



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş:29.01.2020 ✓Accepted/Kabul:25.10.2020

DOI:10.30794/pausbed.682003

Araştırma Makalesi/ Research Article

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

TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARININ İNCELENMESİ VE VERGİLEMEDE ADALET AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ebru KARAŞ*, Betül HAYRULLAHOĞLU**

Öz

Devletin üstlenmiş olduğu fonksiyonları yerine getirebilmek için sahip olduğu en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Günümüzde bir takım sosyal ve ekonomik hedeflerden kaynaklı olarak devlet vergi gelirlerinin bir kısmının tahsilatından vazgeçebilmektedir. Vergi gelirlerinin tahsilatında meydana gelen bu azalmalar vergi harcamaları olarak tanımlanmaktadır. Ülkeler çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi sistemlerinde çeşitli vergi harcama kalemlerine yer vermektedir. Ülkelerin gelişmişlik seviyelerine bağlı olarak ağırlık verilen amaç farklılık gösterebilmektedir. Özellikle vergi sistemleri adalet açısından eleştirilen ülkelerde vergi harcamalarının sosyal amaca yönelik kullanılması önem taşımaktadır. Buradan hareketle çalışmada Türkiye'de vergi harcamalarının mevcut durumunun ortaya konulması ve bu harcamaların vergilemede adalet etkilerinin tartışılması amaçlanmaktadır. Çalışmada doküman analizi yönteminden faydalanılmıştır. Yapılan incelemeler neticesinde Türkiye'de vergi harcamalarının sosyal amaçtan ziyade ekonomik amaca hizmet ettiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Vergilemede Adalet, Türkiye.

JEL Kodları: H20, H50, D63

EXAMINATION OF TAX EXPENDITURES IN TURKEY AND THEIR EVALUATION IN TERMS OF JUSTICE IN TAXATION

Abstract

Taxes are the most important source of income for the government to fulfill its functions. Due to a number of social and economic purposes, the government may desist from collection of some of its tax revenues today. These reductions in the collection of tax revenues are defined as tax expenditures. With a variety of economic and social purposes, governments include various kinds of tax expenditures in their tax systems. Depending on the development levels of the countries, the primary purpose may differ. Especially in countries where tax systems are criticized for justice, it is important to use tax expenditures for social purposes. In this context, to reveal the current status of tax expenditures in Turkey and to discuss the effects of these expenditures on justice in taxation are aimed in this study. Document analysis method was used in this study. As a result of the examination of tax expenditures, it has been seen that these expenditures contribute to economic purposes rather than social purposes in Turkey.

Keywords: Tax Expenditures, Justice in Taxation, Turkey.

JEL Codes: H20, H50, D63

*Arş. Gör. Dr., Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, UŞAK.
e-posta: ebru.cilli@usak.edu.tr, (orcid.org/0000-0003-0625-3722)

** Arş. Gör. Dr., Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, UŞAK.
e-posta: betul.hayrullahoglu@usak.edu.tr, (orcid.org/0000-0001-6881-8093)

1. GİRİŞ

Günümüzde çeşitli sosyal, ekonomik ve politik amaçlar doğrultusunda vergi harcamalarından etkin bir şekilde faydalanılmaktadır. Özellikle dezavantajlı kesimin vergi yükü azaltılarak veya ortadan kaldırılarak sosyal ve ekonomik refahı arttırılmaya çalışılmakta ve gelir dağılımındaki adaletsizliklerin azaltılması amaçlanmaktadır. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın teşvik edilmesi noktasında da vergi harcamaları bir malî araç olarak kullanılabilir. Özellikle sermaye birikiminin yetersiz olduğu gelişmekte olan ülkelerde tasarruf ve yatırımın arttırılması için vergi harcamaları etkin bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımında adaletsizliğin azaltılması noktasında vergi harcamalarının sosyal amaca ağırlık vererek de kullanılması gerekmektedir.

1970'li yıllarda ilk defa Amerika'da gündeme gelen vergi harcamaları günümüzde hemen hemen tüm ülkeler tarafından etkin olarak kullanılmaktadır. Türkiye'de vergi harcamalarının önemi ise 2000'li yıllarda özellikle 5018 sayılı Kamu Malî Yönetim ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkmış, gerek ekonomik gerekse sosyal bir takım hedeflerin gerçekleştirilmesi noktasında yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye'de vergi harcamaları gelir üzerinden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisinde yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Özellikle son yıllarda katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine ilişkin de önemli düzeyde vergi harcamaları gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda çalışmada ilk olarak vergi harcamalarının teorik yapısı üzerinde durulmuştur. Devamında Türkiye'de gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi açısından vergi harcamalarının mevcut durumu ortaya konulmuştur. Son bölümde ise, bu vergi türleri kapsamında gerçekleştirilen vergi harcamalarının hizmet ettikleri amaç kriterinden yola çıkılarak Türkiye'de vergi harcamalarının vergilemede adalete ne ölçüde hizmet ettiğine ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır.

2. TEORİK ÇERÇEVE

1970'li yıllardan itibaren malî literatürde yerini alan vergi harcamaları, günümüzde hemen hemen her ülke tarafından, etkin bir malî bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde vergi harcamaları kavramı, amaç ve önemi de göz önünde bulundurularak açıklanmaya çalışılmaktadır.

2.1. Vergi Harcamalarının Tanımı

Vergi harcamaları, bir takım ekonomik ve sosyal politikalara bağlı olarak çeşitli vergi mükelleflerine ve faaliyetlere verilen indirim veya yardımlardan kaynaklı olarak, kamu gelirinde meydana gelen kayıplardır (Wilkinson, 1986: 23). Vergi harcamaları, dar bir mükellef grubuna yönelik olarak matrahı azaltan ya da ödenecek vergiyi erteleyen vergi kanunu hükümleri ya da düzenlemelerinden oluşmaktadır (Anderson, 2008: 4). Bu tür yardımlar, istisna, indirim, erteleme, kredi veya ayrıcalıklı vergi oranları şeklinde olabilmektedir (Laity, 2006: 413). O halde vergi harcaması mükellefler açısından vergi borcunda bir azalma yaratırken, hükümet için ise gelirden bir azalma anlamına gelmektedir (Schick, 2007: 10).

Vergi harcaması kavramı Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) vergi ve bütçe politikası analizlerinde kullanılmak üzere ilk kez Stanley Surrey tarafından, 1960'ların sonunda ortaya atılmış ve 1970'lerin başlarında¹ geliştirilmiştir (McMahon, 2011: 1). İlk kez vergi harcaması terimini ön plana çıkaran Surrey, kavramı toplumun belirli sosyo-ekonomik hedefleri yerine getirebilmesi için, geleneksel vergi kurallarına yönelik bazı iktisadi hükümleri tanımlamak için kullanmıştır (Dio, 2016: 4). 1969 Malî Yılı Hazine Sekreterliği Yıllık Raporunda özel vergi hükümleri vergi harcamaları olarak değerlendirilmiştir (The Department of the Treasury, 1970: 209). 1970'lerde ABD'de kullanılmaya başlanan "vergi harcaması" ifadesi zamanla diğer OECD üyesi ülkelere de benimsenmiştir (Schick, 2007: 10). Avrupa'da, vergi harcamaları genellikle "vergi sübvansiyonları" olarak adlandırılırken, çoğu OECD üyesi ülkede vergi harcamaları "vergi indirimi" veya "vergi yardımı" olarak da anılmaktadır (Burton ve Sadiq, 2013: 1).

Türk Malî Mevzuatı açısından "vergi harcaması" kavramı ilk kez 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuata girmiş bulunmaktadır. Kanun'un 15'inci maddesinde "*...vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri...*" ifadesi yer almaktadır. Düzenleme ile

¹ Stanley, 1973 yılında yayımlanan çalışmasında vergi teşvikleri ve vergi sübvansiyonlarından vergi harcamaları olarak söz etmektedir (Surrey, 1973: 2).

vergi istisna, muafiyet ve indirimleri nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin (vergi harcaması) tahmin edilerek Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yer verilmesi öngörülmüştür (Vergi Harcama Raporu, 2007: 2).

İlk bakışta vergi harcaması kavramı son derece basittir. Bu harcamaların mevcut amaçlar için, genellikle bir vergi mükellefine veya sınırlı bir vergi mükellefi grubuna sağlanan imtiyaz, indirim, erteleme veya muafiyet olarak anlaşılması yeterlidir (Burton ve Sadiq, 2013: 1). Zira vergi harcamaları belirli bir endüstriyi, faaliyeti veya bir mükellef grubunu desteklemek amacıyla standart vergi yapısından sapmalar şeklinde anlaşılmaktadır (Howard, 1997: 3). Ancak uygulamada vergi harcamalarının tanımlanması güçlük yaratmaktadır. Çünkü her türlü vergi kolaylığının vergi harcaması olarak sınıflandırılması mümkün olamamaktadır (OECD, 2010: 12). Bunların bazıları birçok ülkede genel kabul gördüğü üzere savunma ve askeri amaçlı vergi istisnalarında olduğu gibi vergi sisteminin yapısal unsurları olarak kabul edilmekte ve “benchmark” olarak değerlendirilmektedir (Vergi Harcama Raporu, 2007: 6).

