıyasla daha az maliyetli mali enstrümanlarla hedeflere ulaşabilme imkânı olup olmadığı da sorgulanmaktadır. Hollanda'da gelir vergisi açısından vergi harcamalarının gelişimi incelendiğinde; 2006 yılında % 1,11 olan payın, 2008'de % 1'in altına düştüğü izlenmektedir. Sonraki yıllarda da vergi harcamalarının azaltılması hedefinin, 2012 yılı tahmininin % 0,97 olarak açıklanmasıyla desteklendiği ifade edilebilir.

İspanya:

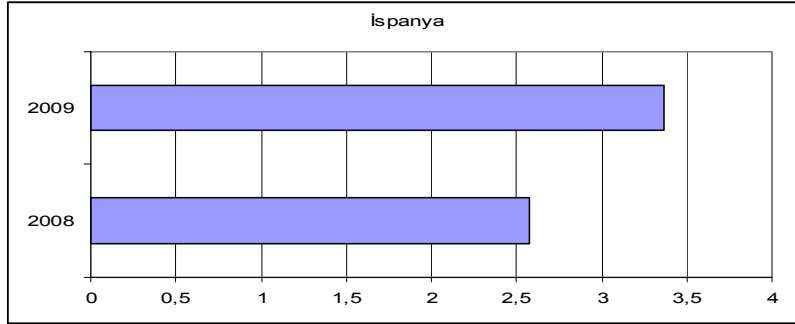
İspanya'da vergi sisteminin en etkin şekilde işleyebilmesine önem verilmektedir. Vergi oranları genel olarak incelendiğinde; yatırımların ülkeye çekilebilmesini hedefleyen düşük vergi oranlarının uygulandığı ifade edilebilir. Gelir vergisi uygulamaları hem merkezi hem de yerel yönetimler tarafından yürütülmektedir. Vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır ve vergi, gelir elde edilen dönemi takip eden yılın Mayıs ve Haziran ayları içerisinde ödenir. Gelir vergisi tarifesi % 15-45 arasında artan oranlı olarak uygulanmaktadır (recruitmentspain.com, 2011).

İspanya'da, genel bir tanımlama yapılmamasına karşın vergi harcamaları; merkezi hükümetin vergi gelirlerinde azalmaya yol açan durumlar olarak ifade edilmekte ve vergi harcamalarının karşılaması gereken üç özellik belirtilmektedir. Bu özellikler;

- Vergi harcamaları, temel vergi sisteminden (benchmark) ayrılmayı amaçlamalıdır.
- Vergi harcamaları ile belirli ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesi amaçlanmalıdır.
- Vergi harcamaları ile belirli bir mükellef grubu ya da ekonomik faaliyet desteklenmelidir.

Vergi harcama raporlarının oluşturulması bütçe sürecinin zorunlu bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bütçede yer alan vergi harcamaları, merkezi vergilere ilişkin olanları içerir, özerk bölgeler tarafından yapılan vergi harcamaları dikkate alınmamaktadır. Buna bağlı olarak tahmini yapılan vergi harcamaları; gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, sigorta primleri üzerinden alınan vergilere ilişkindir. Bütçede, özel tüketim vergilerine ilişkin vergi harcamaları, hidrokarbon üzerinden alınan vergiler ile alkol ve alkol türevi içeceklerden alınan vergileri kapsar. Tütün ürünleri üzerinden alınan vergiler, elektrik tüketimi üzerinden vergiler gibi özerk bölgeler tarafından vergilendirilen ve özel tüketim vergisi kapsamında yer alan diğer ürünlere yönelik vergi harcamaları, vergi harcama raporunda yer almamaktadır (OECD, 2010:111).

Grafik 6: İspanya’da Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının GSYH İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD; Tax Expenditures in OECD Countries, 2010, s. 199.

Vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi benimsenir ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığı kabul edilir. Tahminleme yapılırken cari fiyatlar üzerinden yıllık nakit akımları ile gelir ve kurumlar vergilerinde yer alan harcamalar ayrı ayrı dikkate alınmaktadır. Son olarak da birlikte bir tahminleme yapılarak hesap hataları düzeltilir ve bu sayede vergi harcamaları dolayısıyla marjinal vergi oranlarda meydana gelecek mükerrer artışların önüne geçilir. Tahminlere ilişkin veriler vergi mükelleflerine ilişkin resmi istatistiklerden elde edilebileceği gibi bazı durumlarda Mikro Analitik Gelir Vergisi Simülasyon Modeli (Micro-analytic income tax simulation model) kullanılarak da elde edilebilir. İspanya’da gelir vergisi açısından vergi harcamaları incelendiğinde iki yıllık veriye ulaşılabilmektedir. Söz konusu verilerin de artış eğiliminde olduğu ifade edilebilecektir. Diğer bir ifade ile, 2008 yılında % 2,58 olan pay 2009 yılında % 3,37 olarak tahminlenmektedir.

