

Araştırma Makalesi

Türkiye ve Seçili OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

An Examination And Comparative Assessment of Tax Expenditures in Turkey And Selected OECD Countries

Nergis Feride KAPLAN DÖNMEZ

Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Siyasal Bilgiler Fakültesi

nergis.kaplan@medeniyet.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0003-3182-7812>

Makale Geliş Tarihi	Makale Kabul Tarihi
12.04.2025	06.08.2025

Öz

Vergi harcamaları, kamu gelirlerinde azalmaya neden olan bir mekanizma olarak, kamu harcamalarına benzer bir işlev görmekte ve maliye politikası kapsamında önemli bir araç olarak öne çıkmaktadır. Ancak bu uygulamaların bütçe kayıtlarında doğrudan gider olarak yer almaması, şeffaflık sorunlarını beraberinde getirmekte ve etkin yönetilmemesi durumunda kamu mali disiplini zedeleyebilecek riskler taşımaktadır. Bu çerçevede, vergi harcamalarının optimal düzeyde kullanımı ülkelerin maliye politikaları açısından kritik önem arz etmektedir. Bu çalışmada, Türkiye'nin vergi harcamaları performansı OECD ülkeleri ortalamaları ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Araştırma bulguları, Türkiye'deki vergi harcamalarının gayrisafi yurt içi hasıla içindeki payının, OECD ülkeleri ortalamasının gerisinde kaldığını göstermektedir. Ayrıca, vergi harcamalarının bileşimi incelendiğinde, gelir üzerinden alınan vergilerdeki harcamaların payının OECD standartlarına göre nispeten düşük, harcama üzerinden alınan vergilerdeki harcamaların payının ise daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmanın dikkat çekici bir diğer bulgusu ise, vergi harcamalarının sosyal ve ekonomik amaçlı dağılımına ilişkindir. OECD ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de hanehalkına yönelik vergi harcamalarının ağırlıkta olduğu görülmekle birlikte, Türkiye'nin bu alandaki performansı OECD ortalamalarının gerisinde kalmaktadır. Bu durum, Türkiye'de vergi harcamalarının ekonomik amaçlar lehine daha fazla ağırlık kazandığına işaret etmektedir. Söz konusu bulgular, Türkiye'nin vergi harcamaları politikalarının uluslararası standartlarla uyum derecesine ilişkin mevcut konumunun belirlenmesi açısından önemli veriler sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Vergi Harcama Raporları, Vergi Harcama Türleri, Vergi İndirimleri, Vergi Muafiyetleri

Abstract

Tax expenditures function as an indirect fiscal tool, reducing public revenues similarly to direct government spending. However, their exclusion from budgetary accounts raises transparency concerns and, if mismanaged, may threaten fiscal discipline. Therefore, optimizing tax expenditures is crucial for effective fiscal policy. This study assesses Turkey's tax expenditure performance in comparison to OECD averages. Findings indicate that Turkey's tax expenditures as a percentage of GDP remain below the OECD average. Additionally, the composition of tax expenditures shows a relatively lower share allocated to income-based taxes, while expenditures on consumption-based taxes are higher than OECD norms.

Önerilen Atıf /Suggested Citation

Kaplan Dönmez, N.F., 2025, Türkiye ve Seçili OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Karşılaştırmalı Değerlendirmesi, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 60(3), 2514-2542.

A key finding highlights the social and economic distribution of tax expenditures. While Turkey, like OECD countries, prioritizes household-related tax expenditures, its performance in this regard is comparatively weaker. This suggests a policy shift favoring economic objectives over social welfare. The study's results provide insights into Turkey's alignment with international tax policy standards and indicate potential areas for reform. Given the fiscal implications of tax expenditures, ensuring transparency and efficiency in their implementation is essential for maintaining economic stability and equitable public resource allocation.

Keywords: Tax Expenditures, Tax Expenditure Reports, Types of Tax Expenditures, Tax Deductions, Tax Exemptions

1. Giriş

Vergi harcamaları, devletin ekonomik ve toplumsal hedeflere ulaşmak amacıyla, tahsil edilen vergilerin bir kısmından gönüllü olarak feragat etmesini ifade eder. Bu durum, vergi istisnaları, muafiyetler, indirimli vergi oranları, vergi indirimleri, mahsup, vergi kredileri gibi uygulamalarla şekillenir ve standart vergi yapısından sapmaları içeren unsurları kapsar. Vergi harcamaları, genellikle dolaylı transfer harcamaları olarak değerlendirilir. Bu tür harcamalar, bütçe dışı bir yapıya sahip olmaları nedeniyle, bütçe denetimine tabi olmamakta ve bu durum, kamu mali yönetiminin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine olumsuz etkiler yapabilmektedir. Bu bağlamda, vergi harcamalarının bütçe süreçlerine dahil edilmesi, finansal yönetimde daha açık ve denetlenebilir bir yapı oluşturulmasını gerekli kılmaktadır.

Vergi harcamaları, küresel ölçekte, her ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına bağlı olarak farklı şekillerde uygulanmaktadır. Maliye politikası aracı olarak kullanılan bu harcamaların, kısa vadede ekonomik tercihler üzerinde etkili olması, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklı sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin, gelişmiş ülkelerde bu harcamalar genellikle yatırım ve refah artışı teşvik etmek amacıyla kullanılırken, gelişmekte olan ülkelerde vergi harcamaları daha çok gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltmaya yönelik bir çözüm aracı olarak benimsenebilmektedir. Bu durum, her ülkenin özel koşullarına ve önceliklerine göre şekillenen vergi politikalarının çeşitliliğini ortaya koymaktadır.

Vergi gelirlerinden belirli bir kısmının feragat edilmesi, kamu harcamalarının finansmanını sağlama sürecinde önemli bir kavram olan “vergi harcaması”nın (tax expenditure) ortaya çıkmasına neden olmuştur. İlk bakışta, bu kavram, vergi toplama amacıyla yapılan harcamalar ya da toplanan vergilerin kullanımı gibi anlaşılabilir. Ancak, vergi harcaması terimi, ilk kez 1960’lı yılların sonlarında Amerika Birleşik Devletleri’nde kullanılmaya başlanmıştır. Vergi harcamalarının neleri kapsayacağına ilişkin görüşler, ülkeden ülkeye farklılık gösterse de genel olarak bu kavram, temel vergilendirme yapısından, yani standart vergi yapısından sapmalar olarak tanımlanmaktadır. Bu sapmalar, vergi sistemindeki istisnalar, muafiyetler ve indirimler gibi düzenlemeleri içermektedir.

Türkiye’de vergi harcamalarının önemi, özellikle 2000’li yıllarda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle daha belirgin hale gelmiş ve devletin ekonomik ile sosyal hedeflerini gerçekleştirme amacına yönelik olarak yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu düzenleme ile birlikte, vergi harcaması tahminleri, merkezi yönetim bütçesinin ekinde sunulmaya başlanmıştır. Türkiye’de, ilk vergi harcaması listesi 2001 yılında yayımlanmış olsa da bu listede herhangi bir tahmin yer almamıştır. Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayımladığı raporlarda vergi harcaması tahminlerine yer vererek, bu alandaki şeffaflığı artırmıştır. Vergi harcamaları, özellikle gelir ve kurumlar vergisi gibi doğrudan vergilerde yoğunlaşmakta olup, son yıllarda katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerde de önemli seviyelere ulaşmıştır.

Bu bağlamda, çalışmanın ilk kısmında vergi harcamalarının teorik temelleri ele alınmış, sonrasında Türkiye’de gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi çerçevesinde mevcut vergi harcaması durumu değerlendirilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ise şeffaf ve hesap verebilir bir kamu mali yönetimi oluşturmak amacıyla, vergi harcamalarının bütçeleme süreci içinde doğru bir şekilde belirlenmesi, tahmin edilmesi ve hesaplanmasının gerekliliği vurgulanarak, seçilen bazı ülkelerden örnekler üzerinden vergi harcamalarının nasıl belirlendiği ve bu harcamaların bütçeleme süreçlerine nasıl entegre edildiği üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın amacı, Türkiye’de uygulanan vergi harcamalarının gelişimini analiz ederek, bu harcamaların evrimini sistematik bir yaklaşımla incelemektir. Çalışma, 2015–2027 dönemine ait resmi verilere dayanarak Türkiye’ye ilişkin kapsamlı bir değerlendirme ortaya koymaktadır. Yapılan incelemelerde,

vergi harcamalarının mutlak büyüklüğündeki değişimler, yıllık artış eğilimleri, vergi türleri arasındaki dağılımı incelenmiştir. Araştırmanın ilerleyen aşamalarında, Türkiye'nin vergi harcamalarının GSYH içindeki payının diğer ülkelerle mukayesesi yapılarak ülkenin konumu değerlendirilmiştir.

Çalışmada nitel araştırma yöntemi benimsenmiş ve veri toplama aracı olarak doküman analizi tekniğinden yararlanılmıştır. Araştırmanın temel veri kaynağını, Türkiye'deki ilgili kurumlardan elde edilen arşiv belgeleri oluşturmaktadır. Çalışmada yalnızca normatif bir yaklaşım değil, aynı zamanda ampirik ve karşılaştırmalı yöntemler de kullanılmıştır. Temel kaynakların yanı sıra, süreli yayınlar, bilimsel araştırma eserleri ve akademik yayınlar da çalışmanın kuramsal ve tarihsel çerçevesini desteklemek amacıyla incelenmiştir. Ayrıca, analiz sürecinde resmi kurumlar ile ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanan raporlardan da sistematik biçimde yararlanılmıştır. Elde edilen belgeler, nitel veri analizi ilkeleri doğrultusunda içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiş ve ulaşılan bulgular kapsamlı bir şekilde yorumlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, vergi harcaması kavramının teorik temelleri ele alınmıştır ve bu kavramın gelişimi, tanımı, unsurları, kullanım amaçları ile türleri incelenmiştir. Ayrıca, vergi harcamalarının hangi durumlarda kullanıldığı ve literatürde standart bir tanımın olmamasının sebepleri tartışılmıştır. Ardından, vergi harcamalarının hesaplanması, raporlanması ve bütçelenmesi konuları üzerinde durulmuş ve bu harcamaların maliye politikası araçlarıyla ilişkisi değerlendirilmiştir. Son olarak, vergi harcamaları raporlarının güvenilirliği üzerine de bilgiler verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ise vergi harcamalarının ekonomik, mali, sosyal ve siyasi etkileri tartışılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye'deki vergi harcaması raporlama sisteminin gelişimi ve metodolojisi ele alındıktan sonra, Türk vergi sistemindeki vergi harcamaları analiz edilmiştir. Üçüncü bölümde ise seçilen OECD üyesi ülkelerindeki vergi harcaması tanımları karşılaştırılmış ve ülkeler arasındaki benzerlikler ile farklar ortaya konulmuştur. Çalışmanın son bölümünde ise Türkiye'deki vergi harcaması uygulamaları, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilerek; kurum ve işletmelere sağlanan destekler, eğitim, sağlık, çevre koruma, yenilenebilir enerji yatırımları ve işgücü piyasası iyileştirmelerine yönelik teşvikler analiz edilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, Vergi harcamalarının etkin bir şekilde yönetiminin, şeffaflık, hesap verebilirlik ve stratejik planlama ilkelerine dayanan bütüncül bir yaklaşımla sağlandığı ve bu ilkelerin tüm süreçlere yön verdiği ortaya çıkmaktadır. Özellikle vergi gelirlerinin bütçe içerisindeki payının yüksek olduğu Türkiye gibi ekonomilerde, bu harcamaların rasyonel ve etkili biçimde yönetilmesi büyük önem taşımaktadır. Yıllık ve düzenli raporlama mekanizmalarının oluşturulması, mali saydamlığın artırılmasına katkı sağlayacak; kapsamlı fayda-maliyet analizleri ise harcamaların politika hedefleriyle uyumunu değerlendirmeye imkan tanıyacaktır. Etkisiz harcamaların kaldırılarak hedef odaklı ve ölçülebilir uygulamalarla ikame edilmesi, kaynakların etkin tahsisini destekleyecektir. Bu bağlamda geliştirilecek sistematik yapı, vergi harcamalarının hem mali disiplin hem de sosyoekonomik kalkınma açısından etkin bir politika aracı olarak kullanılmasına olanak sağlayacaktır. Ancak Türkiye'de vergi harcamalarına ilişkin raporlamaların sınırlı ve düzensiz olması ile Orta Vadeli Programlarda öngörülen gözden geçirme süreçlerinin net bir çerçeveye oturtulamamış olması, yönetim açısından önemli bir eksiklik olarak dikkat çekmektedir.

Bu çalışma, devletlerin mali hedeflerine ulaşmak için önemli bir gelir kaynağı olan vergilerden gönüllü olarak vazgeçerek uyguladıkları vergi harcama politikalarını incelemiştir. Çalışmada, bu politikaların yıllara göre uygulama oranları değerlendirilmekte ve söz konusu politikaların ekonomik refah ile vergi adaleti gibi hedeflere ne ölçüde hizmet edip etmediği analiz edilmiştir. Ayrıca, seçilen bazı gelişmiş ekonomilerde, özellikle ülkemizin de dahil olduğu örneklerde, vergi harcamalarının zaman içindeki değişimi ve bu değişimlerin ekonomik ve toplumsal etkileri incelenmiştir. Bu bağlamda, vergi harcamalarının kaynağın adil dağılımı ve vergi adaleti üzerindeki etkileri de ele alınmıştır.

2. Vergi Harcaması Kavramının Oluşumu

Vergiler, devletin egemenlik gücüne dayanarak, bireylerden ve kurumlardan alınan karşılıksız ödemelerdir ve kamu hizmetlerinin finansmanını sağlar. Kamu harcamaları, devletin sunduğu hizmetleri ifade eder ve bu hizmetlerden faydalananlardan, ödeme gücü ilkesi doğrultusunda belirli bir yükümlülük kapsamında vergi alınır. (Egeli ve Tepe, 2015, s. 11). Vergilerin mükellefler üzerindeki yükü nedeniyle ortaya çıkan gelir kaybı, ekonomik tercihler üzerinde belirleyici etkiler yaratarak hem ekonomik hem

de sosyal açıdan olumsuz sonuçlara neden olmaktadır. Vergi yükü, bireylerin tüketim, yatırım ve tasarruf gibi ekonomik faaliyetlerini şekillendirerek, bu alanlarda değişimlere neden olabilir. Ayrıca, devlet, belirli ekonomik ya da sosyal hedeflere ulaşmak amacıyla, bazı durumlarda vergi gelirlerinden kısmi veya tamamen feragat edebilmektedir (Cinel, 2021, s.203).

Vergi harcamaları, belirli ekonomik ve sosyal politikalar doğrultusunda, vergi mükelleflerine veya faaliyetlere sağlanan indirimler ya da destekler sonucu kamu gelirlerinde oluşan azalmalar olarak tanımlanmaktadır (Wilkinson, 1986, s.23). Vergi harcamaları, belirli bir vergi mükellefi grubunun vergi yükümlülüğünü azaltarak, dar bir vergi tabanı ve daha yüksek marjinal vergi oranlarının oluşmasına neden olan uygulamalardır. Bu harcamalar, tüm mükellefler için genel fayda sağlamayı amaçlayan mevzuat düzenlemelerinin aksine, özel hedeflere ulaşmak amacıyla belirli bir mükellef grubuna yönelik özel vergi avantajları ve düzenlemeleri içermektedir (Benker, 1986, s.403). Devlet, vergi harcamaları aracılığıyla, genellikle örtülü teşvik olarak adlandırılan politikalarla, belirli kişi, grup veya faaliyetlere yönelik özel uygulamalar geliştirebilmektedir. Vergi harcamaları, kamu gelirini azaltıcı bir etkisi olduğu için kamu harcaması olarak değerlendirilebilse de aynı zamanda farklı bir uygulama biçimi sunmaktadır. Vergi harcamaları, devletin bireylere ve şirketlere finansal destek sağlamak amacıyla uyguladığı politika yöntemleridir. Bu uygulama, devletin belirli vergi gelirlerinden kısmen veya tamamen feragat etmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu şekilde devlet, kamu harcamalarının finansmanında kullanılabilecek vergi gelirlerinden vazgeçmekte; bunun karşılığında, belirli mükellef gruplarını veya ekonomik faaliyetleri dolaylı olarak desteklemeyi hedeflemektedir. Söz konusu destek, doğrudan mali teşvikler yerine vergi harcamaları yoluyla sağlanmaktadır.

Temelde, “*standart vergi yapısından farklılık gösteren özel vergi düzenlemeleri*” olarak tanımlanan vergi harcamaları, devletin toplam gelirlerinde azalmaya yol açan bir uygulamadır.

Vergi harcamalarının niteliği, oranları ve işlevleri ülkeden ülkeye farklılıklar gösterse de genel tanımlamalara bakıldığında OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü), IMF (Uluslararası Para Fonu) gibi uluslararası kuruluşların birbirinden farklı tanımlar sunduğu görülmektedir. 2002 yılı OECD tanımına göre, vergi harcamaları, “*belirli faaliyet ve gruplara yönelik ayrıcalıklar nedeniyle vergi gelirlerinde beklenen düşüş ya da standart vergi oranlarındaki değişikliklere yol açan unsurlar*” olarak açıklanmaktadır. IMF ise bu durumu, “*ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle devletin kaybettiği gelir*” şeklinde tanımlar. Dünya Bankası ise vergi harcamalarını, “*ülkedeki vergi sistemi dışında kalan ayrıcalıklar*” olarak tanımlamaktadır (Buhur, 2019, s. 67-75).