En basit haliyle “benchmark” kavramından standart vergi uygulamaları anlaşılmaktadır. Benchmark kapsamına oran yapısı, muhasebe kuralları, zorunlu ödemelerin indirilebilmesi, idari uygulama kolaylıklarına ilişkin hükümler ile uluslararası malî zorunluluklara ilişkin hükümler girmektedir (Vergi Harcama Raporu, 2007: 6). Benchmark-vergi harcaması ayırımında imtiyaz tanınan gelirin gerçek anlamda vergilendirilmesi gereken bir gelir olup olmadığı kriteri önem kazanmaktadır. Zira herhangi bir ayrıcalık tanıyan düzenlemenin vergi harcaması olabilmesi için, bu düzenleme nedeniyle kaybedilen bir vergi geliri olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi harcaması olarak kabul edilen bir düzenlemenin vergi sisteminde olmaması halinde vergi gelirlerinde bir artış söz konusu olması durumunda bu düzenleme standart vergi yapısından sapma olarak kabul edilmekte ve vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir. Öte yandan ayrıcalıklı düzenlemenin vergi sisteminde olmaması halinde vergi gelirlerinde bir artış söz konusu olmaması durumunda ise bu düzenleme standart vergi yapısının bir unsuru olarak kabul görmekte ve benchmark olarak değerlendirilmektedir (Tepe, 2015: 14-15). Bu anlamda örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yer alan esnaf muafılığı hükümleri belirli bir gelir düzeyinin altında yer alan esnafalara vergi muafiyeti tanıdığından gerçek anlamda vergilendirilmesi gereken bir gelir üzerinden vergi alınmamasını düzenlemektedir. Bu nedenle bu hüküm bir vergi harcaması öngörmektedir. Ancak 25'inci maddede düzenlenen ölüm, engellilik ve hastalık sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlardaki istisna bir vergi harcaması değil, benchmarktır. Zira bu hükümde yer verilen tazminat ve yardımların bir gelir unsuru olarak kabul edilmesi mümkün değildir (Vergi Harcama Raporu, 2007: 6).

Buradan hareketle vergi harcamalarının iki temel unsuru öne çıkmaktadır. Bunlardan ilki; bu harcamaların varlık nedenini açıklayan *sosyal ve/veya ekonomik amacın varlığıdır*. İkincisi ise; ortaya çıkaracakları etkilerin oluşmasını sağlayan ve ayrıcalık oluşturmaya rağmen gerçekleştirilen *tahsilattan vazgeçmedir*. İlk unsur kapsamında vergi harcamalarının birer maliye politikası aracı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Buradan hareketle vergi harcamaları amacına göre “sosyal amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamaları” ve “ekonomik amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamaları” olarak ikiye ayrılabilir. İkinci unsur olan tahsilattan vazgeçme ise standart vergi yapısından sapmalar olarak değerlendirilmekte ve vergi harcamalarının oluşturacağı etki bakımından ön şartı oluşturmaktadır (Saraç, 2010: 264-265). Bu iki unsurun yanı sıra vergi harcamalarına ilişkin bir takım alt unsurlar da söz konusudur. Bu unsurlar veya özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Villela vd., 2010:5; Ferhatoğlu, 2005: 82):

- Bir endüstriye (sektöre), bir faaliyete veya belirli bir mükellef grubuna fayda sağlamalıdır.
- Vergi harcamaları dışında kalan doğrudan harcamalar ile de gerçekleştirilebilecek amaçları desteklemelidir.
- Söz konusu vergi, sağlanan ayrıcalığın değerinin ölçülebilmesi için geniş bir tabana sahip olmalıdır.
- Vergi harcamalarının kaldırılabilmesi idari açıdan mümkün olmamalıdır.
- Vergi harcamalarının etkisini ortadan kaldıracak başka bir vergi düzenlenmesine vergi sistemlerinde yer verilmemelidir.

Vergi sistemlerinde yer alan özel hükümlerden hareketle uygulanan vergi harcamaları, doğası gereği doğrudan kamu harcamalarına benzer niteliktedir (Surrey, 1970: 706). Bu bağlamda vergi harcamaları bir devlet politikası aracı olarak kullanılabilir ve genellikle doğrudan harcamaların yerine geçebilmektedir (Kraan, 2004: 130). Ancak bunlar doğrudan kamu harcaması olarak gözükmeyip, dolaylı olarak bir kamu harcaması etkisi yaratmaktadırlar. Bu bağlamda vergi harcamalarını kamu harcamalarından ayıran bir takım unsurlar mevcuttur. Tablo 1’de vergi harcamaları ve kamu harcamaları arasında ayırma neden olan en temel unsurlara yer verilmiştir.

Tablo 1: Vergi Harcamaları ve Kamu Harcamaları Arasındaki Farklılıklar

Vergi Harcamaları	Kamu Harcamaları
Bazı özel şartlara sahip mükellef ve faaliyetlere uygulanan birer vergi desteğidirler.	Mükellef olsun olmasın herkese kaynak aktarılmaktadır.
Henüz toplanmayan bir gelirin toplanmasından vazgeçilmektedir.	Devlet daha önce topladığı kamu gelirlerini dağıtmaktadır.
Bütçe içerisinde yer almamaktadır.	Bütçe içerisinde yer almaktadır.

Kaynak: Edizdoğan vd., 2012: 208.

Buradan hareketle, vergi harcamaları kamu harcamalarının birer alternatifi olarak değerlendirilmekte ve aynı amaca hizmet etmektedir (Giray, 2002: 29). Bu kapsamda örneğin, devletin öğrencilere eğitim yardımı bulması bir kamu harcamasıdır. Ancak devletin eğitim harcamaları için vergi indirimi sağlaması yani vergi matrahından eğitim harcamalarının indirilmesine imkân sağlaması durumunda bu bir vergi harcaması olarak görülmektedir (Stiglitz, 1994: 38).

Özetle vergi sistemlerinde yer alan ve özel hükümlerden hareketle oluşturulan vergi harcamaları standart vergi yapısından sapmalar olarak ifade edilmekte ve kamu harcamalarının bir alternatifini oluşturmaktadır. Bu harcamalar her ne kadar devlet açısından bir gelir kaybı anlamına gelse de çeşitli sosyal, politik ve ekonomik amaçlarla uygulandıklarından etkin birer maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır.

2.2. Vergi Harcamalarının Amacı ve Önemi

Vergilerin temel amacı kamu harcamalarını finanse etmek için gerekli gelirin toplanmasıdır. Bununla birlikte devletler tasarruf ve istihdamı teşvik etmek, ulusal sanayiye korumak, gelir dağılımını düzenlemek gibi belirli ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek için de sık sık vergilerden yararlanmaktadır. Bu noktada kamu harcamaları gibi vergiler de maliye politikasının bir aracı olarak kullanılmaktadır (Villela vd., 2010: 4). Standart vergi yapısından sapmalar olarak ifade edilen ve kamu harcamalarının alternatifi olan vergi harcamalarından da bir malî araç olarak yararlanılmaktadır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 344). Vergi harcamaları sayesinde devlet, bazı mükelleflere veya faaliyetlere ayrıcalık tanıyıp teşvik ederek planlanan kamu politikası hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadır (Bratic, 1986: 23). Böylelikle vergi harcamalarıyla, devletin diğer malî araçlar ile ulaşabileceği makroekonomik hedeflerinin çoğunun gerçekleştirilebileceği kabul edilmektedir (Dharmapala, 1998: 211). Öyle ki, son yıllarda sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi noktasında, doğrudan kamu harcamalarının yerine vergi harcamalarının kullanımında bir artış görülmektedir. Özellikle sağlık, eğitim politikaları, düşük gelirli grupların desteklenmesi ve ekonomik olarak durgun alanların geliştirilmesi gibi hedeflerinin gerçekleştirilmesinde vergi harcamalarının kullanımı giderek artmaktadır (Toder, 2000: 362).