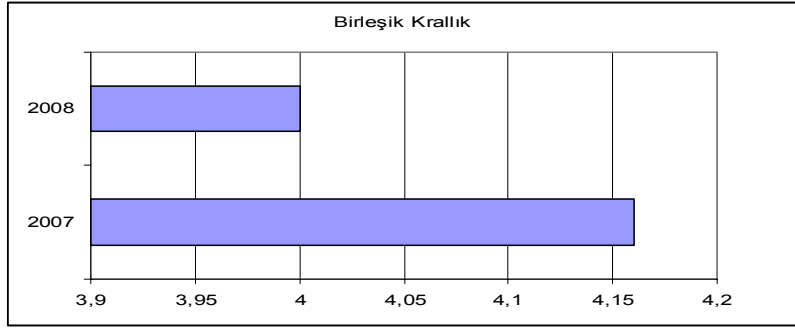
Birleşik Krallık:

Vergi sistemi içerisinde, kişisel vergileme, kurumsal vergileme, sigorta vergisi, KDV ve kazanılan kadar öde uygulamaları bulunmaktadır. Kişisel vergilemede ya da kişisel gelir vergisi uygulamasında artan oranlı

tarife geçerlidir. Söz konusu tarifenin oranları % 20,40 ve 50 aralığında sıralanmaktadır (businesslink.gov.uk, 2011).

Gelir Vergisi indirimleri açısından sistem değerlendirildiğinde üç ayrı kategori dikkat çeker: Yapısal indirimler olarak adlandırılan ilk sınıflandırma; kişisel gelir üzerinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemeleri içerir. İkinci grup içerisinde yer alan vergi harcamaları ise; tam mükelleflerin sermaye kazançları ve ilk 8000 GBP (United Kingdom Pound)'lık gelire ilişkin muafiyet ve istisnaları kapsar. Üçüncü grup ise; hem yapısal indirimleri hem de vergi harcamalarını kapsayan, çocuk yardımı, yaşlılık yardımı vb. uygulamaları kapsar (OECD, 2010:125).

Grafik 7: Birleşik Krallık'ta Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının GSYH İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD; Tax Expenditures in OECD Countries, 2010, s. 203.

Vergi harcamaları sadece merkezi hükümet tarafından hesaplanır. Tahminler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset vergisi, petrol kazançları vergisi, arazi vergisi ve araçlardan alınan özel tüketim vergilerinde yer alan vergi harcamalarını kapsar. Vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi benimsenir ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığı kabul edilir. Vergi harcama raporu; her yıl iki defa revize edilerek, sonbaharda, yayımlanır. Birleşik Krallık'ta gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarının gelişimiyle ilgili uzun zaman aralığını kapsayan veriye ulaşmak mümkün olmamıştır. 2006-2007 dönemi ve 2007-2008 dönemi olmak üzere iki tahmin bulunmaktadır. Söz konusu verilere göre; gelir vergisi kapsamında vergi harcamalarının GSYH'ya oranı % 4'ler civarındadır.

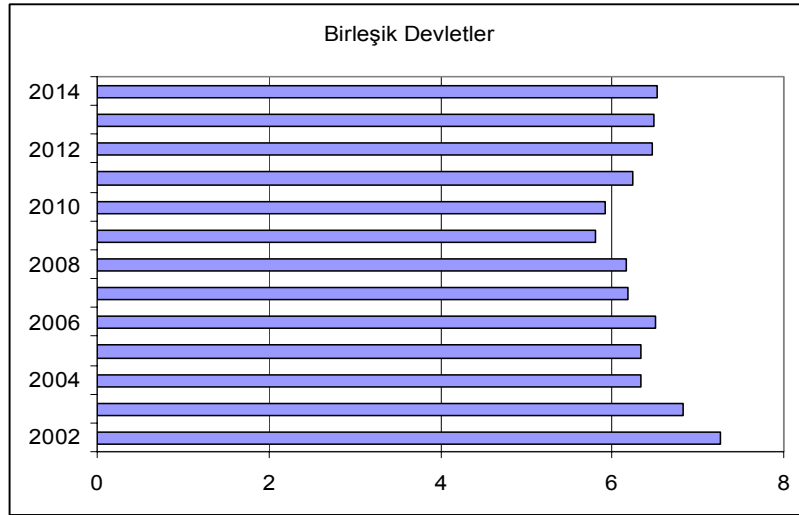
Amerika Birleşik Devletleri:

Vergi sistemi içinde gelir vergisinin, federal hükümet, eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından tahsil edildiği görülmektedir. Eyalet ve yerel yönetimlerde gelir vergisi oranları, federal oranlara göre daha düşük olarak uygulanmaktadır. Gelir vergisi kanununa göre, ABD vatandaşları ve ülkede ikamet eden yabancılar ABD'de gelir elde etmeleri durumunda gelir vergisi mükellefi sayılmaktadır. Elde edilen tüm gelirler için beyanname vermenin zorunlu olmadığı ülkede; çok düşük gelirli kişiler, hayır

işleriyle uğraşan kuruluşlar (vakıflar) ve kiliseler (dini yerler, ibadethaneler) vergiden muaf tutulmakta ya da çok düşük oranlardan vergilendirilmektedir. Vergi tarifesi artan oranlıdır ve mükelleflerin medeni durumlarına ve ayrı ya da ortak beyanlarına göre değişen dört ayrı tarife yapısı bulunmaktadır. % 15 ila % 39.1 arasında değişen 5 ayrı vergi oranının uygulandığı görülür (Öz ve Akdemir, 2002:2).

ABD gelir vergisi kanununda vergi harcaması; Federal vergi kanunları ile, toplam gelirden kesinti, ayrıcalıklı vergi oranına tabi olma, yükümlülüklerin ertelenmesi, muafiyet ve istisna gibi uygulamalarla ortaya çıkan gelir kaybı olarak açıklanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri’nde vergi harcamaları sadece merkezi hükümet için tanımlanmıştır. Vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi benimsenir ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığı kabul edilir (OECD, 2010:133).

Grafik 8: Amerika Birleşik Devletleri’nde Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının GSYH İçindeki Payı (%)



Kaynak: OECD; Tax Expenditures in OECD Countries, 2010, s. 210.

Birleşik Devletler’ de, vergi harcamalarının ölçülmesi ve raporlanması Hazine Vergi Analizi Bürosu tarafından yapılmaktadır. Vergi harcamaları bir yıl önceki yıl ortası tahminlerine göre hesaplanmaktadır. Hazırlanan raporda cari yıl, 2 yıl öncesi ve 4 yıl sonrası olmak üzere yedi yıllık verilere yer verilmektedir. Amerika’nın vergi harcamalarıyla ilgili verilerine uzun dönemli olarak ulaşılabilmektedir. 2002 yılından 2014 yılına dek gelir vergisindeki vergi harcamalarının tahminlemelerinin yer aldığı grafiğe göre; 2002 yılında % 7,26 olan payın giderek azaldığı 2009’a gelindiğinde % 5,8 tahminlendiği görülür. Vergi harcamalarının 2002 yılındaki bu yükselişi “The Victims of Terrorism Tax Relief Act 2001” yasası ile açıklanabilmektedir. George W. Bush tarafından 23 Ocak 2002 tarihinde

imzalanıp yürürlüğe giren bu yasa, 19 Nisan 1995’de Oklahama şehrinde meydana gelen patlamada, 11.09.2001 saldırılarında ve mektup kaynaklı şarbon ölümlerinde hayatını kaybeden üç binden fazla kurbanın aileleri ile ilgilidir. Söz konusu yasa ile 360 milyon USD gelir kaybına uğranılacağı tahmin edilmektedir. Sadece gelir üzerinden alınan vergiler açısından yapılan hesaplamalara göre ABD federal hükümetinin 2002 yılında 133 madde başlığı altında toplam 717 milyar 543 USD tutarında vergi harcaması yapacağı tahmin edilmiştir. Bu tutar, ABD Federal Hükümeti’nin 2002 yılında elde edeceği gelirin %32’sine denk gelmektedir.