Vergi harcamasının tarihsel gelişimine bakıldığında, vergi harcaması terimi kullanılmadan önce, 1950’lerin sonlarına doğru hem ABD’de hem de Federal Almanya’da vergi sistemi içerisindeki sübvansiyonların vergi gelirlerinde azalmaya yol açtığı ve bu sübvansiyonların kimlere ve hangi ölçütlere göre verildiğinin belirsiz olduğu yönünde tartışmalar gündeme gelmiştir (McMahon, 2011, s. 1). Vergi harcaması kavramı henüz kullanılmazken, 1959 yılında Federal Almanya, yasal bir zorunluluk olmaksızın, devlet sübvansiyonlarının geniş bir listesini bütçesine dahil etmiştir. Bu gelişme, vergi harcaması kavramının daha sonra nasıl önemli bir uygulama haline geldiğini anlamak açısından kayda değer bir örnek teşkil etmektedir (Egeli ve Tepe, 2015, s. 11). Geniş kapsamlı sübvansiyonlar listesi, ilk kez 1959 yılında Almanya Federal Cumhuriyeti’nin bütçesinde yer almıştır. Ardından, 8 Haziran 1967’de kabul edilen Ekonominin İstikrarını ve Büyümesini Teşvik Eden Kanun ile vergi harcamalarına benzer şekilde sübvansiyon raporunun yayımlanması yasal bir gereklilik haline getirilmiştir (Break, 1985, s.261).

Vergi harcamalarına ilişkin düzenlemeler ABD yönetiminin bütçe açıklarını kontrol altına almak amacıyla vergi oranlarını artırmayı planlamasıyla başlamıştır. Ancak, ABD Vergi Komitesi, bu artışların yapılmasının yeterli olmayacağını, artıştan elde edilecek gelirlerin denetlenmesi gerektiğini belirterek, bir denetim birimi kurulmasını önermiştir. Ayrıca, Komite, petrol, mineral ve kereste sektörlerine yönelik vergi istisnaları ve yaşlı, hasta ve engellilere sağlanan muafiyetlerin, bütçede yer almadığı için denetlenemediğine dikkat çekmiştir. Sonuç olarak, ABD Kongresi, kamu harcamalarında kesintiye gidilmesini desteklerken; başkanlık makamını temsil eden federal yetkililer, harcama kalemlerine ilişkin ayrıntılı bir plan sunulmaksızın vergi artışlarının uygulanmasında ısrarcı bir tutum benimsemiştir (Surrey, 1973, s.1-2). ABD’de 1968 mali yılına ait Hazine Bakanlığı yıllık raporunda, ülkedeki ilk vergi harcaması bütçesini yayımlamıştır. “Vergi Harcama Raporları” olarak adlandırılan bu uygulama, vergi

harcamaları ile bütçe ilişkisini ele alan önemli bir belge olarak kabul edilmiştir. Daha sonra 1974 yılı Bütçe Kanunu'nda ABD'de vergi harcamaları tanımlanmış ve 65-80 milyar dolar tutarında vergi harcaması sınıflandırılarak yer almıştır. Bu ilk uygulamayı, sırasıyla 1979'de İspanya, 1979'da İngiltere ve Kanada, 1980'de Fransa ve 1997'de Hollanda gibi ülkeler izlemiştir (Gravelle ve Fiscal, 2023).

Günümüzde OECD üyesi ülkelerin çoğunda vergi harcamalarıyla ilgili raporlar yayımlanmaktadır (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s.1). Türkiye'de vergi harcaması kavramı, mevzuata ilk olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu aracılığıyla dahil edilmiştir. Kanunun 15. maddesinde, "...vergî muafiyetleri, istisnaları ve indirimleri gibi uygulamalar sonucu elde edilemeyen vergî gelirleri..." ifadesi yer almaktadır. Bu yasal düzenleme, vergi istisnası, muafiyeti ve indirimleri nedeniyle oluşan gelir kayıplarının, yani vergi harcamalarının, tahmin edilmesini ve bu tahminlerin Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında açık bir şekilde yer almasını amaçlamaktadır.

Vergi harcaması kavramı, ilk bakışta oldukça basit görünebilir. Bu harcamalar genellikle, belirli bir vergi mükellefine ya da belirli bir mükellef grubuna yönelik sağlanan imtiyaz, indirim, erteleme veya muafiyet olarak anlaşılabilir. Çünkü vergi harcamaları, belirli bir sektör, faaliyet ya da mükellef grubunu desteklemek amacıyla, normal vergi yapısından sapmalar olarak görülmektedir (Howard, 1997, s. 3). Uygulamada, vergi harcamalarının tanımlanması oldukça zordur. Çünkü her türlü vergi kolaylığının vergi harcaması olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bazı vergi istisnaları, örneğin savunma ve askeri amaçlarla yapılanlar, birçok ülkede vergi sisteminin temel unsurları olarak kabul edilmekte ve genellikle bir "karşılaştırma ölçütü" (Benchmark) olarak değerlendirilmektedir. Vergi harcaması ve benchmark ayrımı açısından, bir düzenlemenin vergi harcaması olarak kabul edilebilmesi için devletin vergi gelirinde bir kayba yol açması gerekir. Eğer söz konusu düzenleme olmasaydı vergi gelirleri artacaksa, bu durum standart vergi sisteminden bir sapma olarak değerlendirilir ve vergi harcaması olarak kabul edilir. Ancak, düzenleme kaldırıldığında vergi gelirlerinde bir artış meydana gelmiyorsa, bu düzenleme vergi sisteminin doğal bir unsuru olarak görülerek benchmark kapsamında değerlendirilir (Karaş ve Hayrulloğlu, 2021, s. 93). Bu karşılaştırmayı bütçe dengesi açısından değerlendirecek olursak, örneğin Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) uygulamasında, güvenlik kuvvetlerine yapılan silah, mühimmat ve akaryakıt teslimlerinde vergi istisnası bulunmaktadır. Teknik olarak bu istisna kaldırıldığında vergi gelirlerinde artış meydana gelir ve düzenleme vergi harcaması olarak sınıflandırılabilir. Ancak pratikte, güvenlik kurumlarının ihtiyaçları bütçeden karşılandığı için vergi tahsil edilse bile ödeneklerin aynı oranda artırılması gerekir. Bu durum bütçe gelir ve giderleri arasında yalnızca muhasebesel bir kaydırmaya yol açar; devletin toplam mali dengesi üzerinde net bir etkisi olmaz. Benzer şekilde, kamu çalışanlarının net maaşlarının korunması hedefleniyorsa, istisnanın kaldırılıp vergi alınması durumunda brüt maaşların artırılması gerekir. Böylece bütçe dengesi yine değişmez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen esnaf muafiyeti, belirli bir gelir eşiğinin altında faaliyet gösteren esnafa vergi muafiyeti getirmekte ve bu kişileri vergilendirme kapsamı dışında bırakmaktadır. Bu yönüyle söz konusu düzenleme, vergi harcaması kapsamında değerlendirilmektedir. Öte yandan, Kanun'un 25. maddesinde yer alan ve ölüm, engellilik ya da hastalık gibi durumlar nedeniyle yapılan tazminat ve yardım ödemelerine tanınan istisna ise, vergi harcaması olarak nitelendirilmemektedir. Çünkü bu ödemeler, gelir niteliği taşımadığından, vergi sisteminde benchmark kapsamında değerlendirilir (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s.8). Kamu maliyesi literatüründe vergi harcamalarının tanımı konusunda bir uzlaşma olmamakla birlikte, en yaygın tanım, "Standart Vergi Sistemi"nden (benchmark) sapmalar nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıpları olarak yapılmaktadır. Standart vergi uygulamaları, verginin konusu, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, indirim ve mahsuplar, kazanç ve iradın elde edilmesi için yapılan giderler, oran yapıları, vergi dilimleri, muhasebe kuralları, enflasyon düzeltmesi ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik uluslararası mali zorunluluklar gibi unsurları kapsar. Bu nedenle, vergi sistemi içindeki tüm imtiyazlar, vergi harcaması olarak sınıflandırılmamaktadır (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s.5). Vergi harcamalarının iki temel unsuru bulunmaktadır. İlk olarak, bu harcamaların sosyal veya ekonomik bir amaca hizmet etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi harcamaları maliye politikası aracı olarak değerlendirilmektedir ve amaçlarına göre "sosyal amaçlı" ve "ekonomik amaçlı" vergi avantajları şeklinde sınıflandırılmaktadır. İkinci unsur ise, vergi gelirlerinden bilinçli olarak vazgeçilmesi olup, bu durum standart vergi sisteminden bir sapma olarak görülmektedir. Ayrıca, vergi

harcamalarının ekonomik etkilerinin ortaya çıkabilmesi için bu unsurun bir ön koşul olduğu kabul edilmektedir (Saraç, 2010, s. 264).

3. Vergi Harcamalarının Amaçları ve Özellikleri

3.1. Vergi Harcamalarının Amaçları

Vergi harcamalarının temel hedefi, mali gelir sağlamaktan ziyade sosyal ve ekonomik amaçlara hizmet etmektir. Vergi harcamaları, tek bir amaca hizmet etmekten ziyade, devletin farklı hedefleri doğrultusunda çeşitli alanlarda uygulanmaktadır. Küresel ölçekte vergi harcamaları üç temel amaç çerçevesinde değerlendirilmektedir: ekonomik, sosyal ve siyasi-politik amaçlar (Çelikay ve Kurt, 2020, s. 512). Ekonomik amaçlar kapsamında, bireylerin ve grupların yatırım ve tasarruf gibi ekonomik kararlarını yönlendirmek, kamu yararını gözeterek ekonomik büyüme ve kalkınmayı desteklemek hedeflenmektedir. Bu doğrultuda, vergi harcamaları transfer harcaması niteliği taşıyan bir teşvik mekanizması olarak işlev gördüğünü söyleyebiliriz. Vergi harcamaları, belirli kişi ve sektörlerle dolaylı teşvikler sağlayarak ekonomik kararlarını olumlu yönde etkilemeyi ve böylece ödemeler dengesi, ekonomik büyüme ve sanayi gelişimine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Ancak yalnızca ekonomik hedeflere odaklanılması, vergi adaleti ve gelir dağılımı üzerindeki olumlu etkilerin göz ardı edilmesine neden olabilir. Bu nedenle, vergi harcamalarının ekonomik amaçlarının yanı sıra sosyal ve siyasi hedefleri de büyük önem taşımaktadır. Sosyal açıdan bakıldığında, temel hedeflerden biri, sosyal devlet anlayışı çerçevesinde gelir ve vergi adaletini sağlamaktır. Bu doğrultuda, farklı ekonomik ve sosyal koşullara sahip mükellefler arasında vergi harcamaları aracılığıyla adil bir sistem oluşturulması hedeflenmektedir.

Toplumsal refahı artırmaya yönelik ekonomik ve sosyal amaçların yanı sıra, vergi harcamalarının siyasi ve politik hedefler doğrultusunda da kullanıldığı görülmektedir. Seçimle iş başına gelen hükümetler, seçmen desteğini artırmak ve oy maksimizasyonu sağlamak amacıyla belirli mükellef gruplarına yönelik vergi yükünü hafifletici muafiyet, istisna ve indirimler uygulayabilmektedir. Vergi yükünün artması, mükelleflerin hükümete karşı olumsuz bir tutum sergilemesine neden olabileceğinden, bu tür düzenlemeler siyasi strateji aracı olarak da değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, vergi harcamalarının yalnızca ekonomik ve sosyal hedeflerle değil, zaman zaman hükümetlerin siyasi çıkarlarını maksimize etmek amacıyla da uygulanabildiği söylenebilir (Kapucu ve Aytaç, 2023, s. 102).

Vergi harcamaları, nakit sübvansiyonlardan farklı olarak alternatif yöntemler kullanılarak belirli kişi veya faaliyetlere mali avantajlar sağlamayı amaçlamaktadır. Bu tür harcamalar, gelirleri düşürme etkisi yaratmakta olup, kısa vadede kamu bütçesi üzerinde olumsuz bir etki bırakabilir. Örneğin, bazı sektörlerin gelişimini desteklemek amacıyla uygulanan vergi indirimleri veya istisnaları, esasen devletin vergi gelirlerinden vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Ancak, bu desteklerin doğru bir şekilde planlanıp uygulanması durumunda, orta ve uzun vadede istenen hedeflere ulaşmak mümkün olabilir (James ve Nobes, 1992, s. 36).

3.2. Vergi Harcamalarının Özellikleri

Vergi harcamaları, belirli ekonomik faaliyetleri, bölgeleri veya özel mükellef gruplarını desteklemeyi amaçlayan bir maliye politikası aracıdır. Bu harcamalar, vergi indirimleri, istisnalar veya muafiyetler yoluyla hedeflenen amaçlara ulaşmayı sağlar. Aynı zamanda, vergi harcamaları kamu harcamalarına bir alternatif olarak işlev görür. Devlet, bu araçları ülke kalkınmasını teşvik etmek ve toplumsal refah seviyesini artırmak amacıyla kullanır. Ayrıca, vergi harcamaları sosyal nitelikteki vergi ayrıcalıkları ile sosyal adaletin sağlanmasına ve gelir dağılımının iyileştirilmesine önemli katkılarda bulunur (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s. 7-8). Bir düzenlemenin vergi harcaması olarak değerlendirilebilmesi için, vergi sisteminin genel yapısından sapma içermesi gerekir. Bu tür sapmalar, her ülkenin kendi vergi sistemine özgü standartlara göre değişiklik gösterebilir. Bir ülkede olağan kabul edilen bir vergi indirimi veya muafiyet, başka bir ülkede standart dışı sayılarak vergi harcaması kapsamında değerlendirilebilir. Türk vergi sistemi açısından, vergiyi doğuran olay ve verginin konusu, mükellef veya sorumlu, kanunen kabul edilen giderler, muhasebe düzeni, vergilendirme dönemi, oranlar ve tarifeler, uluslararası mali yükümlülükler ve vergi idaresine ilişkin düzenlemeler standart yapının temel unsurlarıdır. Bu unsurların dışına çıkan ve genel vergilendirme kurallarından saparak belirli kişi veya faaliyetlere avantaj sağlayan uygulamalar vergi harcaması olarak kabul edilir (Pedük, 2006, s. 41-42). Vergi harcamalarının en belirgin özelliği, doğrudan kamu harcaması yapmak yerine vergiden

vazgeçilerek kaynak aktarımı sağlanmasıdır. Hem ekonomik hem de sosyal hedefler doğrultusunda kullanılan bu araç, dolaylı transfer harcamaları olarak değerlendirilebilir. Vergi harcamaları ile doğrudan yapılan transfer harcamaları arasındaki temel fark, transfer harcamalarında devletin bireye doğrudan ödeme yaparak ödeme gücü transfer etmesidir. Oysa vergi harcamalarında, bireyin vergi sonrası kullanılabilir gelirinin artması sağlanarak, dolaylı bir transfer söz konusu olmaktadır (Özdemir, Topçuoğlu, & Kişioğlu 2019, s. 385.)

Vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal hayata etkileri hem olumlu hem de olumsuz yönler taşıyan bir yapıya sahiptir. Olumlu etkiler arasında, sosyal programlara özel sektör katılımının teşvik edilmesi, hükümetin ekonomik karar süreçlerine özel sektörün dahil edilmesi, devlet denetimi gereksinimlerinin azalması ve daha hızlı sonuç elde edilmesi gibi faktörler bulunmaktadır. Diğer yandan, vergi harcamalarının olumsuz yönleri de mevcuttur; yararlanan tarafların herhangi bir ekonomik faaliyet göstermeksizin fayda sağlama durumu, yeni ekonomik faaliyetlerin teşvik edilmemesi, vergi matrahının daraltılması ve vergi oranı indirimleri ile vergilendirme alanının sınırlandırılması, vergi gelirleri üzerinde planlama zorlukları oluşturmaları, vergi kanunlarının karmaşıklığını artırması, uygulama maliyetlerini yükseltmesi ve devlet harcamalarının şeffaf olmaması nedeniyle bütçe denetimlerinden genellikle kaçması gibi olumsuz etkiler söz konusu olabilmektedir.

Vergi indirimleri, muafiyetler veya istisnalar yoluyla gerçekleştirilen vergi harcamalarına ilişkin başlıca eleştirilerden biri, bu uygulamaların gelir dağılımını kısa vadede yüksek gelir grupları lehine bozma eğiliminde olmasıdır. Bu durum, düşük gelirli mükellefler yerine yüksek gelir gruplarının vergi harcamalarından orantısız şekilde yararlandığını ortaya koymaktadır. Özellikle sermaye ve yatırımlara yönelik teşviklerin yüksek gelirli kesimler tarafından daha yoğun biçimde kullanılması, gelir dağılımını başlangıçta bu grupların lehine değiştirme potansiyeli taşımaktadır. Bununla birlikte, vergi harcamaları yatırımları artırarak ekonomik büyümeyi desteklemekte, kişi başına düşen milli geliri yükseltmekte ve böylece toplumun tüm kesimlerinin büyümeden faydalanmasını sağlamaktadır (Özdemir ve ark. 2019, s. 385).