Yapılan tüm bu açıklamalar doğrultusunda vergi harcamalarının amaçlarını, sosyal amaçlar ve ekonomik amaçlar olmak üzere ikiye ayırarak incelemek mümkündür. Sosyal amaçlı vergi harcamalarıyla devlet, farklı durumlara sahip mükellefler arasında adaleti sağlamaya çalışmaktadır (Wilkinson, 1986: 46). Böylelikle vergi ödeme gücünün ötesinde, bazı mükelleflere vergiler aracılığıyla koruma sağlanabilmektedir. Özellikle gelir vergisi içerisinde yer alan vergi harcamalarıyla, engelliler, yaşlılar gibi bakıma ihtiyacı olanlara sağlanan ayrıcalıklar, bunların aynı ödeme gücüne sahip mükelleflere göre ödeyeceği vergiyi azaltmaktadır (Balkaya Akça, 2000: 30). Böylelikle vergi harcamaları, dezavantajlı gruplar için sosyal ve ekonomik refahı arttırarak, piyasa başarısızlıklarını giderme noktasında yaygın olarak kullanılmaktadır (Dio, 2016: 14). Özetle sosyal amaçlı vergi harcamalarıyla; gelir ve servet dağılımını düzenlemek, toplumsal güvenliği sağlamak, aileyi korumak, topluma yararlı dernek ve vakıfların kurulup gelişmesine destek sağlamak, sağlık, spor, eğitim ile kültürel faaliyetlerin gelişimini desteklemek

ve gelir elde etme konusunda toplumdaki diğer kişilere göre dezavantajlı olan engelli ve bakıma muhtaç kişilere ayrıcalık tanımak amaçlanmaktadır (Mcdonald, 2010: 128).

Sosyal amaçların yanı sıra vergi harcamalarından tasarrufun, yatırımın ve üretimin teşvik edilmesi, ödemeler dengesinin düzeltilmesi, yerli sanayinin korunup ekonomik gücünün artırılması gibi ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi için de faydalanılmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda vergi harcamaları ülkelerin gelişme ve kalkınma düzeyleri açısından etkin birer araç olarak kullanılmaktadır (Özkara, 2004: 23). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, özel sektörün büyüme ve kalkınmaya katkısı sermaye yetersizliğinden dolayı oldukça düşüktür. Bu durumlarda devletin, malî gücü yetersiz olan kesime vergi harcamalarıyla bir takım ayrıcalıklar ve teşvikler sağlaması gerekmektedir. Bu doğrultuda istenilen amaca ulaşılabilmesi için vergi harcamalarının sağlanacağı faaliyetin doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Zira ancak bu durumda vergisel ayrıcalıklar veya teşvikler doğru alanlarda ve doğru miktarlarda kullanılmış olmaktadır (Sivrekli Demircan, 2003: 109). Nitekim vergi harcamalarıyla, kaynak dağılımında etkinliği arttırmak da ekonomik amacın içerisinde yer almaktadır (Laity, 2006: 424). Vergi harcamalarıyla kaynakların etkin dağılımı büyüme ve kalkınmayı da olumlu etkilemektedir.

Varlık nedeni sosyo-ekonomik amaçlar olan vergi harcamaları, sosyal amaçlı vergi ayrıcalıklarına konu olduğu takdirde “gelir transferleri”, ekonomik amaçlı vergi harcamalarına konu olduğu takdirde ise “teşvik tedbirleri” olarak nitelendirilmektedir. Gelir transferini amaçlayan vergi harcamaları daha çok düşük gelir gruplarını, teşvik amaçlı vergi harcamaları ise iktisadi açıdan güçlü olan sermaye sahiplerini hedef almaktadır (Saraç, 2010: 270-271). Gelişmekte olan ülkelerde sermaye kıtlığı vergi harcamalarının daha çok ekonomik amaçlı kullanılmalarına neden olmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise, kişi başına düşen gelirin yüksek olması, gelişmiş sermaye piyasalarının varlığı (yeterli sermaye ve bu sermayenin rasyonel yatırımlara dönüşmesini piyasa içerisinde sağlanması) vergi harcamalarının daha çok sosyal amaçlı kullanılmalarını sağlamaktadır (Balkaya Akça, 2000: 53).

Belirtilmiş olan amaçlar doğrultusunda vergi harcamalarının kullanımına bakıldığında, günümüzde özellikle gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere çoğu ülkede vergi harcamaları ağırlıklı olarak ekonomik amaçlı olarak uygulanmaktadır. Esasen, sosyal amaçlardan hareketle düzenlenen vergi harcamalarının arka planında bile ekonomik amaçlar gözetilmektedir. Örneğin, düşük gelirli için uygulanan sosyal amaçlı vergi indirimleri, bu gelir gruplarının tüketim oranını arttırarak talebi canlandırıp, ekonominin durgunluktan çıkarılmasını sağlayabilmektedir (Kişioğlu, 2018: 11). Bu durum ülkelerin sahip olduğu makroekonomik önceliklere bağlı olarak şekillenmektedir.

Sosyal ve ekonomik amaçların yanı sıra vergi harcamalarının gizli amacı ise siyasi partilerin oylarını maksimize etme arzudur (Wilkinson, 1986: 46). Yani vergi harcamalarının politik (siyasi) amacı da söz konusudur. Vergi harcamalarının uygulanmasında yasama organının yanı sıra yürütme organına da yetki verilmiştir. Yürütme organı bu yetkiyi kullanırken kendi siyasi tercih ve önceliklerini ön planda tutarak bir takım düzenlemeler yapabilmektedir. Böylelikle siyasi hedeflere ulaşmada vergi harcamaları birer araç olarak kullanılabilir. Vergi harcamalarının vergi kanunları içerisinde gizlenmeleri, bunların bütçede görünmez olmalarını sağlamaktadır. Bu nedenle bu harcamaların maliyetlerini hesaplamak ve hedeflenen amaçlara ulaşımını değerlendirmek güçleşmektedir (Bittker, 1969: 244). Vergi harcamalarının bütçede yer almaması çoğu zaman siyasilerin kamu harcamaları ve vergi harcamaları arasındaki seçiminin vergi harcamalarından yana olmasını sağlamaktadır. Nitekim doğrudan kamu harcamalarının bütçeleme süreci oldukça uzundur. Vergi düzenlemelerine bağlı şekillenen vergi harcamaları daha kolay uygulanıyor olmalarının yanı sıra, daha az tepkiye de neden olmaktadır (Balkaya Akça, 2000: 63). Bütçede yer almadıklarından gizli nitelikte olan bu harcamaların, vergilemenin içerisinde saklı kalmaları sayesinde siyasiler kamu parası harcıyormuş gibi görünmemektedir (James ve Nobes, 1992: 38). Ayrıca vergi harcamaları vergi kanunlarında yer aldıklarından, süresiz olarak uygulamada kalabilmektedir (Mikesell, 2012: 132). Yasal mevzuatın bir parçası haline geldikten sonra da, baskı ve çıkar grupların istekleri doğrultusunda kullanılmaktadır (Horpedahl ve Pizzola, 2012: 6-7). Bu nedenle hükümetin ve kamuoyunun denetiminden uzaklaşan vergi harcamaları gerçek ihtiyaçlardan ziyade çeşitli baskı ve çıkar gruplarına hizmet etmek için kullanılabilir. Bu tür vergi harcamaları etkinlik kaybına neden olmakta ve vergi harcamalarının işlevini azaltmaktadır (Bratić, 1986: 124). Böylelikle bu tür harcamaların politik kaygılarla uygulanması, bunlardan beklenen sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesine engel olabilmektedir (Wilkinson, 1986: 46).

Kimi durumlarda sosyal, kimi durumlarda ise ekonomik amaca hizmet eden vergi harcamalarının sayısının giderek artması, kapsamının genişlemesi ve politik çıkarlar doğrultusunda kullanılması, bunların doğru bir şekilde uygulanmalarını ve devlet tarafından denetimlerini zorlaştırmaktadır (Bratic, 1986: 113). Bu da vergi harcamalarıyla istenilen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tartışmalı bir konu haline getirmektedir (Özdemir vd., 2019: 383). Belirlenen bu hedeflerin gerçekleştirilmesinde önemli olan vergi harcamalarının etkin kullanımlarının sağlanmasıdır. Vergi harcamalarının etkin ve adil bir şekilde kullanılabilmesi için, bu harcamaların diğer kamu harcamalarında olduğu gibi bir takım inceleme ve kontrollere tabi tutulmaları ve bazı vergi harcamalarının varlıklarının sorgulanması gerekmektedir (Wilkinson, 1986: 26; Kraan, 2004: 134). Nitekim geleneksel analizler doğrultusunda vergi harcamalarının doğrudan kamu harcamalarına dönüştürülmesi ve uzman bir kurum tarafından yönetilmesi gerektiği de savunulmaktadır (Laity, 2006: 413).