Küresel krizin etkilerini hafifletmek amacıyla açıklanan kurtarma paketlerinde gelir vergisi açısından oran indirimi gibi uygulamalar yer aldığından 2008 yılından itibaren ABD’de vergi harcamaları artış trendi içerisine girmiştir. Bu artış eğilimine bağlı olarak, vergi harcamaları 2011 yılında % 6,25 olarak kaydedilmiş ve sonraki iki yılın da verilerinin fazla sapma göstermeyeceği raporlanmıştır.

7. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi politikaları, maliye politikalarının uygulama araçlarından biri olup, makro hedeflere ulaşmada kamu harcama politikalarının tamamlayıcısı olarak kullanılabilir. Belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi için, vergi alınması gereken kişi veya kurumlar bazen de verginin konusu, vergi sisteminin dışına çıkarılabilir. Bu açıdan, vergi harcaması olarak tanımlanan muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamaların bileşimi ve vazgeçilen vergi hasılatının büyüklüğü makroekonomik hedeflere ulaşmak açısından önemlidir. Kamu harcamalarının en önemli finansman kalemi olan vergi gelirlerinden söz konusu uygulamalarla vazgeçilmesinin amacı belirlenen mükellef grupları veya faaliyetlerin desteklenmesiyle temel ekonomik hedeflere ulaşabilmektir.

Vergi harcamaları ülkelere göre farklılıklar göstermektedir. 1990’lı yılların başlarından itibaren sağlık, eğitim, düşük gelir grubu mükelleflerinin desteklenmesi gibi konularda ülkelerin vergi harcamalarını arttırıcı politikalar izledikleri söylenebilir. Dolayısıyla, verginin kişisel gelir üzerindeki yansımaları azaltılmaya çalışılmıştır. Bu açıdan, literatür incelendiğinde “gelir vergisi kanunu” içerisinde vergi harcamalarının gelişiminin incelendiği çalışmaların yoğunluğunun fazla olmaması dikkat çekicidir. Dolayısıyla bu çalışmada hem Türkiye hem de bazı OECD ülkelerinin gelir vergisi bünyesindeki vergi harcamalarının gelişimi analiz edilmiştir.

Ayrıca, belirtilmesi gerekli diğer bir konu da; vergi harcamalarının gelişiminin bütçe ile uyumudur. Vergi harcamalarının, düzenli raporlamayla bütçe sürecinin içine dahil olması önem kazanır. Vergi harcamaları bir açıdan kamu harcaması niteliğine bürünebilmekte ve vergi gelirinden vazgeçilmesiyle, kaynakların, ihtiyaçların karşılanmasına yönlmesi mümkün olabilmektedir. Bu etki, teorik olarak vergi gelirlerini azaltacak, kamu harcamaları da nispeten azalacak ve kamusal ihtiyaçlar karşılanacaktır. Ancak vurgulanması gereken unsur; bütçe süreci içerisinde bu etkilerin analiz

edilebilmesidir. Bütçede saydamlık gereği vergi harcamalarıyla ilgili tüm veriler edinilebilmelidir. Düzenli vergi harcaması raporları ile denetim sağlanabilmelidir.

Çalışmada, özellikle, ülkelerin “gelir vergisi” uygulamaları içerisinde yer alan vergi harcamalarıyla ilişkili bir raporlamanın yapılıp yapılmadığı araştırılmıştır. 2010 yılında OECD tarafından yayınlanan “Vergi Harcamaları Raporu” bu anlamda temel referans kaynağı olarak kabul edilmiştir.

Raporda her bir ülke için farklı dönemler açısından bir değerlendirme yapılmaktadır. Temel olarak, bu çalışmada araştırılan konu ülkelerin gelir vergisi bünyesindeki vergi harcamalarının GSMH’lari içerisindeki ağırlığının analizidir. Dolayısıyla ulaşılan sonuçlar şu şekilde belirtilebilecektir; Kanada, Kore ve İspanya’da gelir vergisi açısından vergi harcamalarının GSMH içindeki paylarında artış eğilimi, Almanya, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri’nde ise azalma eğilimi vardır. Almanya’da 2006 yılından sonra yapılan değişikliklerle vergi harcamaları yerine; “yardım ve finansal destekler”in verilmesi kararlaştırılmıştır. Hollanda’da ise gelecek yıllarda, vergi harcamaları yerine daha az maliyetli mali araçların kullanılmasıyla belirlenen amaçlara ulaşabilme imkanlarının araştırılması ve gelir vergisi bünyesindeki vergi harcamalarının GSYH içindeki payının azaltılması politikalarının benimsendiği görülmektedir.