Vergi harcamalarının verimliliği ve etkinliğinin değerlendirilebilmesi, ayrıca alternatif harcama yöntemleriyle karşılaştırılabilmesi için tahmin edilen değerlerin düzenli ve ayrıntılı biçimde raporlanması gerekmektedir. Bu raporların, yıllık bütçe süreci kapsamında kamuoyuna sunulması, şeffaflığın sağlanması açısından önem taşımaktadır. Bununla birlikte, vergi harcamalarının tam ve kesin şekilde ölçülmesi uygulamada güçlükler barındırmaktadır. Bugüne kadar vergi harcaması tahminlerinin tüm vergi türleri için eksiksiz ve tam doğrulukla hesaplandığı bir örnek bulunmamaktadır; bu durum, uzun yıllardır vergi harcaması raporlaması yapan ABD ve Almanya gibi ülkelerde de ölçüm sürecinin çeşitli belirsizlikler içerdiğini göstermektedir. Vergi harcaması olarak kabul edilen uygulamalar ile standart vergi düzenlemeleri arasındaki ayrım çoğu durumda net çizgilerle belirlenememektedir. Buna rağmen, vergi harcaması tahminlerinin olabildiğince doğru şekilde yapılması ve düzenli raporlanması, hangi vergi harcamalarının etkin ve verimli olduğunun tespit edilmesine katkı sağlayarak kamuoyuna yol gösterici olacaktır.

Ülkelerin yayımladıkları vergi harcaması raporlarında, veri teminindeki zorluklar nedeniyle bazı vergi harcaması kalemleri raporlara dahil edilmemektedir. Bazı ülkeler yalnızca dolaysız vergiler üzerinden vergi harcaması hesaplaması yaparken, diğerleri hem dolaylı hem de dolaysız vergileri göz önünde bulundurarak bu hesaplamayı gerçekleştirmektedir. Bununla birlikte, genellikle ana vergi düzenlemeleri dikkate alınmakta olup, veri temini zorlukları ve bu kalemlerin hacim itibarıyla toplam vergi harcaması içinde düşük bir paya sahip olmaları nedeniyle tali vergiler hesaplamalara dahil edilmemektedir (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s. 10).

4. Vergi Harcaması Türleri

Vergi harcamaları, doğrudan mali amaçlardan ziyade sosyal ve ekonomik hedeflere hizmet eden uygulamalardır. Ancak her türlü vergi avantajı vergi harcaması olarak değerlendirilemez. Vergi istisnaları, muafiyetler, indirimler, tecil-terkin işlemleri, vergi ertelemeleri, indirimli vergi oranları, mahsuplar ve iadeler gibi uygulamalar, kapsam ve işleyiş açısından farklılık göstermektedir (Egeli ve Tepe, 2015, s. 11). Toplumsal refahı artırmaya yönelik harcamaların yanı sıra, seçimle iktidara gelen siyasi partiler, seçmen desteğini maksimize etmek amacıyla vergi politikalarını siyasi bir araç olarak kullanabilmektedir. Vergi yükünün artması, mükellefler nezdinde hükümete yönelik olumsuz algılara

yol açabileceğinden, iktidarlar belirli gruplara yönelik vergi istisnaları, muafiyetler ve indirimler gibi uygulamalara yönelebilmektedir. Bu durum, vergi harcamalarının yalnızca ekonomik ve sosyal hedeflere hizmet etmekle kalmayıp, aynı zamanda hükümetlerin siyasi çıkarlarını güçlendirme amacıyla da kullanılabildiğini göstermektedir (Kapucu ve Aytaç, 2023, s. 102).

Vergi harcamalarının kapsamı, ülkelerin maliye politikalarına ve ekonomik önceliklerine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Bazı ülkelerde bu harcamalar dar kapsamlı tutulurken, bazı ülkelerde daha geniş kapsamlı uygulamalar söz konusudur. OECD ülkelerinde vergi harcamaları; vergi indirimleri, sübvansiyonlar ve çeşitli vergi yardımları şeklinde tanımlanmaktadır. ABD’de ise vergi harcamaları, vergi ertelemeleri, ayrıcalıklı vergi oranları, mahsuplar, beyan sınırları, indirimler, istisna ve muafiyetler gibi uygulamalar sonucunda devletin tahsil etmediği gelirleri ifade etmektedir. Her iki yaklaşımda da vergi harcamaları, kamu bütçesi üzerinde dolaylı harcama niteliği taşıyan ve kamu politikası amacıyla vergilendirme sisteminde standart uygulamaların dışına çıkan düzenlemeleri kapsamaktadır. Ayrıca, İngiltere’de yapısal teşvikler ile vergi avantajı sağlayan destek ve ödemeler öne çıkarken, ABD’de vergi kredisi uygulamaları yaygın olarak kullanılmaktadır (Gürçam Sökmen ve Tekin, 2015, s. 141-143). Küresel ölçekte ve Türkiye’de ise genel kabul gören altı temel vergi harcaması türü bulunmaktadır (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s. 6)

Vergi Harcamalarını 6 farklı türde uygulanmaktadır. Bunlar (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s. 6);

- Vergi İstisnası
- Vergi Muafiyeti
- Vergi İndirimleri
- İndirimli Vergi Oranları
- Vergi Ertelemeleri
- Mahsup ve İadeler

4.1. Vergi İstisnası ve Muafiyetleri

Vergi istisnaları, vergi sisteminde vergilendirilmesi gereken belirli unsurların, devletin ekonomik veya sosyal hedefleri doğrultusunda kısmen ya da tamamen, geçici veya devamlı olarak vergilendirme dışında bırakılmasıdır (Nadaroğlu, 2000, s. 237). Uygulamada vergi istisnaları, doğrudan mükellefi değil, verginin konusunu oluşturan ekonomik faaliyet veya işlemi vergi kapsamı dışında bırakacak şekilde düzenlenmektedir. Devlet, belirli sektörleri veya ekonomik faaliyet alanlarını teşvik etmek amacıyla vergi istisnası yöntemine başvurmaktadır (Karaş ve Hayrullahoğlu, 2021, s. 95). Vergi hukukunda, vergilendirmeye konu olan ekonomik değerler üzerindeki devletin vergilendirme yetkisini sınırlandıran hukuki düzenlemeler, ‘istisna’ kavramı kapsamında değerlendirilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023, s. 9). Vergi istisnası uygulaması, vergi matrahının oluşum sürecini doğrudan etkileyerek ekonomik birimler arasında vergi yükü bakımından farklılıklar yaratmaktadır. Bu farklılık, istisnanın doğrudan mükellefe değil, vergilendirmenin konusunu oluşturan ekonomik faaliyet veya unsura uygulanmasından kaynaklanmakta ve bu yönüyle istisnalar objektif bir özellik taşımaktadır.

Vergi istisnası, vergilendirilmesi gereken bir unsurun belirli ekonomik veya sosyal amaçlar doğrultusunda vergi kapsamı dışında bırakılması anlamına gelirken; vergi muafiyeti ise vergilendirilmesi gereken bir mükellefin vergi ödeme sorumluluğundan kısmen veya tamamen çıkarılması anlamına gelmektedir. Bu çerçevede, istisnalar mükellefler açısından nesnel bir ayrıcalık sağlarken, muafiyetler yalnızca belirli mükelleflere yönelik olması nedeniyle öznel bir nitelik taşımaktadır (Pehlivan, 2022, s. 48). Vergi istisnaları, ticari ve zirai kazançlar, telif hakları, ücretler, ihracat gibi çeşitli alanlarda uygulanmakta olup, çifte vergilemeyi önlemek, yeni yatırımları desteklemek ve sosyal amaçları teşvik etmek gibi hedeflerle düzenlenmektedir. Vergi muafiyeti yükümlüye yönelik subjektif bir uygulama iken, vergi istisnası objektif olarak vergi konusu nesne veya olaya odaklanmaktadır (Şahin vd. 2015, s. 24).

Vergi muafiyetleri, ilgili mevzuatta vergilendirmeye tabi tutulan belirli ekonomik faaliyetlerin veya bu faaliyetleri yürüten bireylerin, belirlenen ekonomik veya sosyal hedefler doğrultusunda, vergi

yükümlülüğünün kısmen ya da tamamen kaldırılmasını ifade etmektedir. Devlet, vergi muafiyetleri aracılığıyla, olumlu dışsallık yaratmayı amaçlamakta ve belirli kişi ya da ekonomik faaliyetlere yönelik teşvikler sağlayarak ekonomik büyümeye katkıda bulunmayı hedeflemektedir. Literatürde vergi muafiyetine ilişkin en yaygın örneklerden biri, esnaf muafiyeti uygulamasıdır (Saraç, 2010, s. 264).

Kısacası, vergi yükümlülüğünden istisna tutulma durumu, vergiye tabi olması gereken gerçek veya tüzel kişilerin, belirli hukuki düzenlemeler çerçevesinde vergilendirme kapsamının dışında bırakılmasını ifade etmektedir. Vergiye tabi olmak, vergi mevzuatına göre mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilişkilendirildiğini ifade ederken; vergi yükümlülüğünün dışında bırakılma durumu ise ilgili vergi kanunları veya vergisel düzenlemeler çerçevesinde belirli kişi, grup veya işlemlerin vergilendirme sürecine dahil edilmemesi anlamına gelmektedir. Bu bağlamda, vergi yükümlülüğünü ortadan kaldıran düzenlemeler yalnızca kazanç veya gelir unsurlarıyla sınırlı kalmamakta, farklı vergi türlerini de kapsayarak vergilendirme sürecinde mükellefiyet üzerinde doğrudan etkili hukuki araçlar olarak işlev görmektedir (Yılmaz, 2016, s. 109).

İstisna, objektif vergilendirme yükümlülüğünü ortadan kaldırırken, muafiyet subjektif yükümlülüğü sona erdirir. Hem istisna hem de muafiyet uygulamaları süreli veya süresiz, tam ya da kısmi şekilde olabileceği gibi, mutlak biçimde uygulanabileceği gibi belirli şartlara da bağlanabilir (Uluatam, 1991, s. 194).

Vergi hukukunda gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet statüsüne sahip olmalarına rağmen, yasa koyucunun takdiriyle vergi kapsamı dışında bırakılmaları veya vergi yükümlülüğünden istisna tutulmaları, ‘muafiyet’ kavramı çerçevesinde değerlendirilmektedir. Subjektif nitelik taşıyan bu düzenlemeler, mükelleflerin özel durumlarına bağlı olarak adaletin tesis edilmesi, vergi uygulamalarının etkinliği, ekonomik gereklilikler ve siyasi tercihler gibi çeşitli saiklerle yürürlüğe konulmaktadır. Vergi sistemimizde söz konusu muafiyetlerin; sürekli ya da geçici, tam yahut kısmi, mutlak ya da belirli şartlara bağlı olarak farklı tür ve kapsamda uygulanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023, s. 9).

4.2. Vergi İndirimleri ve İndirimli Vergi Oranları

Vergi hukukunda, vergi borcunun belirlenmesinde temel alınan matrah tutarı üzerinden yapılan düşüş veya sınırlamalar ‘indirim’ kavramı ile ifade edilir. Vergi indirimleri, safi kazancın belirlenmesinde brüt hasılatтан düşülen giderlerden farklı olarak, doğrudan matrahı daraltıcı nitelikteki düzenlemelerdir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023, s. 9).

Bu bağlamda vergi indirimi, vergi kanunları uyarınca belirli tutarların vergi matrahından veya hesaplanan vergiden düşülmesine imkan tanıyan bir uygulamadır. Bu düzenleme, mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarını azaltmak amacıyla ve çeşitli ekonomik ya da sosyal hedefler doğrultusunda farklı vergi türlerinde kullanılabilir. Bu mekanizma, belirlenen kriterleri karşılayan ve belirli bir kapsama giren mükellefler için, vergilendirilebilir tutar üzerinden belirli indirimlerin uygulanması suretiyle yürürlüğe konulmaktadır (Öz, 2002, s. 12).

Vergi indirimi, matrahtan indirim ve vergiden indirim olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Matrahtan indirim; ekonomik, sosyal veya çevresel amaçlarla, belirli yasal şartların sağlanması halinde mükelleflerin vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belirli tutarların düşülmesi yoluyla vergi matrahının azaltılmasını ifade etmektedir. Bu tür indirimler daha çok beyanname üzerinde yapılmakta ve vergi matrahının tespitinde önemli bir unsur olarak kullanılmaktadır. Vergiden indirim ise, belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda hesaplanan vergi tutarı üzerinden doğrudan belirli oran veya tutarda indirim yapılmasını kapsamaktadır. Bu şekilde yapılan indirimler, matrahı değil doğrudan ödenecek vergi miktarını azaltarak mükellefin vergi yükünü hafifletmektedir (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s. 6-7). Vergi yükünün azaltılmasına yönelik bir diğer önemli mekanizma, doğrudan indirim yerine vergi tarifi üzerinden sağlanan kolaylıklardır. Bu uygulama, özellikle gelir vergisi sisteminde ücret geliri elde eden mükellefler için geçerli olup, ücret gelirlerine uygulanan vergi tarifesinin, diğer gelir unsurlarına göre farklı dilimler içerecek şekilde belirlenmesini sağlamaktadır. Böylece ücret gelirleri daha geniş oran aralıklarında vergilendirilmektedir ve mükelleflerin üst vergi dilimine girerek daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi sınırlandırılmaktadır. Bu durum, sabit gelirli çalışanların korunmasına ve vergi yükünün daha adaletli dağılmasına katkıda bulunmaktadır.

Vergi sisteminde indirimler, matrahın belirlenmesinde brüt gelirden düşülen giderler ile hesaplanan vergi tutarından yapılan doğrudan indirimler olarak ikiye ayrılır. Diğer yandan, vergi matrahı tespit edildikten sonra hesaplanan vergi tutarından doğrudan yapılan indirimler ise “vergi indirimi” olarak tanımlanır. Buradaki indirim mekanizması, brüt gelir toplamından düşülmesine izin verilen belirli kalemleri ifade etmektedir. Bu unsurların vergi harcaması olarak değerlendirilebilmesi, standart vergi sisteminde bir ayrıcalık yaratarak sapmaya neden olup olmalarına bağlıdır. Bu bağlamda, amortisman uygulamaları en tipik örneklerden biri olarak gösterilebilir. Amortisman uygulaması, gider indirimi kapsamında değerlendirilen önemli bir unsurdur. Amortisman, mükellefin yasal defterlerinde iktisadi kıymetlerin maliyetinin ekonomik ömürleri boyunca sistematik olarak gider yazılmasıdır. Bu işlem, doğrudan beyanname üzerinde değil, defter kayıtlarında yapılır ve böylece dönemsel karın azalmasına yol açarak vergi matrahını düşürür. Sonuç olarak, amortisman gideri matrahı küçülttüğü için mükellefin ödeyeceği vergi tutarını da azaltır. Özellikle hızlandırılmış amortisman yöntemi, ilk yıllarda daha yüksek tutarlarda gider yazılmasına imkan tanıyarak vergi yükünün erken dönemde hafifletilmesini sağlar ve işletmenin likiditesini destekler (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012, s.344).

Amortisman ve benzeri gider unsurları, kazancın veya iradın tespit aşamasında matrahın belirlenmesinde doğrudan etkili olmakla birlikte, vergi sisteminde indirim kavramı daha farklı bir nitelik taşımaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan düzenlemeler, vergi indiriminin kapsamını ve uygulama biçimlerini belirlemekte; bu kapsamda indirimler, matrahın tespitinden sonra hesaplanan vergi tutarından doğrudan düşülen unsurlar olarak ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca, geçmişte uygulanan yatırım indirimi gibi istisna uygulamaları ve gelir ile kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan bazı kalemlerin esasen istisna niteliğinde olduğu görülmektedir. Bu çerçevede, Vergi İndirimi ve Vergi İadesi (VİV) gibi uygulamalar da vergi yükünü hafifletmeye yönelik farklı mekanizmalar olarak değerlendirilebilir. Dolayısıyla, vergi sisteminde gider indirimi ve vergi indirimi kavramları arasındaki bu ayrım, mükelleflerin vergi yükünün yönetilmesinde farklı stratejiler geliştirmesine imkan sağlamaktadır.

4. 3. Vergi Ertelemeleri

Vergi gelirlerinde meydana gelen azalmalar, her zaman vergi harcaması olarak tanımlanmamaktadır. Vergi harcamaları, devletin vergi gelirlerindeki azalmaya neden olan unsurlar arasında yer almasına rağmen, tüm gelir kayıplarını kapsamaz. Özellikle, Türkiye’de sıkça uygulanan vergi afları da kamu gelirlerinde düşüşe neden olmaktadır. Ancak, vergi afları devletin mali kaynaklarını azaltıcı etkilerine rağmen, vergi harcamaları kapsamında değerlendirilen bir uygulama değildir. Bu ayrım, vergi harcamalarının belirli bir mali politika çerçevesinde vergi muafiyetleri, indirimler veya istisnalar yoluyla sağlanması ile vergi aflarının geçmişe yönelik vergi borçlarını silmeye veya yapılandırmaya yönelik olması **arasındaki temel farklılıktan** kaynaklanmaktadır (Eriçok, 2019, s. 326).

Vergi ertelenmesi, vergi mevzuatı çerçevesinde doğmuş ve ödenmesi gereken bir verginin tahsilat zamanının ileri bir tarihe ötelenmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Bu uygulama, diğer vergi harcamalarında olduğu gibi doğrudan bir transfer niteliği taşımaktan ziyade, mükellefin devletten herhangi bir faiz ödemeksizin borç almasına benzer bir mali avantaj sağlamaktadır (Giray, 2002, s. 29).