3. TÜRKİYE’DE VERGİ HARCAMALARININ MEVCUT DURUMU

Kamu finansmanı noktasında en sağlıklı gelir kaynağı vergilerdir. Devlet kamu giderlerinin büyük bir çoğunluğunu vergiler aracılığıyla karşılamaktadır. Ancak devlet bir takım sosyal ve ekonomik amaçlardan kaynaklı olarak, vergi kaynaklarının bir kısmını vergi harcamalarına konu ederek vergi dışında bırakmaktadır. Mevcut vergi kaynaklarının ne kadarından vergi toplandığı, ne kadarının vergi dışında tutulduğu, vergi dışında kalan kaynağın vergilendirildiği takdirde ne kadar ek bir vergi tahsil edileceği makroekonomik politikalar doğrultusunda büyük önem arz etmektedir. Bu bakımdan devletin tahsilinden vazgeçtiği vergi gelirlerinin maliyetinin ne kadar olduğunun bilinmesi gerekmektedir (Vergi Harcamaları Raporu, 2007: 6).

Gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde yoğun bir şekilde kullanılan vergi harcamaları, Türkiye’de de makroekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde aktif olarak kullanılan bir politika aracıdır. Türk vergi sisteminde sosyal, ekonomik ve politik amaçlı olmak üzere çeşitli vergi harcamalarına yer verilmiştir. Bununla birlikte gelişmiş ülkelerde olduğu gibi vergi harcamalarının maliyeti hesaplanıp raporlanmamıştır. Nitekim Türkiye’de vergi harcamaları kavramı 2000’li yılların başında önem kazanmış, bu konuya ilişkin kayda değer gelişmeler bu yıllarda yaşanmıştır (McDonald, 2010: 63).

Türkiye’de vergi harcamaları ilk olarak VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında ele alınmış ve vergi harcamalarının miktarları ve kapsamlarının bilinmediği üzerinde durulmuştur. İlgili kalkınma planında kamu harcamalarının önemi vurgulandıktan sonra, 2001 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından “Vergi Harcamaları 2001 Yılı Raporu” yayınlamıştır. Ancak bu raporda vergi harcamalarının tutarlarına ilişkin bir bilgi verilmeden, bu harcamaların neler olduğu vergi türleri itibarıyla sıralanmıştır. Bununla birlikte bu raporda vergi harcamalarına ilişkin resmi bir tanım da yapılmamıştır. 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda malî saydamlık ilkesi² kapsamında vergi harcamalarının önemi vurgulanmıştır. İlgili Kanun’un 18’inci maddesinde ise, vergi harcamaları nedeniyle vazgeçilen gelirlerin Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’nun ekinde yer alacağı hüküm altına alınmıştır³. Bu gelişmeler doğrultusunda, Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından 2007 yılında çıkarılan vergi harcama raporunda, vergi türleri itibarıyla (Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Diğer Vergi Kanunları) vergi harcamalarının tahminine⁴ yer verilmiştir. 2016 yılında ve devamı yıllarda yayınlanan vergi harcamaları raporlarının ise kapsamı önceki raporlara kıyasla daha geniş tutulmuş ve bazı kalemlere ilişkin tahmini tutarlara yer verilmiştir. Günümüzde de halen yayınlanmaya devam eden bu raporlar ile vergi sistemleri

2 Malî saydamlık ilkesi, merkezi yönetim bütçe tasarısına vergi harcamaları cetvelinin eklenmesinin en temel gereğesidir. Türk bütçe hukukunda da kabul gören bu ilke 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 7’inci maddesinde “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu ilke kapsamında hazırlanan merkezi yönetim bütçesinin ekinde yer alan vergi harcamaları cetvelinde vergi yasalarında, diğer yasalarda veya yasa hükmünde olan uluslararası anlaşmalarda yer alan muafiyet, istisna, indirim ve diğer vergi harcamasına ilişkin uygulamalara yer verilmesi gerekmektedir (Batirel, 2013: 14-15).

3 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 18’inci maddesinin c bendinde “Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli” ifadesiyle vergi harcamalarının merkezi yönetim bütçe kanununa ekleneceği hükmüne yer verilmiştir.

4 Vergi harcamaları gerçek yani fiili bir harcama olmadıklarından harcanan tutarlar tahmini olarak belirlenmektedir. Yani vergi mükelleflerinin belirli koşullar altında nasıl davranacaklarına ilişkin varsayım ve tahminlere dayanmaktadır (OECD, 2010: 12).

içerisinde yer alan vergi harcamalarına ve bunların tutarlarına yer verilmektedir. Dolayısıyla vergi harcamaları ve bunlara yönelik tutarlar düzenli olarak kamuoyu ile paylaşılmaktadır⁵.

Türkiye’de vergi harcamalarının çoğunluğu vergi kanunları içerisinde yer almaktadır. Her vergi özelinde oluşturulan vergi kanununda ilgili vergiye ilişkin belirlenen vergi harcamaları muafiyet, istisna ve indirimler kapsamında belirlenmektedir. Çalışmada vergi harcamaları Türk vergi sistemi açısından etki derecesi ve vergi gelirleri içerisinde payı yüksek olan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi bazında ele alınarak incelenmiştir. Tablo 2’de vergi türleri itibariyle vergi harcamalarının tahmini tutarlarına yer verilmiştir.

Tablo 2: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Tahmini Tutarları (2010-2019) (Bin TL)

Kanun	2010	2011	2012	2013	2014
Gelir Vergisi Kanunu	9.158.729	10.818.484	11.953.763	14.017.492	16.314.790
Kurumlar Vergisi Kanunu	2.850.640	3.968.104	4.203.918	4.776.549	4.313.189
Katma Değer Vergisi Kanunu	803.037	947.943	1.048.093	1.242.492	1.246.856
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	244.943	289.057	319.596	375.730	410.059
Diğer Kanunlar	1.306.317	1.542.129	1.705.055	2.004.585	1.603.518
Toplam	14.363.666	17.565.718	19.230.426	22.416.849	23.888.412
Kanun	2015	2016	2017	2018	2019
Gelir Vergisi Kanunu	18.097.241	20.493.744	37.714.097	54.249.757	68.267.365
Kurumlar Vergisi Kanunu	4.130.959	4.448.175	15.110.237	17.654.341	28.030.971
Katma Değer Vergisi Kanunu	1.805.453	2.280.480	23.493.419	32.820.812	49.796.735
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	462.714	525.113	14.711.310	18.862.691	24.903.208
Diğer Kanunlar	1.616.246	2.215.125	11.186.926	8.554.281	7.697.634
Toplam	26.112.614	29.962.637	102.215.991	132.141.881	178.695.913

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, Vergi Harcamaları Listesi, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri>, (17.12.2019).

Tablo 2’ye göre yıllar itibariyle vergi harcamalarının tahmini tutarlarına bakıldığında, toplam vergi harcamalarının sürekli bir artış eğilimi içerisinde olduğu gözlenmektedir. 2010 yılında vergi harcamalarının tahmini tutarı 14 milyar TL iken 2019 yılında bu tutar 178 milyar TL’ye çıkmıştır. Özellikle son üç yıl içerisinde vergi harcamalarının tahmini tutarlarında önemli bir artış söz konusudur. Vergi türleri itibariyle vergi harcamalarına bakıldığında, en fazla vergi harcamasına konu olan vergi türü gelir vergisidir. Günümüzde gelir vergisine ilişkin vergi harcama tutarı 68 milyar TL’dir. Gelir vergisinden sonra en fazla paya sahip vergi türü 2017 yılına kadar kurumlar vergisi iken, bu yıldan sonra katma değer vergisi olmuştur. Dolayısıyla katma değer vergisi, gelir vergisinden sonra günümüzde en fazla vergi harcamasına konu olan vergi türüdür. Tablo 2’de dikkat çeken bir diğer husus, son üç yıl içerisinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine ilişkin vergi harcama tutarlarının önceki yılların oldukça üstünde seyretmesidir. 2016 yılında 2 milyar TL olan katma değer vergisine yönelik öngörülen vergi harcama tutarı, 2019 yılında 49 milyar TL olarak belirlenmiştir. Aynı şekilde özel tüketim vergisine ilişkin belirlenen vergi harcama tutarı 2016 yılında 14 milyar TL iken, 2019 yılında 24 milyar TL olarak öngörülmüştür. Bunun temel nedeni, bu yıllar içerisinde belirli sektörlere yönelik uygulanan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine yönelik olarak gerçekleştirilen oran indirimleridir. Benzer şekilde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine yönelik olarak 2016 ve

⁵ Vergi harcamalarının etkinliğinin tespit edilebilmesi ve alternatif harcama yöntemleriyle kıyaslanabilmesi için bu harcamaların hesaplanan tahmini değerlerinin düzenli bir şekilde raporlanması ve bu raporların da kamuoyunun bilgisine sunulması gerekmektedir (Özdemir vd., 2019: 386).