Türkiye için, özellikle 2006 yılından itibaren bütçe eki olarak yayınlanan vergi harcama tahminlerine ulaşabilmektedir. 2000’li yılların başlarında gerçekleşen bütçe kanunu değişikliğinin bu gelişmede payının olduğu ifade edilebilecektir. Ulaşılan veriler doğrultusunda; Gelir Vergisi Kanunu içerisinde (vergi harcama kalemleri için bknz.ek) vergi harcamalarının payının arttığı ve önümüzdeki yıllarda GSMH içinde, gelir vergisi bünyesindeki vergi harcamalarının payının da artacağı tahminlenmiştir.

Sonuç olarak, Türkiye ve OECD ülkelerinin birçoğunda “gelir vergisi” içerisinde vergi harcamalarının payının artış eğilimi gözlemlenir. Dolayısı ile vergi harcama raporlarının düzenli bir şekilde yayımlanması ve bütçe süreci içerisinde yerini alması gereği vurgulanabilir. Aksi durumda, vergi harcamalarının artması, vergi gelirlerinde azalmaya yol açacak, kamu harcamalarının finansmanı için farklı mali araçlar seçilebilecek ve mali disiplinin sağlanması güçleşebilecektir.

KAYNAKÇA

1. ALLEN, Richard, Daniel Tommasi (2011), “*Managing Public Expenditure (A Reference Book for Transition Countries)*”, <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpehandbook.pdf>, 22.02.2011.

2. BİYAN, Özgür (2009), “5838 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda Yapılan “Yeni” Düzenlemeler”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:64, Nisan.
3. CAVALCANTI, Carlos B., Zhicheng Li (1999), “Reforming Tax Expenditures Programs in Poland”, *Ninety Second Annual Conference on Taxation*, Atlanta.
4. DEPARTMENT OF FINANCE, Canada, “*Tax Expenditures and Evaluations*”, <http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2000>, 15.12.2011.
5. GİRAY, Filiz (2002), “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, Sayı 1.
6. GONCA, Gülen (2005), “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/>, 05/02/2012
7. GÖNÜL, Hasan Halil (2002), “Vergi Harcamaları II”, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002/04/3006.htm, 10/02/2011.
8. HIN, Poh Eng (2007), “Fiscal Misperceptions Associated with Tax Expenditure Spending : The Case of Pronatalist Tax Incentives in Singapore”, *eJournal of Tax Research*, Vol:5, No:1, July.
9. KARAKUT, Birol (2010); “Küresel Mali Krizi Önlemede Maliye Politikasının Rolü ve Türkiye'nin Krize Maliye Politikası Cevabı”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:24, Sayı:2, 2010.
10. KIZILOĞLU, Onur (1998), “Alman Vergi Sistemi”, <http://www.yaklasim.com>, 10.12.2011.
11. KRAAN, Dirk-Jan (2004), “Off-budget and Tax Expenditures”, *OECD Journal on Budgeting*, Volume:4, No:1.
12. KULU, Bahattin (2000), “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı:228, Ağustos.
13. LAITY, Eric T. (2011), “The Corporation as Administrative Agency: Tax Expenditures and Institutional Design”, http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1003&context=eric_laity, 01.01.2011.
14. MALİYE BAKANLIĞI (2001), *Vergi Harcamaları 2001 Yılı*, Ocak, Ankara.
15. MALİYE BAKANLIĞI (2009), Gelir Vergisi Sirküleri/71.
16. MALİYE BAKANLIĞI (2007), *Vergi Harcamaları Raporu*, Ekim, Ankara.