Vergi tatili olarak adlandırılan bu uygulama, belirli mükelleflerin veya grupların vergi ödeme yükümlülüklerinin belirli bir süre boyunca ertelenmesi yoluyla onlara mali kolaylık sağlanması amacını taşımaktadır. Ertelemenin süresine bağlı olarak, ilgili bütçe dönemlerinde devlet gelirlerinde geçici bir azalmaya neden olan bu yöntem, çeşitli ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda sıkça başvurulan bir mali araç olarak değerlendirilmektedir. Vergi ertelenmesine ilişkin uygulamalara, özellikle doğal afetler gibi olağanüstü durumlar sonrasında, etkilenen mükelleflerin vergi ödemeleri de dahil olmak üzere vergisel yükümlülüklerinin belirli bir süre boyunca ertelenmesi örnek olarak verilebilir (Egeli ve Tepe, 2015, s. 17). Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) mücbir sebep olarak düzenlenen durumlar kapsamında uygulanan vergi tatili, bir benchmark olarak değerlendirilebilir. Zira bu uygulama, olağanüstü şartlar altında mükelleflerin mali yükümlülüklerinin geçici olarak hafifletilmesini sağlayarak hem mükelleflerin ekonomik dayanıklılığını artırmakta hem de kamu maliyesinin sürdürülebilirliğine katkıda bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi tatilinin benchmark niteliği, kriz ve olağanüstü durumlarda vergi yükünün yönetilmesine yönelik politika araçlarının geliştirilmesi açısından önemli bir örnek teşkil etmektedir.

4.4. Vergi Mahsup ve İadeleri

Mahsup işlemi, kanunda belirlenen koşulların yerine getirilmesi durumunda, mükellefin mevcut alacaklarından belirli tutarların çıkarılmasına olanak tanıyan bir denkleştirme mekanizmasıdır (Öncel, 1978, s.9). Başka bir ifadeyle, mükellefin daha önce yaptığı kısmi ödemelerin, ilgili vergi borcundan düşürülmesini sağlayan bir hesap kapatma işlemidir. Bu uygulama sonucunda, alacak tutarında azalma meydana gelir. Bununla birlikte, mahsuba konu edilen tutarların aynı borç-alacak ilişkisinden kaynaklanması gerekliliği önemli bir ilkedir (Gerçek, vd. s. 257).

Mahsup işlemi, önceden ödenmiş vergi tutarlarının, her zaman önceki dönemlere ait olmak zorunda olmamakla birlikte, ilgili vergi dönemi için hesaplanan vergi tutarından indirilmesini ifade etmektedir. Bu mekanizma, aynı döneme ilişkin vergi yükümlülüklerinin dengelenmesini mümkün kılarak vergi matrahının doğru belirlenmesine katkı sağlamaktadır. Özellikle, mükellefin yurt dışında ödemiş olduğu vergilerin, aynı dönemde tabi olduğu yurt içi vergisinden mahsup edilmesi, çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından önemli bir işlev görmektedir. Mahsup yoluyla karşılanamayan tutarlar ise ilgili mevzuat çerçevesinde belirli süreler içerisinde mükellefe iade edilebilmektedir. Bu süreç, vergi yükümlülüklerinin dengelenmesi ve mükellefin mali yükünün hafifletilmesi açısından önemli bir mekanizma olarak değerlendirilmektedir. Çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden hem yurt içinde hem de yurt dışında mükellefin iki kez vergi ödemesini gerektiren bir durum olup, mahsup uygulaması sayesinde bu durumun önüne geçilebilmektedir. Ancak, çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik düzenlemeler genel nitelikli olup, vergi sisteminin bir parçası olarak değerlendirildiğinden, vergi harcaması kapsamında ele alınmamaktadır. Öte yandan, vergi iadeleri, mükellefin vergi dairesine fazla ödeme yapması sonucu oluşan alacağının tespit edilerek, ilgili vergi borçlarına aktarılması veya doğrudan mükellefe iade edilmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. Vergi iadelerinin vergi harcaması olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda ise literatürde kesin bir görüş birliği bulunmamaktadır (Doğanalp, 2020, s. 202-203).

5. Vergi Harcamalarının Hesaplanmasında Kullanılan Teknikler

Vergi harcamalarının hesaplanması ve düzenli olarak raporlanması, devlet bütçesindeki etkilerinin analiz edilebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, kamuoyunun bilgilendirilmesi ve şeffaf bir mali yönetim anlayışının sağlanabilmesi için vergi harcamalarının doğru ve sistematik bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi harcamalarının bütçeye getirdiği mali yük ve ekonomik etkilerinin değerlendirilmesinde, periyodik olarak yayımlanan vergi harcama raporları kritik bir rol oynamaktadır. Vergi harcamalarının hesaplanması ve raporlanmasındaki temel amaç, vergi ayrıcalıklarının kamu harcamalarından ayrıştırılarak şeffaf bir şekilde analiz edilmesini sağlamaktır. Vergi harcamalarının büyüklüğü, devletin vergi gelirlerinden feragat ettiği tutarı ifade eder ve bu tutar genellikle Gayri Safi Yurt İçi Hasıla'ya (GSYH) oranlanarak sunulur (Özdemir, Topçuoğlu, & Kişioğlu 2019, s. 382-388). Böylece vergi harcamalarının ekonomi içindeki görece önemi ve kamu maliyesine etkisi nesnel biçimde ölçülebilir. Ayrıca bazı analizlerde vergi harcamalarının bütçe gelirleri içindeki payı da hesaplanarak, mali yükün bütçe üzerindeki etkisi değerlendirilir. Bu yöntemler, vergi harcamalarının makroekonomik dengeler üzerindeki etkisinin izlenmesini kolaylaştırır.

Vergi harcamalarının etkili bir politika aracı olarak kullanılabilmesi, bunların sistematik bir metodoloji çerçevesinde hesaplanması, raporlanması ve belirli periyotlarla kamuoyuyla paylaşılmasıyla mümkündür. Küresel ölçekte vergi harcamalarının maliyetini belirlemede en yaygın kullanılan hesaplama yöntemleri arasında **vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemi** yer almaktadır. Bu yöntemler, vergi teşviklerinin bütçeye olan etkilerini analiz etmeye ve mali sürdürülebilirlik açısından değerlendirmeye olanak tanımaktadır. Vergi harcamalarının hesaplanmasında en yaygın ve temel yöntem, vazgeçilen gelir yöntemidir; bu yöntem, devletin vergi ayrıcalıkları nedeniyle tahsil edemediği gelirlerin parasal değerinin hesaplanmasına dayanır ve uygulamada standart bir ölçüm aracı olarak kabul edilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan tanımlamaya göre, bu yöntem devletin belirli vergi avantajları ve muafiyetler nedeniyle uğradığı gelir kaybını esas alarak hesaplanmaktadır (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s. 7). Vergi harcamaları, doğrudan kamu harcamaları ile benzer özellikler taşımasına rağmen, miktarının tespit edilmesi ve bütçe sürecine doğrudan dahil edilmemesi nedeniyle belirli zorluklar içermektedir. Bu durum, vergi harcamalarının kapsamlı ve detaylı bir analiz sürecine tabi tutulmasını zorunlu kılmaktadır.

5.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi

OECD ülkeleri tarafından en yaygın kullanılan vergi harcaması hesaplama yöntemi **vazgeçilen gelir yöntemidir**. Bu yöntemde, vergi harcamalarının bulunmadığı bir sistemde devletin elde edeceği vergi gelirleri ile mevcut vergi harcamalarının uygulandığı sistemde elde edilen gelirler karşılaştırılarak aradaki fark tespit edilir. Bu fark, devletin vergi harcamaları nedeniyle bütçeden feragat ettiği tutarı ve mükelleflerin vergi yüklerindeki değişimi ortaya koymaktadır. Vazgeçilen gelir yönteminin en önemli avantajı, vergi harcamalarının kaldırılması durumunda ortaya çıkabilecek alternatif senaryoların öngörülmesine imkan tanımasıdır (Eriçok, 2019, s. 333-335).

5.2. Kazanılan Gelir Yöntemi

Vergi harcamalarının olmadığı durumlarda elde edilecek gelir, tahminlere dayalı bir hesaplama ile belirlenir. Bu yaklaşım, vazgeçilen gelir yöntemine kıyasla farklı bir perspektif sunarak, bireylerin ve kurumların davranışsal değişikliklerini göz önünde bulundurur. Ancak, sınırlı bir şekilde uygulama alanı bulan bu yöntem, genellikle OECD ülkeleri arasında yaygın olarak tercih edilmemektedir (Giray, 2002, s. 40). Bu yöntemde, devletin vergi harcamalarını sonlandırması durumunda, mükelleflerin vergi yüklerinde herhangi bir azalma meydana gelmeyeceği ve bu durumun onların davranışlarını nasıl etkileyeceği analiz edilmektedir. Vergi harcamalarının uygulanmadığı bir senaryoda, bu değişikliğin etkisiyle elde edilecek ek gelirler tahmin edilerek hesaplamalar yapılır (Saraç, 2010, s. 266-270).

Kazanılan gelir yöntemi, mükelleflerin vergiye karşı verdikleri davranışsal tepkileri dikkate aldığı için, vazgeçilen gelir yöntemine kıyasla daha gerçekçi ve güvenilir sonuçlar üretme potansiyeline sahiptir (Redonda, 2016, s. 6). Bu bağlamda, bireylerin vergisiz bir ortamda sergiledikleri ekonomik tercihler, vergi uygulamaya başladığında değişim gösterebilir. Örneğin, bir kişi vergi yokken daha fazla çalışmayı tercih edebilirken, vergi getirildiğinde daha az çalışmayı veya farklı gelir kaynaklarına yönelmeyi seçebilir. Dolayısıyla, kazanılan gelir yöntemi verginin ekonomik davranışlar üzerindeki etkisini yansıtarak daha sağlıklı bir analiz imkanı sunar.

Bununla birlikte, kazanılan gelir yönteminin uygulanması daha yüksek maliyetler gerektirdiğinden, pratikte genellikle tercih edilmeyen bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan, kazanılan gelir yöntemi, mükelleflerin vergiye karşı verdikleri davranışsal tepkileri dikkate aldığı için vazgeçilen gelir yöntemine kıyasla daha doğru ve güvenilir sonuçlar elde edilmesine olanak tanımaktadır (Redonda, 2016, s. 6).

5.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi

Eşdeğer harcama yöntemi, vergi harcamalarının yerine, aynı fayda seviyesinin sağlanabilmesi için yapılması gereken doğrudan kamu harcamalarının tutarını tahmin etmeye yönelik bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım, devletin sosyal ve ekonomik hedeflerine ulaşmak amacıyla sağlanan fayda düzeyinin korunması koşuluyla, vergi harcamaları yerine kullanılabilecek alternatif kamu harcamalarının tutarını tahmin etmeye yöneliktir. Ancak, bu yöntem, kaybedilen gelir yöntemine benzer şekilde birçok ülke tarafından tercih edilmemektedir. Bunun temel nedeni, bireylerin kamu harcamalarından elde ettikleri faydaya dayanarak verecekleri ekonomik kararların tahmin edilmesinin güçlük arz etmesidir (Kapucu ve Aytaç, 2023, s. 102).

Eşdeğer harcama yöntemi, vergi mükelleflerinin ekonomik davranışlarında herhangi bir değişiklik olmadığı varsayımıyla, vergi harcamaları yerine aynı fayda düzeyini sağlayabilecek alternatif doğrudan kamu harcamalarının hesaplanmasını esas alır. Başka bir deyişle, bu yaklaşım, vergi harcamalarının yerine geçebilecek kamu sektörü nakit harcamalarının miktarını tahmin etmeye yönelik bir değerlendirme sürecini ifade etmektedir (Redonda, 2016, s. 6).

Vergi harcamalarının etkilerini değerlendirmek amacıyla, bu harcamalar yerine kamu harcamaları yoluyla benzer bir fayda düzeyine ulaşmak için gereken tutarın hesaplanması önemli bir yöntemdir. Ancak bu yöntem, kamu harcamalarından faydalanan bireylerin elde ettikleri kaynakları nasıl değerlendirecekleri veya tasarruf edecekleri konusunda belirli varsayımlar yapılmasını gerektirdiğinden, uygulaması oldukça karmaşık ve zorlu bir süreçtir. Bu nedenle, söz konusu yöntem pratikte yaygın olarak tercih edilmemektedir. Bununla birlikte, günümüzde bu yaklaşım, özellikle Amerika Birleşik Devletleri tarafından uygulanmaktadır (Giray, 2002, s. 40).

6. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Mevcut Yapısı ve Etkileri

Türkiye’de vergi harcamalarının maliyeti, mevcut veriler doğrultusunda, vergi harcaması uygulanmamış olsaydı elde edilecek gelir üzerinden, mükellef davranışlarında veya ekonomik faaliyetlerde herhangi bir değişiklik olmadığı varsayımıyla, vazgeçilen gelir yöntemine göre hesaplanmaktadır. Bu çerçevede, belirli ekonomik, sosyal ve çevresel hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla, yasal düzenlemeler veya ilgili mevzuatın sağladığı yetkiler doğrultusunda tahsil edilmemiş vergilerin varlığı gerekmektedir. Sonuç olarak, belirli mükellef gruplarına, sektörler veya gelir seviyelerine yönelik ayrıcalıklı uygulamalar kapsamında ya hiç vergi ödenmemesi ya da daha düşük tutarda vergi ödenmesine imkan tanıyan düzenlemelerden bahsetmek mümkündür. (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018, s. 12-23).

Türkiye’de gerçekleştirilen vergi harcamalarının önemli bir düzeyde olduğu ve sürekli artış eğilimi gösterdiği söylenebilir. Ayrıca, vergi harcamalarına yalnızca vergi mevzuatında değil, çeşitli diğer yasal düzenlemeler aracılığıyla da rastlanmakta ve bu düzenlemeler çerçevesinde farklı vergi teşvikleri hayata geçirilmektedir. Bu nedenle, vergi harcamalarının periyodik olarak raporlanması ve kamuoyuna sunulması, mali yönetimde şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmasının yanı sıra, kamu maliyesinin etkinliğinin artırılması açısından da kritik bir rol üstlenmektedir.

Türkiye’de Vergi Harcamaları Raporu ilk kez 2001 yılında yayımlanmış olmakla birlikte, bu ilk raporda vergi harcamalarına ilişkin tahmini verilere yer verilmemiştir. Vergi harcamalarının hesaplanmasına yönelik hukuki dayanak ise, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile oluşturulmuştur. Bu çerçevede, vergi harcamalarına ilişkin bilgiler özellikle 2006 yılından itibaren “Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu” eklerinde kamuoyuna sunulmaya başlanmıştır. İlk Vergi Harcamaları Raporu 2007 yılında yayımlanmış; 2008 ile 2015 yılları arasında ise vergi harcamalarına dair tahmini tutarlara bütçe kanunu eklerinde yer verilmiştir. 2016-2018 döneminde ise bu raporlar düzenli olarak yayımlanarak kamuoyunun erişimine açılmıştır (Eriçok, 2019, s. 326). Ancak, 2007 ve 2016-2018 yılları haricinde, sonraki yıllara ait “gerçekleşen” vergi harcamalarını içeren herhangi bir vergi harcama raporu yayımlanmamıştır. Bununla birlikte, T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından, 2006 yılından itibaren Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları kapsamında her yıl, içinde bulunan yıl ve takip eden iki yıl için vergi harcamalarına ilişkin tahmini veriler düzenli olarak kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Türkiye’de vergi harcamalarının büyük bir bölümü, doğrudan vergi kanunları içerisinde düzenlenmektedir. Her bir vergi türü için oluşturulan yasal çerçevede, ilgili vergiye yönelik vergi harcamaları; muafiyet, istisna ve indirimler kapsamında belirlenerek uygulanmaktadır.

Türkiye Vergi Sistemi çerçevesinde, vergi harcamaları etkileri ve vergi gelirleri içindeki payları dikkate alınarak Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV), Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) temelinde incelenmiştir. Tablo 1’de ise farklı vergi türlerine göre vergi harcamalarının tahmini tutarları sunulmaktadır.

Tablo 1: Vergi Türleri Bazında Vergi Harcaması Tahminleri (2015-2027) (TL)

Yıllar/ Kanun Adları	GV	KV	KDV	ÖTV	Diğer Kanunlar	Toplam
2015	18.097.241.447	4.130.958.993	1.805.452.851	462.714.337	1.616.246.422	26.112.614.049
2016	20.493.744.275	4.448.174.768	2.280.479.951	525.112.861	2.215.125.093	29.962.636.948
2017	37.714.098.685	15.110.237.008	23.493.419.497	14.711.310.211	11.186.925.613	102.215.991.015
2018	54.249.756.561	17.654.341.086	32.820.811.634	18.862.690.711	8.554.280.931	132.141.880.923
2019	68.267.364.779	28.030.970.717	49.796.734.881	24.903.208.169	7.697.634.285	178.695.912.831
2020	76.917.255.308	40.164.909.866	49.275.433.250	22.561.657.217	6.671.557.091	195.590.812.732
2021	91.172.602.035	49.423.342.695	58.252.412.696	20.515.678.232	11.406.060.266	230.770.095.925
2022	127.902.747.688	86.107.845.253	71.275.431.274	25.911.156.856	24.771.291.735	335.968.472.807

2023	443.471.544.605	280.839.592.374	161.868.250.244	45.881.482.553	62.319.451.860	994.380.321.635
2024	1.006.274.058.883	657.044.389.616	342.277.914.436	61.757.513.627	143.021.672.458	2.210.375.549.020
2025	1.417.924.039.184	701.028.265.817	519.579.728.335	133.360.343.432	233.274.749.457	3.005.167.126.226
2026	1.567.897.836.233	794.141.504.344	569.638.645.095	146.706.258.728	262.040.842.696	3.340.425.087.096
2027	1.713.210.840.065	875.581.336.722	639.196.961.894	157.929.448.437	287.033.293.750	3.672.951.880.868

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2025

Tablo 1 incelendiğinde, 2015-2017 yılları arasında toplam vergi harcamalarının görece yatay bir seyir izlediği ve kayda değer bir artış göstermediği anlaşılmaktadır. Ancak 2017 yılı itibarıyla, toplam vergi harcamalarında ve özellikle Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV) ile Katma Değer Vergisi (KDV) kalemlerinde dikkate değer bir artış meydana gelmiştir. Bu dönemden sonra vergi harcamaları hızlı bir yükseliş trendine girmiştir. Özellikle 2023 yılından itibaren tahmini değerlerdeki artış oranının, bir önceki yıla kıyasla %300 ila %350 seviyelerine ulaştığı, vergi harcamalarındaki büyümenin olağanüstü bir hız kazandığını göstermektedir. Özellikle 2025 sonrası vergi harcamaları tahminlerine aynı sıçrama beklenilmemektedir.

Vergi türleri bazında incelendiğinde, en yüksek vergi harcamasının gelir vergisi kaleminde gerçekleştiği görülmektedir. Mevcut tahminlere göre, 2025 yılı itibarıyla gelir vergisine yönelik vergi harcamalarının toplam tutarının yaklaşık 1,417 trilyon TL düzeyinde gerçekleşmesi öngörülmektedir. Geçmiş yıllara bakıldığında, 2017 yılına kadar gelir vergisinden sonra en yüksek vergi harcamasının kurumlar vergisi kaleminde gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Ancak 2017-2022 yılları arasında katma değer vergisi (KDV), gelir vergisinden sonra en fazla vergi harcaması yapılan kalem konumuna yükselmiştir. 2022 yılı itibarıyla ise bu sıralama yeniden değişmiş ve kurumlar vergisi, gelir vergisinin ardından en fazla vergi harcaması gerçekleştirilen ikinci vergi türü olmuştur.

Yapılan analizler, özellikle son beş yıllık dönemde KDV ve özel tüketim vergisi (ÖTV) kapsamındaki vergi harcamalarının, önceki yıllara göre kayda değer bir artış eğilimi sergilediğini ortaya koymaktadır. Tabloda 2015-2027 dönemi incelendiğinde, **KDV'ye yönelik vergi harcamalarının** 2015'te yaklaşık 1,8 milyar TL iken 2027 tahmininde 639 milyar TL'ye ulaştığı; **ÖTV'ye yönelik vergi harcamalarının** ise 2015'te 462 milyon TL'den 2027'de 157,9 milyar TL'ye yükseldiği görülmektedir. Bu durum, söz konusu vergilerin bütçe politikalarındaki ağırlığının giderek arttığına işaret etmektedir. Zira, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilere ilişkin vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarındaki payının hızlı artışı, bu vergilerden sağlanan istisna ve muafiyetlerin maliyetinin belirgin biçimde yükseldiğini göstermektedir. Bu durum, dolaylı vergilerin bütçe üzerindeki etkisinin arttığını ve bütçe politikalarında daha önemli bir unsur haline geldiğini bilimsel olarak ortaya koymaktadır.

2022 yılında KDV'ye yönelik vergi harcamalarının yaklaşık 71 milyar TL olarak hesaplandığı, bu tutarın 2027 yılına kadar yaklaşık dokuz kat artarak 639 milyar TL'ye ulaşmasının öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Benzer şekilde, ÖTV kapsamında 2022'de yaklaşık 25 milyar TL olan vergi harcamalarının, beş yıllık süreçte altı kattan fazla artarak 157 milyar TL düzeyine çıkması beklenmektedir. Her iki vergi türünde de öngörülen bu kayda değer artışta, belirli sektörlerde uygulanan oran indirimleri ve istisna düzenlemeleri etkili olmakta; bu durum, sektörel teşvik politikalarının vergi harcamalarına olan yansımaları açık biçimde ortaya koymaktadır.

Kurumlar vergisi kapsamında da önemli bir artış gözlemlenmektedir. 2022 yılında yaklaşık 86 milyar TL olan vergi harcamasının, 2027 yılı tahminlerine göre on kat artarak 875 milyar TL seviyesine ulaşması beklenmektedir. Bu durum, kurumlar vergisinde uygulanan istisna ve muafiyetlerin yanı sıra sektörel teşviklerin vergi harcamaları üzerindeki etkisini göstermektedir.

Tablo 2: (2014-2024) Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamalarının Payları (%)

Yıl/ Vergi	GV	KV	KDV	ÖTV	Diğer Kanunlar
2014	0,68	0,18	0,05	0,02	0,07
2015	0,69	0,16	0,07	0,02	0,06
2016	0,68	0,15	0,08	0,02	0,07
2017	0,37	0,15	0,23	0,14	0,11
2018	0,41	0,13	0,25	0,14	0,06
2019	0,38	0,16	0,28	0,14	0,04
2020	0,39	0,21	0,25	0,12	0,03
2021	0,40	0,21	0,25	0,09	0,05
2022	0,38	0,26	0,21	0,08	0,07
2023	0,45	0,28	0,16	0,05	0,06
2024	0,46	0,30	0,15	0,03	0,06

Kaynak: Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2025 Yılı Vergi Harcamaları Listesinden yararlanarak hesaplanmıştır.

Tablo 1'deki veriler incelendiğinde, gelir vergisinin toplam vergi harcamaları içinde en yüksek paya sahip vergi türü olduğu görülmektedir. Ancak, vergi harcama türlerinin toplam vergi harcamaları içindeki paylarını ortaya koyan Tablo 2 değerlendirildiğinde, gelir vergisi harcamalarının zamanla görece azalma eğilimi gösterdiği anlaşılmaktadır. Örneğin, 2016 yılında toplam vergi harcamalarının %68'ini gelir vergisi kapsamında yapılan vergi harcamaları oluştururken, 2017 yılında bu oran keskin bir düşüşle %37 seviyesine gerilemiştir. Tablo 2 verilerine göre, 2017-2022 döneminde gelir vergisi harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payı %37 ile %40 bandında seyretmiştir. Özellikle 2023 ve 2024 yıllarında ise bu oran sırasıyla %45 ve %46 seviyelerine yükselmiştir.

Gelir vergisi harcamalarındaki bu artışta, 2022 yılı itibarıyla asgari ücret gelirlerinin gelir vergisi matrahı dışında bırakılmasına yönelik uygulama gibi vergi politikası değişikliklerinin etkili olmuş olabileceği düşünülmektedir. Bu gelişmelerin, gelir vergisi kapsamında uygulanan istisna ve muafiyetlerin toplam vergi harcamaları içerisindeki görece ağırlığını artırmış olabileceği ve gelir vergisinin vergi harcamalarındaki payının son iki yılda gözlenen yükselişinde rol oynamış olabileceği değerlendirilmektedir.

Kurumlar vergisi harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payı ise 2014-2016 dönemindeki %15-18 bandından, 2022-2024 döneminde %26-30 aralığına doğru bir artış eğilimi dikkat çekmektedir.

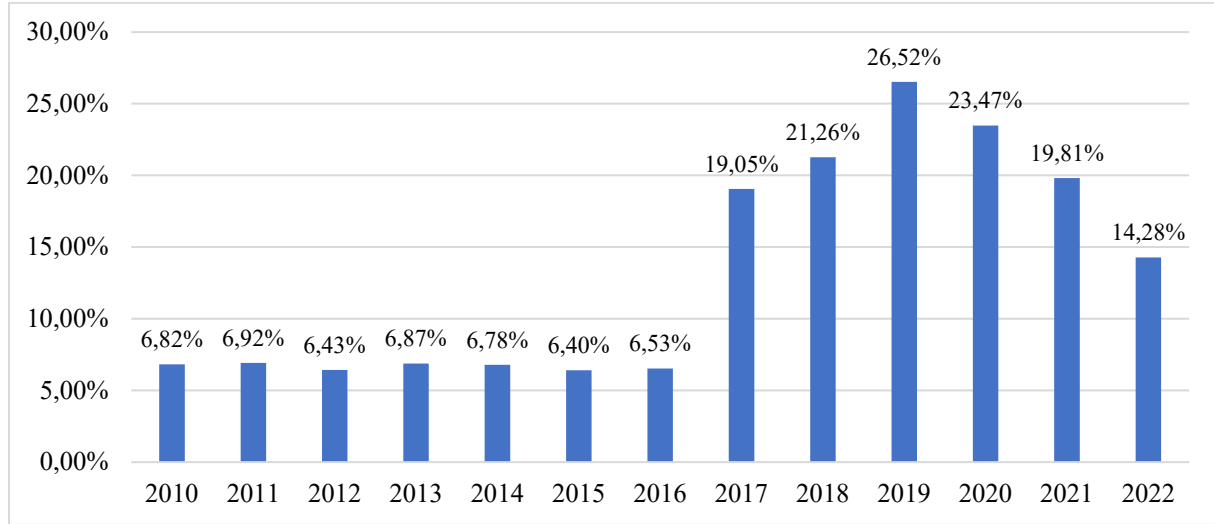
Tablo 1'de KDV vergi harcamalarının nominal tutarları yıllar içinde belirgin bir artış göstermekte; örneğin 2017'de yaklaşık 23,5 milyar TL seviyesinden 2024'te 342,2 milyar TL'ye ulaşmaktadır. Bu artış, KDV vergi harcamalarının mutlak düzeyde önemli ölçüde büyüdüğünü ortaya koymaktadır. Ancak Tablo 2'ye göre KDV'nin toplam vergi harcamalarındaki payı 2017'de %23 iken 2024'te %15'e gerilemiştir. Bu durum, KDV harcamaları artmasına rağmen, diğer vergi türlerindeki harcamaların çok daha hızlı artması nedeniyle KDV'nin toplam içindeki payının görece olarak azaldığını göstermektedir. Dolayısıyla, nominal tutarların yanı sıra oransal dağılımların da analiz edilmesi, vergi politikalarının etkilerini sağlıklı değerlendirmek açısından önem taşımaktadır.

Türkiye'de vergi harcamalarının seyri incelendiğinde, 2016 yılı gelir vergisi uygulamalarında dikkat çekici bir değişim gözlemlenmiştir. Söz konusu yıldan itibaren, gelir vergisi harcamalarının toplam gelir vergisi gelirleri içindeki nispi payında istikrarlı bir gerileme eğilimi baş göstermiştir. Bunun aksine, 2016-2017 döneminde dolaylı vergiler özelinde kayda değer bir artış trendi ortaya çıkmıştır. Veriler, bu iki yıllık dönemde katma değer vergisi harcamalarının 2,29 milyar TL'den 23,5 milyar TL'ye, özel

tüketim vergisi harcamalarının ise 525 milyon TL'den 14,8 milyar TL'ye yükseldiğini göstermektedir. Sonraki dönemlerde de bu vergi kalemlerindeki harcama artışlarının süreklilik arz etmesi, söz konusu uygulamaların Türkiye'nin makroekonomik politikalarında stratejik bir enstrüman olarak sistemli şekilde kullanıldığını ortaya koymaktadır.

Özellikle son dönemde vergi harcamalarında gözlenen niceliksel artışa karşın, bu kalemlerin toplam vergi gelirleri içindeki nispi ağırlığının seyri ayrı bir analiz gerektirmektedir. Bu bağlamda, söz konusu ilişkiyi açıklığa kavuşturmak amacıyla hazırlanan Grafik 1'de, vergi harcamalarının net vergi hasılatına oranı görsel analiz yöntemiyle sistematik olarak incelenmiştir.

Grafik 1: Vergi Harcamalarının Net Vergi Hasılatına Oranının 2010-2022 Dönemindeki Değişimi



Kaynak: Grafik, iki temel kaynaktan türetilmiştir: (i) Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yer alan vergi harcamalarına ilişkin tahminler ve (ii) Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın (2024) yayımladığı Kesin Hesap Kanunları'ndaki genel bütçeli idarelerin net vergi tahsilat rakamları derlenerek analiz edilmiştir. Ancak, en son yayımlanan Kesin Hesap Kanunu 2022 yılını kapsadığından, bu tarihten sonraki yıllara ilişkin veriler çalışmaya dahil edilememiştir.

Analiz sonuçları, 2010-2016 döneminde vergi harcamalarının net vergi gelirlerine oranının yaklaşık %6-7 bandında görece sabit bir seyir sergilediğini ortaya koymaktadır. 2015 yılından itibaren OECD iş birliğiyle yürütülen çalışmalar doğrultusunda vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin metodolojide çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bu yönetsel dönüşümlerin, vergi harcamalarının seyri üzerindeki farklılaşmaların temel nedenlerinden biri olduğu düşünülmektedir. Özellikle 2017 yılında vergi harcamalarının oranında belirgin bir artış gözlenmiş ve %19,05 seviyesine yükselmiştir. Söz konusu artışta, hesaplama yöntemlerindeki değişikliklerin önemli bir rol oynadığı değerlendirilmektedir.

Grafik incelendiğinde, söz konusu artış eğiliminin 2019 yılına kadar devam ettiği ve bu yıl içerisinde oranının %26,52'ye kadar yükseldiği tespit edilmektedir. Ancak, 2020 yılından itibaren vergi harcamalarının toplam vergi tahsilatı içindeki oranında belirgin bir azalma eğilimi gözlemlenmiş olup, bu oran 2022 yılında %14,28 düzeyine gerilemiştir. Toplam vergi harcamalarının mutlak değer olarak artmasına rağmen, vergi tahsilatları içindeki payının azalma eğilimi göstermesi, Türkiye'de bu dönemde artış gösteren enflasyon süreci ile birlikte vergi politikalarındaki değişikliklerin de etkisi olabileceğini göstermektedir.

7. Vergi Harcaması Uygulamaları: Seçilmiş OECD Ülke Örnekleri

7.1. Amerika'da Vergi Harcamalarının Tarihsel Gelişimi ve Uygulama Süreci

Amerikan vergi sisteminde, federal yönetim tarafından uygulanan vergi türleri, eyalet ve yerel yönetimlere kıyasla daha sınırlı olmakla birlikte, toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisi federal düzeyde tahsil edilmektedir. 1990-2017 yılları arasında tahsil edilen vergilerin milli gelire oranı ortalama %25 seviyesinde gerçekleşmiş olup, bu dönemde vergi yükünün nispeten düşük olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, vergi gelirleri bütçe gelirlerinin yaklaşık %83'ünü oluşturmaktadır.

ABD’de eyaletler arasında vergi politikaları farklılık göstermekte olup, bazı eyaletler sabit oranlı vergilendirme sistemini benimserken, bazıları ise artan oranlı vergi tarifesi uygulamaktadır. Ayrıca, kişisel gelir vergisi oranlarının yanı sıra muafiyetler, istisnalar ve diğer vergi harcamaları da eyaletler arasında farklılık arz etmektedir (Sağdıç ve Yıldız, 2020, s. 28-61).

ABD’de 1930’lu yılların ortalarında uygulanmaya başlanan genişletici maliye politikası çerçevesinde, başlangıçta sınırlı kapsamda oluşturulan vergi harcamaları zamanla artış göstermiştir. Vergi harcamalarının yasal çerçevesi, 1974 Kongre Bütçe Kanunu ile belirlenmiş olup, bu harcamalar; istisna, muafiyet, kesinti, özel kredi, tercihli vergi tarifesi veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesi gibi uygulamalar sonucu ortaya çıkan gelir kayıplarını ifade etmektedir. ABD Hazine Bakanlığı, 1996 yılından itibaren vergi harcamaları tahminlerini içeren raporları resmi internet sitesinde yayımlamaktadır. Bununla birlikte, her eyalet kendi vergi harcamaları raporunu bağımsız olarak hazırlamakta olup, federal düzeyde yayımlanan raporlar yalnızca merkezi yönetim vergilerini kapsamaktadır. Vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin tahminleri de doğrudan etkilemesi nedeniyle, raporlarda genel bir toplam verilmemektedir (Tax Expenditures: FY2024).

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergi harcamaları kavramı ilk kez 1967 yılı bütçesi kapsamında uygulamaya konulmak üzere ortaya atılmıştır. Küresel ölçekte değerlendirildiğinde, vergi harcaması mekanizmasını ilk kez benimseyen ülkenin ABD olduğu görülmektedir. Vergi harcamaları, Federal Vergi Yasası’nda yer alan ve brüt gelirden yapılan indirimler, muafiyetler, belirli vergi kredileri, tercihli vergi oranları veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesi gibi düzenlemeler sonucu devletin vergi gelirlerinde meydana gelen kayıplar olarak tanımlanmaktadır. Amerikan vergi sisteminde, federal hükümetin yanı sıra eyaletler ve yerel yönetimler de vergilendirme yetkisine sahiptir. Bu doğrultuda, vergi gelirleri yalnızca federal düzeyde toplanmakla kalmayıp, eyaletler ve yerel yönetimler tarafından da bağımsız olarak tahsil edilmektedir. Uygulama açısından incelendiğinde, vergi harcamalarında “vazgeçilen gelir yöntemi” (foregone revenue method) esas alınmakta olup, bu yöntem yalnızca merkezi yönetimin gelirlerini kapsamaktadır (Tekin ve Gürçam, 2015, s. 141). Vergi harcamaları, ağırlıklı olarak gelir vergisine yönelik olup; istisnalar, muafiyetler ve teşvikler gibi düzenlemeleri içermektedir. Örneğin, ABD Hazine Bakanlığı’nın 2013 tarihli vergi harcamalarına ilişkin resmi rapora göre bu politikaların temelinde tüketim artırıcı ve tasarruf teşvik edici makroekonomik hedeflerin yattığı görülmektedir (U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, 2014). Bu çerçevede gerçekleştirilen düzenlemeler, toplam vergi harcamalarının %60’ını oluşturarak 732 milyar dolara ulaşmıştır. Sosyal harcamalar ise 445 milyar dolarlık bir bütçeyle toplam harcamaların %37’sini kapsarken, en düşük pay kurumsal düzenlemelere ayrılmış olup, 38 milyar dolar ile toplamın %3’ünü teşkil etmektedir (Mcbride, 2013, s. 4).

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergi harcama raporlarının yayımlanması, federal bütçenin “Analitik Perspektifler” bölümünde yasal olarak düzenlenmiş bir gerekliliktir. İlk uygulamaya alındığı günden bu yana, vergi harcamalarına ilişkin düzenlemelerin sayısı giderek artmıştır. Örneğin, 2008’deki finansal kriz sonrasında gelir vergisine yönelik 164 düzenleme yapılırken, 2002’de bu sayı 135 olarak kaydedilmiştir. Ancak, her yıl yayımlanan bu raporlara rağmen, denetim eksiklikleri nedeniyle uygulamada zaman zaman sapmaların yaşanabildiği görülmektedir. Günümüzde vergi harcamaları politikaları eğitim, sağlık, sosyal güvenlik ve savunma gibi birçok sektöre yayılmıştır. ABD vergi sistemi, düşük gelirli bireylerin kazançları ve belirli kurumların gelirleri için muafiyetler ve istisnalar tanıyarak vergi matrahını daraltmakta; bu genişletilmiş uygulamalar ise etkinlik ve rekabet açısından bazı zorluklara işaret etmektedir (Kayalıdere ve Mastar Özcan, 2012, s. 360). Vergi harcamalarının hesaplanmasına ilişkin olarak ise, ABD’de gelir yöntemi temel alınmakta olup, bu kapsamda yalnızca kişisel gelir vergisi ve kurumsal gelir vergisine ilişkin tahminler yapılmaktadır. Diğer vergi türleri için benzer bir tahmin süreci işletilmemektedir. Örneğin, 2017 yılı vergi harcamaları raporunda kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisine yönelik ayrı ayrı 169’ar kalem vergi harcaması tanımlanırken, 2020 yılı ve sonraki raporlarda bu sayı kişisel gelir vergisi için 172, kurumlar vergisi için ise 170 olarak güncellenmiştir (Tax Expenditures: FY2024, s. 22-36).

7.2. İngiltere’de Vergi Harcamalarının Gelişimi

İngiltere’nin vergi harcamaları raporlama sistemi, ABD modelinden farklı olarak gelir vergisiyle sınırlı kalmayıp kurumlar vergisi, KDV ve diğer dolaylı vergileri de içeren kapsamlı bir yapı sergilemektedir.

Bu sistemde vergi harcamalarının belirlenmesi ve uygulanması sürecinde siyasi otoriteler belirleyici rol oynamakta, Maliye Bakanlığı ve Parlamento tarafından şekillendirilen politikalar bağımsız kurumların denetimine tabi tutulmaktadır. İngiltere'nin vergi harcama uygulamaları, sosyal destek mekanizmalarından yatırım teşviklerine, sektörel kalkınma politikalarından ekonomik düzenlemelere kadar geniş bir yelpazede etki göstermektedir. Bu kapsayıcı yapı, aynı zamanda uygulamaların şeffaflığı ve etkinliğinin düzenli olarak değerlendirilmesini gerekli kılmakta, böylece vergi harcamaları İngiltere'nin hem maliye politikalarında hem de ekonomik düzenlemelerinde stratejik bir araç olarak öne çıkmaktadır. Sistemin bu çok boyutlu karakteri, vergi politikalarının toplumsal ve ekonomik hedeflere ulaşmada ne derece etkili bir şekilde kullanılabileceğini göstermesi açısından önemlidir (Egeli ve Tepe, 2015, s. 19).

Vergi harcamalarının tahmini ve raporlanması süreçleri, bütçe döngüsünden bağımsız şekilde yürütülmekte ve her yıl sonbahar döneminde kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Söz konusu hesaplamalarda temel metodoloji olarak “vazgeçilen gelir” (foregone revenue) yöntemi benimsenmektedir. İngiltere özelinde vergi harcama politikaları üç temel kategoride şekillenmektedir: (i) yapısal vergi indirimleri, (ii) bireysel gelir vergisinde çifte vergilendirmeyi önleyici düzenlemeler ve (iii) sosyal politika amaçlı destekler (çocuk bakımı ve yaşlılık yardımları gibi). İngiltere mali sisteminde vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin yasal bir zorunluluk bulunmamakla birlikte, Vergi Yasalarını Yeniden Düzenleme Kurulu (Tax Law Rewrite Committee) düzenli aralıklarla vergi harcama tahminleri yayımlamaktadır. Bu süreç kapsamında, yılda iki kez kapsamlı denetim ve değerlendirme çalışmaları yürütülmektedir (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012, s. 359), (Tekin ve Gürçam, 2015, s. 145).

Birleşik Krallık'ta vergi harcamalarının raporlanmasına dair yasal bir zorunluluk bulunmamakla birlikte, bu harcamaların hesaplanması ve ilgili istatistiklerin sunulması geleneksel olarak her yıl sonbahar bütçesi kapsamında gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, yıllık bütçe dokümanının “Bütçe ve Mali Durum Politika Kararları ve Bütçe Raporu” adlı bölümünde, vergi harcama tahminlerini içeren detaylı bir liste yer almakta olup, bu uygulama vergi harcamalarının şeffaf bir biçimde izlenmesini sağlamaktadır (Egeli ve Tepe, 2015, s. 19).

7.3. Almanya'da Vergi Harcamalarının Gelişimi

Almanya'nın vergi harcamalarına yaklaşımı, İngiltere ve ABD ile benzerlik göstermekte olup, bu kavramın resmi bir tanımı bulunmamaktadır. Ülkedeki vergi harcaması hesaplamalarında, diğer birçok OECD ülkesinde olduğu gibi “vazgeçilen gelir yöntemi” temel alınmaktadır. Ancak Alman uygulamasının ayırt edici özelliği, tahminleme sürecinde mükellef davranışlarındaki değişimlerin dikkate alınmamasıdır. Almanya'da vergi harcamalarına ilişkin resmi raporlama, mevcut yıl ile önceki iki yıla ait verileri ve bir sonraki yıl için yapılan projeksiyonları içermektedir. Bu kapsamlı veri seti, “sübvansiyon raporu” başlığı altında bütçe dokümanlarına ek olarak kamuoyuna sunulmaktadır. Alman vergi harcama politikalarının en dikkat çekici unsuru, “altın kural” olarak adlandırılan uygulamadır. Bu kural çerçevesinde, vergi harcamalarının büyük bölümünün yardım ve teşvik mekanizmalarına dönüştürülmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu uygulama, bir yandan merkezi yönetimin vergi harcamalarına ilişkin yetkilerini sınırlandırırken, diğer yandan mali disiplinin güçlendirilmesine katkı sağlamaktadır. Alman modelinin bu özellikleri, vergi harcamalarının şeffaf ve kontrollü bir şekilde yönetilmesine olanak tanımakta, aynı zamanda maliye politikalarının etkinliğini artırmaktadır. (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012, s. 354).

Almanya'da vergi sisteminin temel belirleyicisi federal hükümet olmakla birlikte, belirli vergilerin tahsil yetkisi eyaletlere ve yerel yönetimlere devredilebilmektedir. Federal hükümet tarafından toplanan ve diğer yönetim birimleriyle paylaşılan başlıca vergiler arasında kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi (KDV) bulunmaktadır. Buna karşın, eyaletler ve belediyeler tarafından doğrudan tahsil edilen vergiler, görece daha düşük gelir sağlayan ticaret vergisi, emlak vergisi, emlak satış vergisi, kilise vergisi ve köpek vergisi gibi vergilerden oluşmaktadır (Gözen ve Artuç, 2020, s. 67-68).

Almanya'da kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2018 yılı itibarıyla %27 seviyesindedir. Kurumlar vergisinin toplam içindeki oranı ise %4 ila %5 arasında değişmekte olup, bu oran OECD ortalamasının altında kalmaktadır. Tüketim vergilerinin vergi gelirlerindeki payı %27,5 olarak belirlenmiş olup, bunun yaklaşık %20'si KDV kaynaklanmaktadır. Servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine katkısı ise %2,4 seviyesinde kalmaktadır. Sosyal güvenlik primleri de

gelir üzerinden alınan vergilere dahil edildiğinde, bu oranın %65 ila %70 aralığında olduğu görülmektedir. Bu veriler, Alman vergi sisteminin ağırlıklı olarak dolaysız vergilere dayandığını göstermektedir (Gözen ve Artuç, 2020, s. 87-89).

Almanya’da vergi harcamalarının yönetimi ve uygulanması, federal yapının sunduğu çok katmanlı vergi yetkileri çerçevesinde şekillenmektedir. Federal hükümetin ağırlıklı olarak topladığı önemli vergiler ile eyalet ve yerel yönetimlerin sınırlı gelir kaynakları, vergi harcamalarının dağılımı ve kapsamını dolaylı olarak etkilemektedir. Bu yapı, vergi harcamalarının farklı düzeylerde ve farklı vergi kalemlerinde çeşitli biçimlerde kullanılmasına olanak tanımakta, böylece hem merkezi hem de yerel yönetimlerin maliye politikalarındaki rollerinin karmaşıklığını artırmaktadır. Bu nedenle, vergi harcamalarının etkilerinin değerlendirilmesinde sadece toplam paylar değil, aynı zamanda federal sistemin yapısal dinamikleri ve farklı yönetim birimlerinin yetki alanları göz önünde bulundurulmalıdır.

7.4. Fransa’da Vergi Harcamalarının Gelişimi

Fransa’da vergi harcamaları kavramının kurumsal kimlik kazanması, Vergi Konseyi’nin erken dönem raporlarına dayanmaktadır. Kavramın resmi bütçe dokümanlarında ilk kez 1981 yılında tanımlanması, Fransız mali sisteminde önemli bir dönüm noktası oluşturmuştur. Günümüzde yasal zorunluluk çerçevesinde yıllık olarak hazırlanan vergi harcama raporları, hem mevzuatın uygulanabilirliğini güçlendirmeyi hem de bütçe süreçlerinin verimliliğini artırmayı hedeflemektedir. Bu sistem, kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlama amacı taşımaktadır. Yayınlanan raporlara göre, vergi harcamaları, kanuni ve düzenleyici işlemler olarak sınıflandırılmaktadır (Pichet, 2012, s. 31-32).

Fransa’da vergi harcama politikalarının başlangıçta yalnızca merkezi yönetim tarafından yürütülmesine karşın, 2007 yılında yapılan düzenlemeyle bu yetkinin yerel yönetimlere de devredilmesiyle kapsamı genişlemiştir. İngiltere’deki uygulamalara paralel olarak, sadece temel vergiler değil, diğer çeşitli vergi türleri de vergi harcaması kapsamına dahil edilmekte ve herhangi bir kısıtlama olmaksızın geniş bir alanda uygulanmaktadır. Vergi harcamalarının tanımı, referans alınan standart vergi sisteminden sapmalar nedeniyle ortaya çıkan gelir kayıplarını içermekte olup, Fransız yetkililer tarafından hazırlanan raporlar, vergi türleri, politika amaçları ve hedeflenen faydalancı gruplar gibi çoklu ölçütler göz önünde bulundurularak kapsamlı biçimde sunulmaktadır (Tekin ve Gürçam, 2015, s. 148). Buna ek olarak, Fransa’da vergi harcamalarına ilişkin raporların yayımlanması yasal bir zorunluluk olarak belirlenmiş olup, bu raporlar bütçe ekinde yer almak yerine Maliye Bakanlığı’nın resmi internet sitesi üzerinden kamuoyuna sunulmaktadır. Vergi harcamaları, çeşitli sektörler ve kamu politikaları doğrultusunda sınıflandırılmakta; tarım, gıda, ormancılık, kırsal kalkınma, kültür, savunma, ekonomi, eğitim, sağlık, adalet, güvenlik, araştırma ve yükseköğrenim gibi alanlara özgü alt başlıklara ayrılmaktadır. Ayrıca, dayanışma, entegrasyon, çevre, sürdürülebilir kalkınma, istihdam ve bölgesel uyum gibi sosyal ve ekonomik kalkınmaya yönelik harcamalar da bu sınıflandırma içinde değerlendirilmektedir. Bunun yanında, Fransa’da uygulanan aile indirimi mekanizması da vergi harcaması kapsamında ele alınmaktadır (Republique Française, Les Depenses Fiscales, 2021, s.13).

Fransız vergi sistemi temel olarak dört ana kategoriye ayrılmaktadır: gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalara dayalı vergiler, servet vergileri ve doğrudan yerel vergiler. Genel çerçevede değerlendirildiğinde, Fransa’da vergilerin ağırlıklı olarak gelir, harcama ve servet unsurlarına dayandığı söylenebilir. 2018 yılı itibarıyla, toplam vergi gelirleri içinde en büyük pay %35 ile gelir vergilerine aittir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı yaklaşık %25 seviyesinde olup, bu kategoride en önemli pay KDV aittir. Servet üzerinden alınan vergilerin toplam içindeki payı ise %8,9 olarak hesaplanmaktadır (Sandalcı, 2020, s. 164-181).

8. Türkiye’nin Vergi Harcamalarının OECD Ülkeleri İçindeki Konumu ve Karşılaştırılması

Ekonomi yönetimleri, maliye politikası araçlarından biri olan kamu harcamaları ve vergi harcamaları aracılığıyla kamu politikası hedeflerine yön verebilmektedir. Ancak, kamu bütçesi üzerindeki belirgin etkilerine rağmen, vergi harcamalarının yeterli şeffaflığa sahip olmadığı yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Bu kapsamda, bütçe sürecinde kamu harcamalarına kıyasla daha az denetime tabi tutulduğu ve detaylı bir inceleme sürecinden geçmediği ileri sürülebilir. Özellikle vergi harcamalarının çoğu zaman kapsamlı bir fayda-maliyet analizi yapılmaksızın yürürlüğe konulması, bu alandaki denetim eksikliğini daha da belirgin hale getirmektedir. Daha da kaygı verici olan husus, bazı ülkelerin vergi

harcamaları nedeniyle uğradıkları gelir kaybını dahi hesaplamaktan kaçınmalarıdır (Redonda ve Neubing, 2018, s. 1).

Çalışmanın kapsamını genişletirken metodolojik bütünlüğü korumak amacıyla, OECD üyesi ülkeler arasından ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere örneklem olarak belirlenmiştir. Bu seçim, ekonomik büyüklük, vergi politikalarının çeşitliliği ve karşılaştırmalı analize uygunluk gibi objektif kriterler temel alınarak yapılmıştır. Söz konusu ülkelerin incelenmesi hem küresel ekonomideki ağırlıkları hem de uyguladıkları vergi sistemlerinin farklılıkları nedeniyle araştırmanın temsil gücünü artırmaktadır. Seçilen ülkeler arasındaki ekonomik büyüklük farklarının önemli olduğu bilinmekle birlikte, çalışma kapsamında yalnızca ekonomik büyüklük değil, aynı zamanda vergi politikalarının yapısı ve karşılaştırmalı analiz imkanları da değerlendirilmiştir. ABD'nin ekonomi büyüklüğü diğer ülkelere kıyasla belirgin şekilde yüksek olmakla birlikte, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi ülkeler de gelişmiş ve farklı vergi sistemlerine sahip önemli örneklem gruplarını temsil etmektedir. Bu çeşitlilik, metodolojik bütünlüğü koruyarak, farklı vergi uygulamalarının karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır.

Vergi harcamalarına ilişkin uygulamalar ülkelerin mali sistemlerine ve idari yaklaşımlarına göre önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu durum, vergi harcaması kavramının tanımlanması ve bu harcamalara yönelik raporlamaların standardize edilmesini güçleştirmektedir. Vergi harcamalarının bütçe belgelerinde yer alma biçimi, hazırlanma teknikleri ile yayımlanma sıklığı ülkeden ülkeye değişiklik arz etmektedir. Her ne kadar bu kavram ilk olarak Almanya'da gündeme gelmiş olsa da, vergi harcamalarının sistematik biçimde uygulanması ve resmi literatüre dahil edilmesi Amerika Birleşik Devletleri'nde gerçekleşmiş; 1960'lı yıllardan itibaren de akademik tartışmaların odağına yerleşmiştir. Zamanla İngiltere gibi diğer ülkeler de bu uygulamayı benimsemiştir. Günümüzde bahsi geçen ülkelerde vergi harcama raporlarının hazırlanması yasal bir zorunluluk haline gelmiştir. Örneğin, ABD'de bu raporlar her yıl düzenli olarak yayımlanırken, İtalya'da belirli bir periyoda bağlı kalmadan hazırlanmakta, Almanya'da ise iki yılda bir yayımlanmaktadır. Bazı ülkelerde vergi harcama raporları bütçe eki olarak sunulurken, bazı ülkelerde ise kamu harcamalarının bir parçası olarak değerlendirilmektedir (Ferhatoglu, 2005, s. 88).

Tablo:3 Türkiye'nin Vergi Harcamalarının OECD Ülkeleri Ortalaması ile Oransal Karşılaştırması (1990 - 2022) (%)

Yıllar	GSYH İçinde Vergi Harcamalarının Payı		Gelire Dayalı Vergilerin Payı		Harcamaya Dayalı Vergilerin Payı		Toplam Vergi Harcamalarının İşletmelere Yönelik Payı		Toplam Vergi Harcamalarının Hanehalkı Kaynaklı Kısım	
	Türkiye	OECD	Türkiye	OECD	Türkiye	OECD	Türkiye	OECD	Türkiye	OECD
1990	-	4,64	-	90,93	-	7,40	-	25,78	-	74,73
1991	-	4,84	-	86,45	-	11,53	-	23,53	-	76,66
1992	-	4,64	-	85,73	-	11,92	-	17,07	-	81,36
1993	-	4,88	-	85,71	-	12,02	-	18,56	-	75,88
1994	-	5,33	-	90,04	-	7,88	-	19,25	-	75,67
1995	-	5,30	-	82,53	-	15,51	-	19,63	-	68,17
1996	-	5,41	-	81,93	-	16,20	-	18,65	-	68,31
1997	-	4,92	-	72,75	-	25,94	-	14,62	-	61,94
1998	-	5,26	-	79,96	-	18,83	-	19,84	-	65,28
1999	-	4,91	-	78,72	-	20,05	-	19,98	-	66,47
2000	-	4,36	-	73,07	-	25,99	-	19,12	-	59,57
2001	-	4,36	-	71,41	-	27,76	-	17,99	-	56,41

2002	-	4,20	-	71,20	-	28,14	-	19,33	-	57,23
2003	-	4,27	-	70,50	-	28,90	-	21,02	-	55,35
2004	-	4,20	-	74,02	-	25,68	-	22,90	-	57,09
2005	-	4,43	-	66,47	-	33,20	-	21,14	-	56,78
2006	-	4,60	-	65,12	-	34,06	-	20,73	-	56,09
2007	1,35	4,64	94,97	69,32	5,03	29,98	16,10	19,55	68,42	57,17
2008	-	4,80	-	64,95	-	34,22	-	22,07	-	56,44
2009	-	4,96	-	67,85	-	30,77	-	19,97	-	57,12
2010	-	4,82	-	65,75	-	32,89	-	22,36	-	53,83
2011	-	5,40	-	60,45	-	37,69	-	19,96	-	54,10
2012	-	4,94	-	59,29	-	38,52	-	21,77	-	52,20
2013	-	5,19	-	59,78	-	38,29	-	22,67	-	51,55
2014	-	5,24	-	58,26	-	39,93	-	21,91	-	50,41
2015	3,36	4,86	53,98	58,64	46,02	39,87	24,32	22,11	42,48	50,39
2016	3,87	5,04	54,09	57,92	45,33	39,35	22,00	22,25	43,13	49,48
2017	4,04	4,80	54,36	58,23	45,25	39,80	25,29	22,42	41,02	49,20
2018	4,02	4,69	53,94	54,64	45,67	42,18	25,52	23,20	40,47	46,48
2019	4,14	4,69	53,89	56,77	45,72	40,18	25,49	24,15	40,34	48,37
2020	4,07	4,95	54,07	58,11	45,54	38,28	25,41	25,41	40,43	48,17
2021	3,16	4,74	54,09	59,25	45,52	37,39	25,23	25,02	40,46	47,68
2022	2,24	5,22	63,69	61,36	28,93	32,80	-	17,26	38,07	56,62

Kaynak: Redonda vd (2024) ve OECD, (İlgili kaynakta Türkiye'ye ait veriler 1990-2006 ve 2008-2014 yılları arasında bulunmamaktadır)

Türkiye'de vergi harcamalarının sistematik olarak raporlanması, OECD üyesi ülkelerle kıyaslandığında görece geç bir dönemde başlamıştır. Bununla birlikte, Nisan 2018'de yayımlanan vergi harcaması raporunda yer verilen tahmin yöntemlerinin, teknik açıdan yüksek bir doğruluk seviyesine ulaştığı ve metodolojik bakımdan başarılı bulunduğu ifade edilmektedir. 2006 yılından itibaren düzenli olarak bütçe eki şeklinde yayımlanmaya devam eden bu raporlar, sürdürülebilirlik ve mali saydamlık ilkelerinin kamu yönetimi tarafından benimsendiğini göstermektedir. Türkiye'de vergi harcama raporlarının bütçeye eklenerek yayımlanması, uygulanan vergi politikalarına yönelik bir öz denetim mekanizması işlevi görmekte olup, aynı zamanda mali hesap verebilirliği güçlendiren önemli bir unsur olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 3'te yer alan bulgular, OECD ülkelerinde vergi harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH) içindeki payının, ülkelerin ekonomik koşulları ve maliye politikalarındaki farklılıklar nedeniyle çeşitlilik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Türkiye örneğinde ise 2015 yılından itibaren dikkat çeken bir eğilim söz konusudur. Bu dönemde vergi harcamalarının GSYH'ye oranı yıllar itibarıyla belirli bir düzlemde ilerlemiş; istikrarlı bir yapı sergileyerek yıllık oranlarda yüksek düzeyde bir paralellik gözlemlenmiştir.

1990'lı yıllarda OECD ülkelerinde toplam vergi harcamalarının önemli bir bölümü, gelir üzerinden alınan vergilere dayanmaktaydı ve bu oranın %90 seviyelerinde olduğu gözlenmekteydi. Ancak zaman içinde bu oran kademeli olarak azalmış ve 2022 yılı itibarıyla gelir vergisinin toplam vergi harcamaları içerisindeki payı yaklaşık %61'e kadar düşmüştür. Bu düşüş, vergi sistemlerinde meydana gelen yapısal değişiklikler, yeni vergi türlerinin uygulanmaya başlanması ve farklı vergilendirme mekanizmalarının geliştirilmesiyle açıklanabilir. Özellikle dolaylı vergilerin artan kullanımı ve alternatif vergi

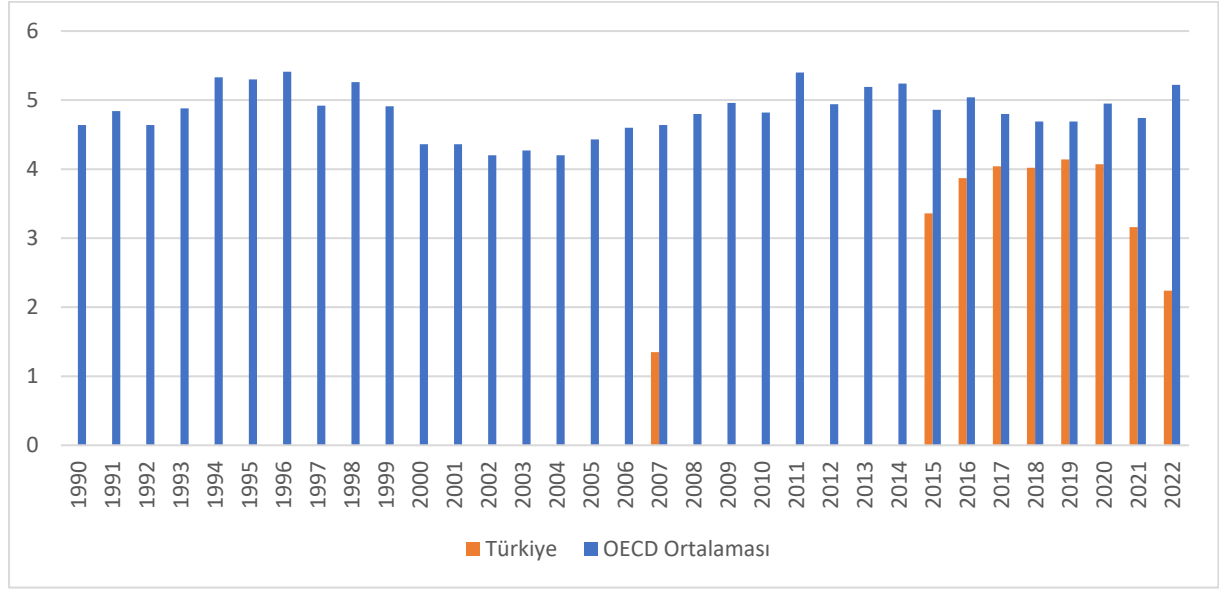
politikalarının yaygınlaşması, gelir vergisinin toplam vergi harcamaları içindeki payının azalmasına neden olmuştur.

Karşılaştırmalı ülke analizlerinde, ekonomik göstergelerin GSYH ile ilişkisel olarak değerlendirilmesi metodolojik açıdan önemli bir yaklaşım olarak öne çıkmaktadır. Bu bağlamda, vergi harcamalarının GSYH'ya oranlanması yöntemi, farklı ekonomik büyüklüklere sahip ülkeler arasında tutarlı karşılaştırmalar yapılmasına olanak tanımaktadır. Söz konusu analiz tekniği, ulusal ekonomilerin vergi sistemleri üzerinden uyguladıkları maliye politikalarının görece büyüklüklerini anlamlandırmada kritik bir işlev görmektedir. Özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomiler arasındaki politika farklılıklarını nicel olarak ortaya koyabilmek adına, vergi harcamalarının GSYH içindeki payının mukayeseli şekilde incelenmesi, ülkelerin mali sistemlerindeki yapısal farklılıkların anlaşılmasına ve politikaların etkinliğinin değerlendirilmesine önemli katkı sağlamaktadır. Buradan hareketle, Tablo 3'te sunulan veriler temel alınarak OECD ülkeleri ve Türkiye'ye ait vergi harcamalarının GSYH'ya oranları karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Yapılan bu nicel değerlendirme, Türkiye'nin söz konusu göstergeler açısından OECD ortalamaları karşısındaki konumunu objektif bir şekilde ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Tablo 3'te yer alan gelire dayalı vergiler incelendiğinde, 2015-2022 dönemi itibarıyla Türkiye'nin vergi harcamalarının GSYH içindeki payı, OECD ortalamalarına paralel bir seyir izlemiştir. Ancak bu oran, çoğunlukla OECD ortalamasının biraz altında kalmış, 2022 yılında %63,69'a çıkarak OECD ortalaması olan %61,36'yı geçmiştir. Bu artışın, Pandemi kaynaklı ekonomik daralmayı hafifletmek amacıyla uygulanan genişletici mali politikalarla ilişkili olabileceği değerlendirilmektedir. Kriz yönetimi kapsamında hükümet tarafından hayata geçirilen vergi teşvikleri, sektörel muafiyetler ve ödeme ertelemeleri gibi önlemlerin, vergi harcamalarının oranında artışa katkı sağlamış olabileceği değerlendirilmektedir.

OECD ülkelerinde vergi harcamaları konusunda, harcamaya dayalı vergilerin tarihsel seyri incelendiğinde, 1990'lardaki %7,4'lük düşük seviyeden başlayan süreçte önemli bir artış eğilimi gözlemlenmiştir. Bu oran 2018'de %42,18 ile zirve yapmış, ancak takip eden dönemde düşüşe geçerek 2022'de %32,8'e gerilemiştir. Bu düşüşün temelinde, dolaylı vergilerin (KDV ve ÖTV) giderek yaygınlaşması ve vergi sistemlerindeki yapısal dönüşümler yatmaktadır. Türkiye özelinde ise 2015-2021 döneminde %45-46 bandında seyreden vergi harcamaları oranı, OECD ortalamasının üzerinde gerçekleşmiştir. Ancak 2022 yılında bu oranın %29'a kadar gerilemesi dikkat çekicidir. Bu radikal değişim, gelir vergilerinin payındaki belirgin artışla (%54,09'dan %63,7'ye) ve dolaylı vergilerdeki azalmayla açıklanabilir. Özellikle Covid-19 Pandemi'sinin etkilerinin yoğun olarak hissedildiği 2022 yılı, Türk vergi sisteminde gelir vergilerinin ağırlık kazandığı bir dönüm noktası olarak kayda geçmiştir (Redonda vd. 2024, OECD).

Tablo 3 verileri incelendiğinde vergi harcamalarının ekonomik amaçlarla kullanımını yansıtan işletmelere yönelik vergi payları, OECD ülkelerinde genellikle %15-25 arasında dalgalanırken, Türkiye 2015-2019 yıllarında bu oranı sürekli olarak aşmıştır. 2022'de OECD ortalaması %17,26'ya düşerken, Türkiye'de bu oran 2017'den itibaren %25 civarında kalmıştır. Bu durum, Türkiye'de vergi harcamalarının ekonomik boyutunun OECD ortalamalarına kıyasla daha belirgin olduğunu göstermektedir. OECD ülkelerinde toplam vergi harcamalarının hanehalklarına ayrılan payı, 1990-1995 yılları arasında %65-80 arasında dalgalanırken, 2000'li yıllardan itibaren %45-55 arasında seyretmiştir. 2022'de ise Covid-19 sonrası piyasalara canlılık kazandırma amacıyla hanehalklarına yapılan vergi harcamaları artmıştır. Türkiye'de ise hanehalklarına atfedilen vergi harcamaları, genellikle OECD ortalamasının altında kalmıştır, bu da Türkiye'de vergi harcamalarının sosyal yönünün daha düşük olduğunu göstermektedir.

Grafik 2: OECD ve Türkiye Vergi Harcamalarının GSYH'ya oranı (%)

Kaynak: Tablo 3 verileri kullanılarak oluşturulmuştur. (Redonda vd. 2024, OECD)

Grafik 2'ye göre, OECD ülkelerinde vergi harcamalarının GSYH'ya oranlarının ortalamasının yıllar içinde büyük değişiklik göstermediği görülmüştür. Özellikle 1990 yılından 2022 yılına kadar %4-%5 civarı seyrettiğini ve yıllar içinde tutarlılık saptanmıştır. OECD ülkelerinde vergi harcamalarına ilişkin mevzuatların güncellenmesiyle hukuksal alt yapıda meydana gelen gelişmelerin varlığına bağlamak mümkündür. Buna karşın Türkiye özelinde 2015 ve 2022 yılları arasında bu oranda düşüşler meydana gelmiştir. Özellikle Pandemi döneminin akabinde vergi harcama oranlarında düşüş görülmüştür. Türkiye'de vergi harcamaları rakamları yıllar içinde katlanarak artış göstermektedir. Tablo 1'de her bir vergi türünde vergi harcamalarının artış eğilimi açıkça görülmekle birlikte, toplam vergi harcamalarının GSYH'ya oranlarında gözlenen nispeten paralel seyir, bu artışın ekonomik büyüme ve enflasyon gibi makroekonomik faktörlerden kaynaklanan reel büyüme ile birlikte değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Grafik 2'nin detaylı incelemesi, OECD ülkeleri ile Türkiye arasında vergi harcamalarının GSYH'ya oranı bakımından belirgin farklılıklar olduğunu ortaya koymaktadır. OECD üyeleri, 1990-2022 döneminde vergi harcamalarını GSYH'nın %4-5'i seviyesinde tutarak istikrarlı bir politika izlemişlerdir. Bu durum, söz konusu ülkelerde vergi harcamalarının hem ekonomik teşvik hem de sosyal politika aracı olarak kurumsallaştığını ve uzun vadeli bir yaklaşım benimsendiğini göstermektedir. Türkiye özelinde ise 2015-2022 döneminde farklı bir tablo gözlemlenmektedir. 2015'te %4 civarında olan oran, OECD ortalamalarıyla uyumlu iken, takip eden yıllarda dalgalı bir seyir izleyerek %2-3 bandında hareket etmiş ve genel olarak düşüş eğilimi göstermiştir. Bu trend, 2018 para krizi ve COVID-19 Pandemisi sonrası toparlanma dönemi gibi makroekonomik etkilere bağlı değişkenlik gösterebilir.

Türkiye'de vergi harcamalarının nominal tutarlarında gözlenen katlanarak artış eğilimine rağmen, bu harcamaların GSYH'ya oranının nispeten sabit kalması, ekonomideki nominal büyüme dinamikleriyle yakından ilişkilidir. Tablo 1'de sunulan veriler, her bir vergi türünde mutlak değerlerin artış göstermesine rağmen toplam vergi harcamalarının GSYH'ya oranlarının nispeten paralellik göstermesi durumu, enflasyon oranları ve nominal GSYH büyüme dinamikleri ile ilişkilendirildiğinde, vergi harcamalarının GSYH'ya oranındaki göreceli sabitliğin kısmen bu makroekonomik değişkenlerin etkisiyle açıklanabilir.

Sonuç

Vergi harcamaları, modern maliye politikalarının önemli araçlarından biri olarak, geleneksel vergi yapısından sapma gösteren ve belirli mükellef gruplarına yönelik ekonomik teşvikler sağlayan düzenlemeler bütünüdür. Bu kapsamda, muafiyetler, istisnalar ve vergi indirimleri gibi yöntemler aracılığıyla, hedeflenen kesimlerin vergi yükünün stratejik olarak hafifletilmesi

amaçlanmaktadır. Söz konusu uygulamalar, standart vergi rejiminin dışında kalan ve belirli sosyoekonomik hedeflere ulaşmak üzere tasarlanmış hükümlerden oluşmaktadır. Vergi harcamalarının bu niteliği, onları salt bir gelir kaybı olmaktan ziyade, aktif bir politika aracı haline getirmekte ve ekonomik etkinlik ile sosyal adalet arasındaki dengeyi sağlamada önemli bir işlev yüklemektedir.

Çalışmada, vergi harcamalarının ekonomik, sosyal, siyasi ve politik etkilerine dair iki farklı sonuç ortaya çıkabilir. İlk olarak, doğru şekilde tasarlanmış vergi harcamalarının piyasa aksaklıklarını giderme ve dezavantajlı grupların refahını artırma konusunda etkili olabileceğine değinilmiştir. Bu perspektife göre, vergi harcamaları ekonomik büyümeyi teşvik ederken, aynı zamanda gelir dağılımı adaletini sağlamada da önemli bir rol oynayabilir. Diğer taraftan, vergi harcamalarının şeffaflık eksiklikleri ve denetim zorlukları, kamu kaynaklarının verimli dağılımını engelleyebilir ve siyasi iktidarların yakın çevrelerine kaynak aktarmalarına olanak tanıyabilecek sorunlu uygulamalara yol açabilir.

Türkiye özelinde, vergi harcamalarının etkinliği konusu son dönemlerde önemli bir politika gündemi haline gelmiştir. 2024-2026 Orta Vadeli Program'da yer alan "vergi harcamalarının gözden geçirilerek etkin olmayan uygulamaların kaldırılacağı" yönündeki taahhüt, bu politika araçlarının mevcut kullanım biçimine yönelik eleştirel bir bakış açısını yansıtmaktadır. Bu durum, söz konusu harcamaların ülkemizde istenen verimlilik düzeyinde kullanılmadığına dair resmi bir kabul olarak değerlendirilebilir.

Türkiye'de vergi harcamalarının seyri incelendiğinde, 2006 sonrasında nispeten istikrarlı bir seyir izlediği, ancak 2017 yılından itibaren belirgin bir artış trendine girdiği gözlemlenmektedir. Bu dönemdeki artışta, ekonomiyi canlandırma amacıyla yürütmenin sık düzenlemeler yapması ve idareye tanınan yetkilerin genişlemesi önemli rol oynamıştır. Zaman içinde vergi harcamaları, sosyo-ekonomik politikaların ötesine geçerek adeta makroekonomik yönetimin temel araçlarından biri haline gelmiştir. Ancak bu durum, vergi sisteminin temel ilkeleri açısından önemli gerilimler barındırmaktadır. İdarenin vergi harcamalarını düzenleme yetkisi, bir yandan verginin kanuniliği ilkesiyle, diğer yandan sosyal devlet ve vergi adaleti ilkeleriyle dengelenmelidir. Uygulamada ise, belirli gelir gruplarını olumlu etkileyen düzenlemelerin, diğer kesimler üzerinde ters etkiler yaratabildiği görülmekte olup, bu durum vergi politikalarının etkinliği ve adalet boyutunu tartışmaya açmaktadır. İşe bu bakımdan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi harcamalarının giderek azaltılması hedeflenmektedir.

Türkiye'de vergi harcamalarının toplam meblağındaki artışa rağmen, bu harcamaların vergi tahsilatları içindeki payının 2016-2019 döneminde nispeten istikrarlı seyrettiği, ancak 2019 sonrasında belirgin bir yükseliş gösterdiği tespit edilmiştir. Bu artış eğiliminin, ülkedeki yüksek enflasyon ortamıyla bağlantılı olduğu değerlendirilmektedir. Vergi türleri bazında analiz yapıldığında, gelir vergisi harcamalarının toplam içindeki payının uzun dönemde en yüksek seviyede olduğu görülmektedir. Ancak 2016 sonrasında bu payda düşüş eğilimi gözlenirken, 2022 yılında asgari ücretin gelir vergisinden muaf tutulması gibi politika değişikliklerinin etkisiyle yeniden artış trendine girilmiştir. Nitekim 2022'de %38 olan gelir vergisi harcamalarının payının, 2024'te %46 seviyesine yükseldiği kaydedilmektedir. Bu dinamikler, vergi harcama politikalarındaki yapısal değişimleri ve makroekonomik koşulların etkilerini yansıtmaktadır.

Türkiye'nin vergi harcamaları performansının OECD ülkeleriyle karşılaştırmalı analizi, çarpıcı bulgular ortaya koymaktadır. Yapılan değerlendirmeler, Türkiye'de vergi harcamalarının gayri safi yurtiçi hasıla içindeki payının, OECD ülkelerinin ortalamalarına kıyasla istikrarlı şekilde daha düşük seviyelerde seyrettiğini ortaya koymaktadır. Özellikle Pandemi döneminde (2020 sonrası) OECD ülkelerinin aksine Türkiye'de vergi harcamalarının göreceli öneminde bir azalma gözlenmesi dikkat çekicidir. Vergi türleri bazındaki dağılım incelendiğinde, Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilerdeki harcamaların OECD ortalamalarının altında, harcama üzerinden alınan vergilerdeki harcamaların ise üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Hanehalkı-işletme ayrımında ise, her iki grupta da sosyal amaçlı harcamaların ön planda olduğu görülmekle birlikte, Türkiye'de hanehalkına yönelik vergi harcamalarının OECD ortalamasının altında, işletmelere yönelik olanların ise genellikle üzerinde seyrettiği belirlenmiştir. Bu bulgular, Türkiye'nin vergi harcama politikalarında ekonomik teşviklerin sosyal desteklere kıyasla daha ağır bastığına işaret etmektedir.

Çalışmada genel bir değerlendirme yapıldığında, vergi harcamalarının etkin yönetiminin sağlanabilmesi için şeffaflık, hesap verebilirlik ve stratejik planlama ilkeleri göz önünde bulundurulmalıdır. Bu kapsamda, yıllık düzenli raporlama mekanizmalarının oluşturulması mali saydamlığın sağlanması

açısından kritik önem taşımaktadır. Türkiye gibi kamu gelirlerinin büyük bölümünün vergi gelirlerinden oluştuğu ülkelerde, bu harcamaların titizlikle yönetilmesi ve vergi tabanının aşınmasının önlenmesi gerekmektedir. Vergi harcamalarının etkinliğinin artırılması, kapsamlı fayda-maliyet analizlerinin yapılmasını ve her bir harcama türünün belirlenen politika hedefleriyle uyumunun değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Performans değerlendirmesi sonucunda etkisiz olduğu tespit edilen harcamaların kaldırılarak yerine hedef odaklı yeni düzenlemelerin getirilmesi, kaynak tahsisinde optimal dengeyi sağlayacaktır. Bu sistematik yaklaşım, vergi harcamalarının hem mali disiplini koruyan hem de sosyoekonomik kalkınmayı destekleyen etkin bir politika aracı olarak kullanılmasına imkan verecektir. Kamu mali yönetiminin rasyonelleştirilmesine önemli katkı sağlayacak olan bu çerçeve, özellikle kaynak kısıtlarının belirgin olduğu dönemlerde daha da önem kazanmaktadır. Her yıl Orta Vadeli Program ve Kalkınma Planlarında vergi harcamalarının gözden geçirileceği ifade edilse de, bu gözden geçirme sürecinin nasıl ve hangi boyutta yapılacağına dair net bir açıklama bulunmamaktadır. Ayrıca, vergi harcama raporlarının yalnızca 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait olması, Türkiye’de vergi harcamalarının şeffaflık noktasında eksiklikler taşıdığını göstermektedir.

Kaynaklar

- Benker, K. M. (1986). Tax Expenditure Reporting: Closing the Loophole in State Budget Oversight. *National Tax Journal*, 39(4), 403-417.
- Break, G.F. (1985). The Tax Expenditure Budget-The Need for a Fuller Accounting. *National Tax Journal*, 38(3), 261-265.
- Buhur, S. (2019). Vergi Harcaması Kavramı ve Türkiye’deki Durumunun Analizi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(453), 68-75.
- Cinel E. A. (2021). Dünyada ve Türkiye’de Toplam Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri. *The Journal of International Scientific Researches*, 6(2), 182-203.
- Çelikay, F. ve Kurt, M. (2020). Vergi Harcamaları ile Gelir Eşitsizliği Arasındaki Nedensellik Üzerine Bir İnceleme, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16(2), 511-522.
- Doğanalp, N. (2020). Vergi Harcamalarının Ekonomik Açından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği, *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*. 18, 201-205.
- Egeli, H. ve Tepe, B. (2015). Vergi Harcamaları ve Ülke Uygulamaları. *Vergi Raporu*, 193, 9-23.
- Eriçok, R.E. (2019). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021, *İktisat Dergisi*. 69(2), 321-355.
- 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.
- France Ministere de L’economie, Des Finances et de la, Relance: Les Depenses Fiscales, (2021). <https://www.budget.gouv.fr/documentation/filedownload>
- Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). Vergi Harcamaları Raporu. Ankara, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-vergi-harcama-raporlari>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023). Vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinin vergi adaleti, rekabet ve iktisadi etkinlik, vergi sisteminin bütünlüğü ve tutarlılığı açısından gözden geçirilmesi: Çalışma grubu GVK-KVK alt çalışma grubu çalışma yöntemine ilişkin ara rapor. Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/IMI-CALISMA-GRUBU-METODOLOJI-RAPORU-23.08.2022-Son.pdf>
- Gerçek, A., Doğan, Ş. ve Yüce, M. (2022). Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Vergi Hukuku (Genel Hükümler), (13), Ekin Kitabevi, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 27- 52.

- Gravelle, J.G. ve Fiscal, B. (2023). Advancing Scrutiny: 55 Year of Tax Expenditures Reporting in the United States. CEP Council on economic policies. Gravelle, J.G. ve Fiscal, B. (2023). Advancing Scrutiny: 55 Year of Tax Expenditures Reporting in the United States. CEP Council on economic policies
- Gözen, S. ve Artuç, T. (2020). Alman Vergi Sistemi, Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri, Ed.: Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 65-91.
- Gürçam Sökmen, Ö. ve Tekin, A. (2015). Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları, AKÜ İİBF Dergisi, 17(2), 139-158.
- 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. Trowbridge Wiltshire, Prentice Hall International (UK) Limited.
- Kapucu R. ve Aytaç D. (2023). Vergi Harcamaları ve Yükselen Piyasalarda Bir Karşılaştırma: Türkiye ve Latin Amerika. Hitit Ekonomi ve Politika Dergisi, 3(2), 93-127
- Karaş E. ve Hayrullahoğlu B. (2021). Türkiye’de Vergi Harcamalarının İncelenmesi Ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 44, 91-105
- Kayalıdere, 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.
- McMahon Jr, M. J. (2011). Taxing Tax Expenditures. University of Florida Levin College of Law Research Paper, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1710267
- Mcbride W (2013). A Brief History Of Tax Expenditures. *Tax Foundation Fiscal Fact*. (391), 1-8.
- Nadaroğlu, H. (2000). Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş.
- OECD, <https://data-explorer.oecd.org>
- Öncel, M. (1978). Türk Vergi Hukukunda Takas. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 35(1), 9-16.
- Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö., & Kışioğlu. Ö. F. (2019). Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, 176, 380-405
- Pedük, T. (2006). Vergi Harcamaları, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Pehlivan, O. (2022). Vergi Hukuku, İstanbul: Ekin Yayınları.
- Redonda, A. (2016). Tax Expenditures and Sustainability. An Overview. Discussion Note, Council on Economic Policies, 1-60
- Redonda, A. ve Neubig, T. (2018) Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. Discussion Note, Council on Economic Policies, 1-21.
- Redonda, A., Millan, L. & Von Haldenwang, C. (2024). The Global Tax Expenditures Transparency Index Companion Paper Revised Version, GTED, <https://www.taxexpenditures.org/2024/12/03/the-global-tax-expenditures-transparency-index-companion-paper-revised-version-december-2024/>
- Sağdıç, E. N. ve Yıldız, F. (2020). Amerikan Vergi Sistemi, Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri, Ed.: Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç. London-İstanbul, IJOPEC Publication, 19-64
- Saraç, Ö. (2010). “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, Maliye Dergisi, 159, 262-277.
- Wilkinson, M. (1986). Tax Expenditure and Public Expenditure in the UK. Journal of Social Policy, 15(1), 23-49.

- Surrey, S.S. (1973). Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures. Cambridge, Harvard University Press,
- Sandalcı, İ. (2020). Fransız Vergi Sistemi, Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri. Ed.: Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication, 163-182.
- Şahin, Ö., Songular. M. & Soyalp. A. G. (2015). Diğer Kanunlarda Yer Alan Muafiyet, İndirim Ve İstisnaların Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Geçerliliği. Vergi Raporu, 192.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2025 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, 2025 Yılı Vergi Harcamaları Listesi, <https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/#1550658802053-28e1db68-a098>
- Tekin, A. & Sökmen Gürçam Ö (2015). Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 17(2), 139-158.
- U.S. Department of The Treasury, Tax Expenditures, (2024). <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>
- U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis. (2014). Tax expenditures. In Budget of the United States Government. <https://home.treasury.gov/>
- Uluatam, Ö. (1991). Kamu Maliyesi, Ankara: Savaş Yayınları.
- Yılmaz, E. B. (2016). Maliye, İstanbul: Der Yayınları.

Research Article

Türkiye ve Seçili OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

An Examination And Comparative Assessment of Tax Expenditures in Turkey And Selected OECD Countries

Nergis Feride KAPLAN DÖNMEZ

Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Siyasal Bilgiler Fakültesi

nergis.kaplan@medeniyet.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0003-3182-7812>

Extended Summary

Tax expenditures constitute one of the most important instruments of modern fiscal policy and are defined as a set of regulations that deviate from the standard tax regime. This study adopts a comprehensive approach to examine the theoretical foundations of tax expenditures, their implementation dynamics in Turkey, and a comparative performance analysis with OECD countries. Tax expenditures are primarily employed not to increase government revenues, but rather to enhance social welfare and support economic development. These practices are implemented in various areas to realize the multifaceted policies of governments and are generally designed to serve economic, social, and political objectives. Economically, they aim to promote productivity and investment; socially, they strive to reduce income inequality; and politically, they seek to maintain stability. Therefore, tax expenditures occupy a significant place among the multidimensional intervention tools of the state and are regarded as a strategic development policy instrument beyond being merely a fiscal tool.

The aim of this study is to analyze the evolution of tax expenditures implemented in Turkey by adopting a systematic approach. The study first explores the theoretical foundations and global practices of tax expenditures, followed by a detailed analysis of Turkey based on official data covering the period from 2015 to 2027. The analysis investigates changes in the absolute magnitude of tax expenditures, annual growth trends, and the distribution across different types of taxes. In the later stages of the research, Turkey's tax expenditures as a share of GDP are compared with other countries to assess its relative position.

Tax expenditures first emerged in the United States in the 1960s and gradually became widespread globally. These instruments, functioning as indirect subsidies provided by the state through exemptions, deductions, and exclusions for specific taxpayer groups, play a critical role in achieving targets such as economic growth, social welfare, and income equality-despite leading to a reduction in public revenues.

In Turkey, tax expenditures began to acquire an institutional identity in the 2000s with the enactment of Law No. 5018 on Public Financial Management and Control. Following this regulation, tax expenditure estimates were included in the central government budget, and reports were published by the Ministry of Treasury and Finance in 2007, 2016, 2017, and 2018. However, the irregular preparation of these reports reveals significant shortcomings in transparency. When examining the trajectory of tax expenditures in Turkey, a notable upward trend has been observed since 2016. This increase has largely been driven by policy measures aimed at stimulating the economy and by the expansion of administrative powers. Particularly in 2022, policies such as exempting the minimum wage from income tax led to a structural shift, increasing the share of income tax expenditures from 38% to 46%.

The findings reveal striking differences when comparing Turkey's tax expenditure performance with OECD countries. In terms of tax expenditures as a percentage of GDP, Turkey lags significantly behind the OECD average. This gap became more pronounced during the pandemic period, during which the relative importance of tax expenditures declined in Turkey, unlike in many OECD countries. Analyses by tax type indicate that while income tax expenditures in Turkey fall below the OECD average, indirect tax expenditures are higher. From a household-business perspective, social-purpose expenditures are relatively low compared to OECD standards, while economic incentives are higher. These findings suggest that economic objectives take precedence over social goals in Turkey's tax expenditure policies.

For effective management of tax expenditures, it is essential to implement the principles of transparency, accountability, and strategic planning. In the context of Turkey, enhancing the performance of these expenditures requires the establishment of consistent and methodologically sound annual reporting mechanisms. Conducting comprehensive cost-benefit analyses to evaluate the alignment of each expenditure type with policy objectives will enable the identification and elimination of ineffective practices. In addition to economic incentives, increasing support for social equity will contribute to the balanced implementation of policies. Integrating tax expenditures into the budget process and ensuring public oversight are critical for maintaining transparency. Particularly during periods of constrained resources, maintaining tax expenditures at an optimal level is vital for sustainable growth and enhanced welfare. The commitment in Turkey's 2024-2026 Medium-Term Program to review tax expenditures and eliminate ineffective practices represents a significant step in this direction. However, it is necessary to outline a clear framework for this process and to closely monitor its implementation.