2017 yıllarında yapılan düzenlemelerle yeni vergi harcama kalemlerinin oluşturulmasının⁶, bu vergilere yönelik vergi harcamalarının tahmini tutarlarında artışa yol açtığı düşünülmektedir.

Tablo 3: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcaması Tahmini Tutarlarının Toplam Vergi Harcamaları İçindeki Payları (2010-2019) (%)

Vergi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Gelir Vergisi	63,76	61,59	62,16	62,53	68,30	69,30	68,40	36,90	41,05	38,20
Kurumlar Vergisi	19,85	22,59	21,86	21,31	18,05	15,82	14,85	14,78	13,36	15,69
Katma Değer Vergisi (Dahilde Alınan KDV+ İthalde Alınan KDV)	5,59	5,40	5,45	5,54	5,22	6,92	7,61	22,98	24,84	27,87
Özel Tüketim Vergisi	1,71	1,64	1,66	1,68	1,72	1,77	1,75	14,39	14,28	13,94
Diğer Vergiler	9,09	8,78	8,87	8,94	6,71	6,19	7,39	10,95	6,47	4,30

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, Vergi Harcamaları Listesi, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri>, (17.12.2019).

Tablo 3'te vergi türleri itibariyle vergi harcama tutarlarının, toplam vergi harcamaları içerisindeki paylarına yer verilmiştir. Toplam vergi harcamaları içerisinde en fazla paya sahip olan vergi türü gelir vergisidir. 2016 yılına kadar vergi harcamaları içerisinde yaklaşık %60-%70 arasında bir paya sahip olan gelir vergisinin payı 2017 yılından sonra %30-%35 arasındaki bir orana gerilemiştir. Kurumlar vergisine yönelik öngörülen vergi harcama tutarların toplam vergi harcamaları içerisindeki payı ise azalma eğilimi içerisine girerek 2010'da %19 iken, günümüzde %15'e gerilemiştir. Gelir ve kurumlar vergisine yönelik belirlenen vergi harcama tutarların günümüzdeki toplam vergi harcamaları içerisindeki payının azalmasındaki en önemli etken, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine ilişkin vergi harcamalarında öngörülen yüksek artışlardır. 2010-2016 yılları arasında katma değer vergisinin toplam vergi harcamaları içerisindeki payı %5-%7 arasında seyrederken, 2017'de bu oran %20'lerin üzerine çıkmıştır. Diğer taraftan özel tüketim vergisinin toplam vergi harcamaları içerisindeki payı 2016 yılına kadar %1-%2 arasında iken, 2017 ve devamı yıllarda bu oran %14'e yükselmiştir.

Tablo 4: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcaması Tahmini Tutarlarının Kendi Toplam Vergi Hasılatları İçindeki Payları (2010-2019) (%)

Vergi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Gelir Vergisi	22,67	22,17	21,16	21,98	22,08	21,10	21,21	33,55	39,03	46,40
Kurumlar Vergisi	13,62	14,70	14,49	16,48	13,35	12,37	10,35	28,56	22,44	36,09
Katma Değer Vergisi (Dahilde Alınan KDV+ İthalde Alınan KDV)	1,28	1,21	1,28	1,23	1,22	1,49	1,75	15,14	18,39	30,82
Özel Tüketim Vergisi	0,43	0,45	0,45	0,44	0,45	0,44	0,44	10,64	14,09	18,72
Toplam	7,21	7,33	7,34	7,32	7,43	7,08	7,11	19,84	23,32	32,92

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Aylık Bütçe Gerçekleşme Raporları, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>, (20.12.2019); T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kasım 2019 Bütçe Gerçekleşmeleri, <https://www.hmb.gov.tr/kas%C4%B1m-2019-butce-gerceklesmeleri>, (20.12.2019); T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, Vergi Harcamaları Listesi, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri>, (17.12.2019).

* 2019 rakamları Kasım ayı dahil olmak üzere 11 aylık rakamları içermektedir.

Tablo 4'te vergi türleri itibariyle vergi harcaması tutarlarının, toplam hasılatları içerisindeki paylarına yer verilmiştir. Buna göre Tablo 4 incelendiğinde gelir vergisi harcamasının gelir vergisi tahsilatına oranı 2017 yılına kadar %21-%22'lerde iken 2017 sonrasında bu pay artmıştır. 2019 yılına bakıldığında gelir vergisine yönelik

6 Bu harcama kalemleri Gelir Vergisi için; Md. 23/16 Kreş Yardımı Ücret İstisnası, Md. 33 Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim, Mükerrer Md. 20 Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası ve Mükerrer Md. 121 Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimidir. Kurumlar Vergisi için ise; Md. 5/1-J Her Türlü Taşınır ve Taşınmaz Malların Kurumlar Tarafından Finansal Kiralama Şirketleri, Katılım Bankaları ile Kalkınma ve Yatırım Bankalarına Satışından Doğan Kazançlarda İstisna, Md. 5/1-k Her türlü varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışında istisna ve geçici Md. 9 İmalat Sanayiinde Yapılan Yatırımlara Kurumlar Vergisi Desteğidir.

öngörülen vergi harcamalarının toplam gelir vergisi tahsilatı içerisindeki payı %46'dır. Bu oldukça ciddi bir orandır. Zira bu durum vergi harcamalarına bağlı olarak gelir vergisi tahsilatının yarısına yakın bir kısmının tahsil imkânından vazgeçilmesi anlamına gelmektedir. Kurumlar vergisine ilişkin öngörülen vergi harcama tutarının, toplam kurumlar vergisi tahsilatı içerisindeki payı 2017 yılına kadar %10-%17 arasında iken, günümüzde bu oran %20'lerin üzerine çıkarak 2019 yılında %36'ya ulaşmıştır. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine bakıldığında ise, son üç yılda yüksek vergi harcamalarından kaynaklı olarak bu oranlarda oldukça ciddi bir artış gözlenmektedir. Katma değer vergisine ilişkin vergi harcamalarının verginin tahsilatı içerisindeki payı %1-%2 arasında iken, bu pay 2017 yılında %15, 2018 yılında %18, 2019 yılında ise %31'e ulaşmıştır. Özel tüketim vergisinde ise 2017 yılına kadar %0,4'lerde seyreden bu oran 2017 yılında %11, 2018 yılında %14, 2019 yılında ise %19'a yükselmiştir.

Tablo 5: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcaması Tahmini Tutarlarının Kamu Harcamaları İçindeki Payları (2010-2019) (%)

Vergi	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019*
Gelir Vergisi	3,12	3,45	3,32	3,47	3,64	3,58	3,51	5,56	6,53	7,62
Kurumlar Vergisi	0,97	1,27	1,17	1,18	0,96	0,82	0,76	2,23	2,13	3,13
Katma Değer Vergisi (Dahilde Alınan KDV+ İthalde Alınan KDV)	0,27	0,30	0,29	0,31	0,28	0,36	0,39	3,47	3,95	5,56
Özel Tüketim Vergisi	0,08	0,09	0,09	0,09	0,09	0,09	0,09	2,17	2,27	2,78
Diğer Vergiler	0,44	0,49	0,47	0,50	0,36	0,32	0,38	1,65	1,03	0,86
Toplam Vergi Harcamaları	4,89	5,61	5,33	5,55	5,33	5,16	5,13	15,08	15,91	19,96

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Aylık Bütçe Gerçekleşme Raporları, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-gerceklesme-raporlari>, (20.12.2019); T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kasım 2019 Bütçe Gerçekleşmeleri, <https://www.hmb.gov.tr/kas%C4%B1m-2019-butce-gerceklesmeleri>, (20.12.2019); T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri, Vergi Harcamaları Listesi, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri>, (17.12.2019).

* 2019 rakamları Kasım ayı dahil olmak üzere 11 aylık rakamları içermektedir.

Tablo 5'te vergi türleri itibariyle vergi harcaması tutarlarının, toplam kamu harcamaları içerisindeki payına yer verilmektedir. Toplam vergi harcamalarının kamu harcamaları içerisindeki payları yıllar itibariyle artmaktadır. 2010 yılında vergi harcamaların kamu harcamaları içindeki payı yaklaşık %5 iken, 2019 yılında bu oran %20'ye yükselmiştir. Özellikle 2017, 2018 ve 2019 yıllarında toplam vergi harcamalarının kamu harcamaları içerisindeki payında artış gözlenmektedir. Dolayısıyla günümüzde vergi harcamalarının toplam kamu harcamaları içerisinde payı önceki dönemlere nazaran önemli ölçüde artmış bulunmaktadır. Vergi türleri itibariyle bakıldığında kamu harcamaları içinde en büyük pay 2019 yılı itibariyle %8'lik bir oranla gelir vergisine yönelik vergi harcamalarına aittir. Devamında ise en önemli paylar, %6'lık bir oranla katma değer vergisi, kurumlar vergisi ve özel tüketim vergisine aittir.

4. TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARININ VERGİLEMEDE ADALETE ETKİSİ

Devlet sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarla kamu gelirlerinin toplanmasında adalet ve etkinliği sağlamak için özel önlemler almaktadır. Zira iyi bir vergi sisteminin temel unsurları etkinlik ve adalettir. İdeal bir vergi sisteminin olmazsa olmazı olan vergilemede adalet ödeme gücüyle ilişkilendirilmiş⁷ olup, ekonomik açıdan aynı durumda olanların aynı farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirilmesini esas almaktadır (Şen ve Sağbaşı, 2016: 229-230). Vergilemede ödeme gücünün esas alınması ve adaletin sağlanması hemen hemen her ülkenin yasal mevzuatlarında hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinin 1'inci bendinde "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" ve 2'inci bendinde "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*" ifadelerine yer verilmekte ve adil bir vergileme yapılması gerektiğine hükmedilmektedir. Vergi sisteminin birer parçası olan vergi harcamaları da kamu gelirlerinin toplanmasında yatay ve dikey eşitlik sağlanmak noktasında etkin birer araç olarak kullanılmaktadır (Dio, 2016: 4-5). Özellikle muafiyet, istisna, indirim gibi bazı vergi harcamaları, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve artan oranlı tarifelere yardımcı olarak ödeme gücüne ulaşmada kullanılabilen

⁷ Kamu harcamalarının finansmanı noktasında vergi veya diğer kamu gelirlerinin adil kabul edilebilmesi için, her şeyden önce kişilerin ekonomik ve sosyal durumlarındaki farklılıkları dikkate alması gerekmektedir (Turhan, 1993: 215).

uygulamalardır. Bu tür vergi harcamaları kullanılarak vergi ödeme gücü olmayan bazı grupların vergi ödememesi veya daha az vergi ödemesi sağlanabilmektedir (Şen ve Sağbaşı, 2016: 252). Ancak vergi harcamaları vergilemede adaleti sağlama noktasında eleştirilmektedir. Bu eleştiriler en çok günümüzde vergi harcamalarının özellikle politik ve ekonomik amaçlı kullanıldıkları, oldukça geniş kapsamlı tutuldukları (Şen ve Sağbaşı, 2016: 229-230), vergilendirilebilir gelirin eksik tanımlanmasına yol açtıkları (Musgrave ve Musgrave, 1989: 367), mükellefler arasında vergi yüklerinin dağılımını değiştirdikleri gibi nedenlere bağlı olarak yatay ve dikey eşitliğin bozulmasına yol açtıkları noktalarında yoğunlaşmaktadır (Bratić, 1986: 124). Ancak tüm bu eleştirilere rağmen vergi harcamaları sosyal amaçlı kullanıldıkları takdirde vergilemede adaletle hizmet etmektedir. Bu nedenle çalışmada Türk vergi sisteminde yer alan vergi harcamalarının, hangi amaçla kullanıldıkları vergilemede adaleti sağlamaları hususunda temel kriter olarak ele alınmaktadır.

Ödeme gücüne ulaşmada en etkin vergi türü gelir vergisidir. Dolayısıyla gelir vergisine yönelik uygulanan vergi harcamaları diğer vergi harcamalarına nazaran daha çok sosyal amacın ön planda tutulmasını sağlamaktadır. Vergi harcamalarına ilişkin malî göstergelere bakıldığında, en fazla vergi harcamasının gelir vergisine yönelik olduğu gözlenmektedir. Bu sonuç vergi harcamalarının daha çok sosyal amaca, yani vergilemede adaletle yönelik kullanıldığı noktasında olumlu yorumlanabilmektedir. Ancak gelir vergisinde yer alan vergi harcamalarının vergilemede adaleti ne ölçüde sağladığı tartışmalıdır.

Tablo 6'da 2017 yılı gerçekleşme rakamları⁸ dikkate alınarak Gelir Vergisine yönelik en yüksek tutarlı ilk üç vergi harcamasının toplam gelir vergisi harcamaları içindeki payları yer almaktadır.

Tablo 6: Gelir Vergisine İlişkin En Yüksek Üç Vergi Harcaması Gerçekleşme Tutarlarının Toplam Gelir Vergisi Harcamaları İçindeki Payları (2017) (%)

Vergi Harcaması	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam GV Harcaması İçindeki Payı (%)
Asgari Geçim İndirimi (Md. 32)	27.919.796	56,65
Bazı Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Geçici 67. Madde Kapsamında Vergilendirilmesi	3.740.000	7,59
Kâr Payı İstisnası (Md. 22/3)	3.606.000	7,32

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporu 2018, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2018.pdf (20.11.2019).

Not: 2017 yılında gerçekleşen toplam GV Harcama Tutarı 49.284.396.000 TL'dir.

Gelir vergisinde yer alan vergi harcamaları incelendiğinde en fazla paya asgari geçim indiriminin sahip olduğu görülmektedir. Asgari geçim indirimi vergi ödeme gücüne ulaşmada önemli bir yer tutmakta ve vergilemede adaletin sağlanmasında etkili bir mekanizma olmaktadır (Gölçek vd., 2018: 42). En az geçim indirimine benzer bir uygulama olan asgari geçim indiriminden sadece gerçek usulde vergilendirilen ücretliler yararlanmaktadır. Asgari geçim indirimini en az geçim indiriminden ayıran en temel unsur, sadece emek geliri elde edenlere uygulanmasıdır. En az geçim indiriminde ise sadece emek değil, herhangi bir gelir unsurundan gelir elde eden tüm mükellefler faydalanmaktadır (Kaplan, 2012: 382). En az geçim indirimi vergilemede adaletin sağlanması noktasında kullanılan bir mekanizmadır. En az geçim indiriminin bir yansıması olan asgari geçim indirimi⁹ de her ne kadar bu amaca hizmet etse de, kapsamının dar tutulması nedeniyle vergilemede adaletle katkı noktasında eleştirilmektedir. Diğer taraftan asgari geçim indirimi olarak gerçekleşen vergi harcaması tutar olarak yüksek olmasına rağmen, Türkiye'de gelir vergisi mükelleflerinin büyük bir çoğunluğunu ücret elde edenler oluşturduğu için, kişi başına düşen asgari geçim indirimi tutarı sembolik kalmaktadır. Bunun yanı sıra, gelir vergisinde yer alan ve asgari geçim indiriminden sonra önemli bir paya sahip olan vergi harcamalarının, genellikle iratlara yönelik olduğu gözlenmektedir. Emek geliri elde edenlerden ziyade sermaye geliri elde eden kesime yoğun olarak uygulanan vergisel ayrıcalıklar, gelir vergisinin adaleti sağlama noktasında yetersiz kalmasına neden olmaktadır.

⁸ 2017 yılı rakamlarının kullanılmasının nedeni, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından en son 2018 yılı Vergi Harcama Raporu yayınlanmış olmasıdır.

⁹ Asgari geçim indiriminin sadece ücret elde edenlere kapsamı, bu mekanizmanın en az geçim indiriminden ziyade vergide ödeme gücüne ulaşma araçlarından bir diğeri olan ayırma ilkesine yönelik bir uygulama olduğu ileri sürülmektedir (Akdoğan, 2011: 236).

Dolayısıyla gelir vergisine yönelik vergi harcamalarının sosyal amaçtan ziyade ekonomik amaca hizmet eder nitelikte olduğu görülmektedir.

Türkiye’de gelir vergisinden sonra geliri vergilendiren diğer vergi kurumlar vergisidir. Çeşitli amaçlarla 1950 yılında uygulamaya konulan kurumlar vergisinin varlık nedenlerinden bir kısmı da sosyal adalet düşüncesine dayanmaktadır. Zira kurumlar vergisinin varlığı, vergilemede gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı olarak vergilendirilmesi düşüncesini esas alan ayırma ilkesinin hayata geçirilmesi olarak değerlendirilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2013: 228-229). Toplam vergi harcamaları içerisinde kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları, özellikle 2017 yılına kadar gelir vergisinden sonra en önemli paya sahip olmuştur.

Gelir ve kurumlar vergisine yönelik vergi harcama tutarları karşılaştırıldığında sermayeyi esas alan kurumlar vergisine yönelik vergi harcamaları, geliri esas alan gelir vergisine kıyasla daha düşüktür. Ancak gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayılarına bakıldığında, kurumlar vergisi mükellef sayısının gelir vergisi mükellef sayısının yarısı olduğu görülmektedir¹⁰. Bu bakımdan her iki vergi için mükellef başına düşen vergi harcama tutarının neredeyse eşit olduğu görülmektedir. Bu durum da sermaye kazancı elde edenlere yoğun bir şekilde vergisel ayrıcalıklar tanınması nedeniyle, adalet açısından olumsuz bir sonuç doğurmaktadır. Yani mükellef sayıları da hesaba katıldığında kurumlar vergisi mükelleflerine yoğun bir şekilde vergi harcaması yapıldığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 7’de 2017 yılı gerçekleşme rakamları¹¹ dikkate alınarak Kurumlar Vergisine yönelik en yüksek tutarlı ilk üç vergi harcamasının toplam kurumlar vergisi harcamaları içindeki payları yer almaktadır.

Tablo 7: Kurumlar Vergisine İlişkin En Yüksek Üç Vergi Harcaması Gerçekleşme Tutarlarının Toplam Kurumlar Vergisi Harcamaları İçindeki Payları (2017) (%)

Vergi Harcaması	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam KV Harcaması İçindeki Payı (%)
İndirimli Kurumlar Vergisi Desteği (Md. 32/A)	5.288.500	27,03
Portföy İşletmeciliği Kazancı (Md. 5/1-d)	3.557.350	18,18
Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı (Md. 5/1-e)	2.739.331	14,00

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporu 2018, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2018.pdf (20.11.2019).

Not: 2017 yılında gerçekleşen toplam KV Harcama Tutarı 19.567.144.000 TL’dir.

Kurumlar vergisine yönelik yapılan vergi harcamalarının içeriğine bakıldığında, özellikle yüksek bir paya sahip olan indirimli kurumlar vergisi desteği, portföy işletmeciliği kazancı ve taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı gibi vergi harcamalarında ekonomik amacın göz önünde bulundurulduğu anlaşılmaktadır. Kurumlar vergisine yönelik yapılan bu harcamalarda en önemli payı, indirimli kurumlar vergisi desteği almaktadır. Bu vergi harcamasıyla amaçlanan tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü arttırmaya yönelik büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşvik edilmesi, yabancı yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesidir (Vergi Harcamaları Raporu, 2018: 151-152). Kurumlar vergisine yönelik vergi harcamalarının içeriğinin sosyal amaçtan çok ekonomik amacı öncüleymesinin, gelirin vergilendirilmesinde adaletten uzaklaşmasına yol açtığı düşünülmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisine yönelik vergi harcamaları öne çıkmaktadır. Bu vergilere yönelik vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içerisindeki payları, 2017 yılına kadar oldukça düşük seyretmektedir. 2017 ve devamında ise bu vergi türlerine ilişkin vergi harcamalarının büyük miktarlara ulaştığı gözlenmektedir. Bunun en önemli nedeni yukarıda da değinildiği üzere, belirli sektörlerde uygulanan (beyaz eşya, mobilya ve otomotiv sektörleri) oran indirimleridir. Bu indirimlerin

¹⁰ 2019 Aralık itibarıyla gelir vergisi faal mükellef sayısı 1.964.548 iken, kurumlar vergisi faal mükellef sayısı 848.904’dür (Gelir İdaresi Daire Başkanlığı, www.gib.gov.tr, 17.01.2019).

¹¹ 2017 yılı rakamlarının kullanılmasının nedeni, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından en son 2018 yılı Vergi Harcama Raporu yayınlanmış olmasıdır.

temel amacı, küresel kaynaklı durgunlukların sektörler üzerindeki olumsuz etkisini giderebilmektir. Dolayısıyla bu vergilere ilişkin yapılan harcamalar, ekonomik amaç gözetilerek yapılmış bulunmaktadır.

Tablo 8’de 2017 yılı gerçekleşme rakamları¹² dikkate alınarak Katma Değer Vergisine yönelik en yüksek tutarlı ilk üç vergi harcamasının toplam katma değer vergisi harcamaları içindeki payları yer almaktadır.

Tablo 8: Katma Değer Vergisine İlişkin En Yüksek Üç Vergi Harcaması Gerçekleşme Tutarlarının Toplam Katma Değer Vergisi Harcamaları İçindeki Payları (2017) (%)

Vergi Harcaması	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam KDV Harcaması İçindeki Payı (%)
Tarım ve Hayvancılık Sektörünün Geliştirilmesi ve Desteklenmesi (Md. 13/ı)	5.882.129	16,90
Külçe Altın Külçe Gümüş Teslimleri ve Sermaye Piyasası Araçları ile Hurda ve Atıkların Teslimleri (Md. 17/4-g)	5.874.364	16,88
İktisadi İşletmelere Dâhil Olmayan Taşınmazların Kiralanması (Md. 17/4-d)	3.677.248	10,56

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporu 2018, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2018.pdf (20.11.2019).

Not: 2017 yılında gerçekleşen toplam KDV Harcama Tutarı 34.805.969.000 TL’dir.

Katma Değer Vergisine yönelik vergi harcamalarına bakıldığında en yüksek paya sahip harcamaların ekonomik amaçlı olduğu görülmektedir. Benzer durum Tablo 9’da da görüleceği üzere Özel Tüketim Vergisi için de söz konusudur.

Tablo 9: Özel Tüketim Vergisine İlişkin En Yüksek Üç Vergi Harcaması Gerçekleşme Tutarlarının Toplam Özel Tüketim Vergisi Harcamaları İçindeki Payları (2017) (%)

Vergi Harcaması	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam ÖTV Harcaması İçindeki Payı (%)
Nafta, Petrol Koku ve Petrol Bitümeni Gibi Ürünlerle İlişkin ÖTV İstisnası (Md. 12)	9.012.925	51,15
Havayolu Taşımacılığında Kullanılan Yakıtların ÖTV Tutarlarına İlişkin İstisna (Md. 12)	3.527.938	20,02
Engellilere Yönelik Araç Alım İstisnası (Md. 7/2)	2.412.352	13,69

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporu 2018, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2018.pdf (20.11.2019).

Not: 2017 yılında gerçekleşen toplam ÖTV Harcama Tutarı 17.619.102.000 TL’dir.

Özel Tüketim Vergisine yönelik yapılan vergi harcamalarına bakıldığında, engellilere yönelik araç alım istisnası dışında, vergi harcamaları içinde büyük paya sahip olanların, ekonomik amaçlı olduğu görülmektedir. Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisine yönelik tanınan vergi ayrıcalıkları vergilemede adaleti öncülememektedir. Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinde gelir üzerinden alınan vergilere göre malî amacın ön plana çıktığı açıktır. Bu nedenle dolaylı nitelikteki bu vergiler, vergilemede adaleti sağlamada etkin birer araç olarak kullanılmamaktadır.

Türkiye’de yapılan vergi harcamaları vergilemede adalet amacı çerçevesinde değerlendirildiğinde, bu amacı gerçekleştirilmede yetersiz kaldıkları düşünülmektedir. Bunun temel nedeni vergi harcamalarında sosyal amaçtan ziyade ekonomik amacın ön planda tutulmasıdır. Yukarıda ayrıntılı olarak ele alındığı üzere vergi türleri açısından en çok paya sahip vergi harcamalarının ekonomik amaca yönelik olduğu görülmüştür. Ekonomik amacın ön planda tutulması Türkiye’nin gelişmekte olan bir ülke olarak, ekonomik büyüme ve kalkınmaya öncelik vermesinden kaynaklanabilmektedir. Öte yandan adalet noktasında Türk vergi sisteminin en çok, dolaysız vergilerin payının dolaylı vergilere oranla düşük olması açısından eleştirildiği bilinmektedir. Bu noktada Türkiye’de vergi harcamalarının çoğunlukla gelir üzerinden alınan vergilerde yoğunlaşması, dolaysız vergilerin

¹² 2017 yılı rakamlarının kullanılmasının nedeni, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından en son 2018 yılı Vergi Harcama Raporu yayınlanmış olmasıdır.

toplam vergi gelirleri içerisindeki payının daha da azalmasına yol açmakta ve bu harcamaların içerikleri de göz önünde bulundurulduğunda, vergilemede adaletten uzaklaşılmasına yol açabilmektedir.

5. SONUÇ

Vergi harcamaları siyasi amaçlarının dışında başlıca sosyal ve ekonomik amaçlarla uygulanmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde bu harcamalar, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması noktasında ağırlıklı olarak ekonomik amaca yönelik kullanılabilir. Bu bakımdan Türkiye’de yapılan vergi harcamalarının da ekonomik amaca hizmet etmesi bir noktaya kadar doğal karşılanmalıdır. Ancak Türkiye gibi vergi sistemleri adalet açısından eleştirilen ülkelerde bu harcamaların vergilemede adaletle zarar vermemesi, hatta bu amaca hizmet etmesi de beklenmektedir. Bu bakımdan gelir üzerinden alınan dolaysız vergilere yönelik vergi harcamalarında, sosyal amacın gözetilmesi büyük önem taşımaktadır. Zira dolaysız vergilere yönelik yapılan her vergi harcamasının, bu vergilerin tahsilatlarında azalmaya yol açarak, dolaylı ve dolaysız vergi paylarında dolaysız vergiler aleyhine bir azalmaya yol açacağı unutulmamalıdır. Buna ek olarak yapılan vergi harcamalarının sosyal amaçtan çok ekonomik amaca yönelik olması, vergilemede adaletin olumsuz etkilenmesine neden olabilecektir.

Türkiye’de yapılan vergi harcamalarının vergilemede adalet açısından değerlendirilmesini amaçlayan çalışmada doküman analizi yönteminden faydalanılmış olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan raporlara ilişkin veriler çerçevesinde vergi harcamalarının adaletle etkisi tartışılmaktadır. Bu çerçevede öne çıkan ilk sonuç bu harcamaların yoğun olarak ekonomik amaca yönelik yapıldıklarıdır. Bu durum, dolaysız vergiler olan gelir ve kurumlar vergisi için de geçerlidir. Gelir vergisine yönelik vergi harcamalarında asgari geçim indiriminden sonra en büyük paya sahip harcamalar iratlara yönelik ekonomik amaçlı harcamalardır. Kurumlar vergisinde de vergi harcamalarında en büyük payı indirimli kurumlar vergisi desteği almaktadır. Yine bu vergiye yönelik yapılan vergi harcamalarında ekonomik amaç ön plana çıkmaktadır.

Dolaylı vergiler olan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinde de benzer durum söz konusu olup, ekonomik amaçlı harcamaların, toplam harcamalar içinde büyük paya sahip oldukları anlaşılmaktadır. Katma Değer Vergisine ilişkin en yüksek paya sahip vergi harcamalarının tamamının ekonomik amaç taşıdığı görülmektedir. Özel Tüketim Vergisinde ise petrol ürünleri ve akaryakıtlara ilişkin ekonomik amaçlı istisnalar büyük paya sahipken, sosyal amaçlı bir istisna olan engellilere yönelik araç alım istisnasının payının görece düşük kaldığı izlenmektedir.

Türk Vergi Sisteminde en yüksek hasılatı sahip dört vergi için yapılan vergi harcamalarının, vergi tahsilatları içindeki payları incelendiğinde önemli oranlarda verginin tahsilinden vazgeçildiği görülmektedir. Zira gelir vergisinde vazgeçilen kısım % 46’larda iken, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde % 30-35 oranlarındadır. Özel tüketim vergisinde de bu oran % 20’lere yaklaşmıştır. Bu nedenle önemli miktarlarda yapılan vergi harcamaları ile hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının titizlikle takip edilmesi önem taşımaktadır. Bu çerçevede özellikle gelir dağılımında adalet ve yoksulluk gibi sorunlarla mücadeleyle yönelik düzenlemeler yapılması büyük önem taşımaktadır. Bu noktada yapılması gereken temel şey, özellikle vergilemede adaleti sağlamada en etkin vergi olan gelir vergisine yönelik vergi harcamalarında, sosyal amacın ön planda tutulmasıdır. Bu bağlamda gelir vergisine yönelik vergi harcamalarında büyük yer tutan iratlara yönelik ekonomik amaçlı vergi harcamalarının payının azaltılmasının önemli olduğu düşünülmektedir. Yine bu vergiye yönelik sosyal amaçlı vergi harcamalarının işlevselliğinin sağlanması da faydalı olacaktır. Bu amaçla asgari geçim indiriminin kapsam ve tutarlarında düzenlemeler yapılarak, gelir vergisine yönelik vergi harcamaları içerisinde önemli yer tutan bu vergi harcamasının, amacına hizmet eder hale getirilmesinin önem taşıdığı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

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

Anderson, B. (2008). “Tax Expenditures in OECD Countries”, <http://www.oecd.org/governance/budgeting/39944419.pdf>, (08.12.2019).

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

- Batirel, Ö. F. (2013). "Vergi Harcamaları, Malî Saydamlık İlkesi ve Anayasaya Uygunluk", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 12/24, 13-20.
- Bittker, B. I. (1969). "Accounting for Federal "Tax Subsidies" in The National Budget", *National Tax Journal*, 22/2, 244-261.
- Bratić, V. (1986). "Tax Expenditure: A Theoretical Review", *Financial Theory and Practice*, 30/2, 113-127.
- Burton, M. ve Sadiq, K. (2013). *Tax Expenditure Management A Critical Assessment*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, Cambridge.
- Dharmapala, D. (1998). "Tax Expenditures Versus Direct Subsidies: A Review of The Issues", *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 91, 211-217.
- Dio, A. (2016). "Tax Expenditure Reporting as a Tool for Budget Transparency: Bangladesh Context", *Australian National University (ANU) - Crawford School of Public Policy*, 1-17.
- Ferhatoğlu, E. (2005). "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/2, 77-93.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, (22.01.2020).
- Giray, F. (2002). "Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21/1, 27-52.
- Gölçek, A. G., Selçuk, I. Ş. ve Köktaş, A. M. (2018). "Türkiye ve Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Asgari Yaşam Düzeyi: Gelir Vergisi Tarifeleri Özelinde Bir İnceleme", *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11/2, 40-50.
- Horpedahl, J. ve Pizzola, B. M. (2012). "A Trillion Little Subsidies: The Economic Impact of Tax Expenditures in The Federal Income Tax Code", *Mercatus Center at George Mason University*, https://www.mercatus.org/system/files/TaxExpenditures_Horpedahl_v1-0.pdf, (05.12.2019).
- Howard, C. (1997). *The Hidden Welfare State Tax Expenditures and Social Policy in The United States*, Princeton University Press, New Jersey.
- James, S. ve Nobes, C. (1992). *The Economics of Taxation*, Prentice Hall International (UK) Ltd, Withshire, 1992.
- Kaplan, R. (2012). "En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler", *Maliye Dergisi*, 163, 367-388.
- Kayalidere, G. ve Mastar Özcan, P. (2012). "Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17/1, 341-366.
- Kişioğlu, Ö. F. (2018) *Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2016 Yıllarının Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Kraan, D. J. (2004). "Off-budget and Tax Expenditures", *OECD Journal of Budgeting*, 4/1, 121-142.
- Laity, E. T. (2006). "The Corporation as Administrative Agency: Tax Expenditures and Institutional Design", https://works.bepress.com/eric_laity/4/, (03.12.2019).
- Mcdonald, H. (2010). *Türk Vergi Sistemi'ndeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- McMahon, M. J. (2011). "Taxing Tax Expenditures?", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1710267, (06.12.2019).
- Mikesell, J. (2012). "State Tax Policy and State Sales Taxes: What Tax Expenditure Budgets Tell Us About Sales Taxes", *The American Review of Public Administration*, 42/2. 131-151.
- Musgrave, R. A. ve Musgrave, P. B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Company, Singapore.
- OECD. (2010). "Tax Expenditures in OECD Countries", www.oecd.org/publishing/corrigenda, (12.12.2019).
- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö. ve Kişioğlu, Ö. F. (2019). "Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 176, 380-405.

- Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Malî Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Saraç, Ö. (2010). "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Schick, A. (2007). "Off-Budget Expenditure: An Economic and Political Framework", *OECD Journal on Budgeting*, 7/3, 1-33.
- Sivrekli Demircan, E. (2003). "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 97-116.
- Stiglitz, J. E. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*, (Çev: Ö. F. Batirel), Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İstanbul.
- Surrey, S. S. (1970). "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures", *Harvard Law Review*, 83/4, 705-738.
- Surrey, S. S. (1973). *Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Kalkan Matbaacılık, Ankara.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu. (2018). https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2018.pdf, (04.12.2019).
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu. (2007). https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2007-.pdf, (04.12.2019).
- Tepe, B. (2015). *Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- The Department of the Treasury. (1970). "Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances", Document No. 3248, U.S. Government Printing Office, Washington.
- Toder, E. J. (2000). "Tax Cuts or Spending-Does it Make a Difference?", *National Tax Journal*, 53/3, 361-371.
- Tosuner M. ve Arıkan Z. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Villela, L., Lemgruber, A. ve Jorratt, M. (2010). *Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation*, Inter-American Development Bank, Washington.
- Wilkinson, M. (1986). "Tax Expenditure and Public Expenditure in the UK", *Journal of Social Policy*, 15/1, 23-49.

Beyan ve Açıklamalar (Disclosure Statements)

1. Bu çalışmanın yazarları, araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyduklarını kabul etmektedirler (The authors of this article confirm that their work complies with the principles of research and publication ethics).
2. Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir (No potential conflict of interest was reported by the authors).
3. Bu çalışma, intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir (This article was screened for potential plagiarism using a plagiarism screening program).