17. NAZALI, Ersin (2007), “Hollanda Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Kıymetlerin Elde Tutulması ve Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 179, Kasım.
18. OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*.
19. ÖZ, Ersan ve Tekin Akdemir (2002), “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 168, Eylül.
20. PINAR, Abuzer (2010), *Maliye Politikası*, Naturel Yayıncılık, Ankara.
21. SARAÇ, Özgür (2010) “ Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, Sayı:159, Temmuz- Aralık.
22. SURREY, Stanley S (2011), “The Tax Expenditure Concept and Budget Reform Act of 1974”, *Boston College Law Review*, Volume:17 Number:5, <http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1529&context=bclr>, 22.02.2011.
23. TODER, Eric J. (2000), “Tax Cuts or Spending- Does it Make a Difference”, *National Tax Journal*, Vol:53, No:3, Part:1, September, [http://ntj.tax.org/wwtax%5Cnjrec.nsf/64E0A2A49007A2D485256AFC007F24E5/\\$FILE/v53n3p1361.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax%5Cnjrec.nsf/64E0A2A49007A2D485256AFC007F24E5/$FILE/v53n3p1361.pdf), 01.03.2011.
24. ULUATAM, Özhan (1991), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara 1991.
25. UN, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN025849.pdf>, 10.12.2011.
26. VILLELA, Luiz, Andrea Lemgruber, Michael Jorratt (2010), “Tax Expenditure Budgets (Concepts and Challenges for Implementation)”, *IBD Working Paper Series*, No: IDB-WP-131, April.
27. www.worldwide-tax.com/germany/indexgermany.asp, 15.12.2011.
28. <http://www.recruitmentspain.com/incometaxinspain.php>, 10.12.2011.
29. <http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/detail?itemId=1075433676&type=RESOURCES>, 10.12.2011.

EK:

Madde 9/1-2-3-4-5-6-7-8: Vergiden Muaf Esnaf

Madde 19: Ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası (6009 Sayılı kanun ile yeniden düzenlenen şekliyle)

Madde 20 : Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Madde 21 :Gayrimenkuller ve Haklarda İstisnalar

Madde 22/1:Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar

Madde 23/1:Köylerde, münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri

Madde 23/2: Gelir Vergisi'nden muaf olan veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri

Madde 23/3: Maden ve toprakaltı işlerde çalışan işçilerin münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri

Madde 23/5:Köy muhtarları ile köylerin katipleri, korucuları, imamları, bekçileri ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler

Madde 23/6: Hizmetçilerin ücretleri

Madde 23/7:Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde çalışan öğrencilere, ceza ve ıslahevlerinde çalışan hükümlülere, tutuklulara ve darülacezelerin atölyelerinde çalışan düşkünlere verilen ücretler

Madde 23/8: Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler

Madde 23/9:Genel olarak madenlerde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memur ve müstahdemlere konut tedariki ve bu konutlar ile ilgili sağlanan menfaatler

Madde 23/10: Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri

Madde 23/12:3308 Sayılı Çıracılık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çıracıların asgari ücreti aşmayan ücretleri

Madde 23/13: Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları

Madde 23/14: Dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler

Madde 23/15: Yüz ve daha az işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki amatör sporcuya ödenen ücretler

Madde 25/3: Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından hak sahiplerine aylık dışında ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler

Madde 25/4: Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları

Madde 25/5: Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar

Madde 25/6: Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler

Madde 25/7: Kıdem tazminatı ödemeleri

Madde 25/9:Yardım sandıkları tarafından ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle üyelerine yapılan yardımlar

Madde 25/10: Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından hak sahiplerine ödenen tazminat ve yardımlar

Madde 29/1: İlim ve fenni, güzel sanatları teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar

Madde 29/2: Uçuş ve dalış tazminatları, ikramiyeler, gündelikler, zamlar. v.b

Madde 29/3: Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler

Madde 29/4: Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler

Madde 30/1: Dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla)

Madde 30/2: Dar mükellefiyete tabi olanların bu sergi ve panayırılarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar

Madde 63/2: Kanunla kurulan emekli sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler

Madde 63/3: Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları

Madde 63/4: Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre sendikalara ödenen aidatlar

Mükerrer Madde 80: Değer Artış Kazançlarında İstisna

Madde 82 : Arızı Kazançlarda İstisna

Madde 89/1: Gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellef tarafından ödenen kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ait şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları

Madde 89/2: Beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması şartıyla mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları

Madde 89/3: Serbest meslek faaliyetlerinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen özürliülerin beyan edilen gelirleri için hesaplanan yıllık indirim

Madde 89/4: Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve kamu yararına çalışan dernekler ile vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar

Madde 89/5: Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar

Madde 89/6: Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri

Madde 89/7: Kültür, sanat, edebiyat...v.b faaliyetlerine ve kültür, tarihi, tabii...v.b varlıkların korunmasına dair yapılan harcamalar ile bağış ve yardımlar

Madde 89/8: 3289 ve 5894 Sayılı Kanunlar kapsamında yapılan sponsorluk harcamaları (amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si)

Madde 89/9: Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Madde 89/10: Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışlar

Madde 89/11: İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar