



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

**KURUMLAR VERGİSİNE İLİŞKİN VERGİ
HARCAMALARININ VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Ramazan YILDIZ

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2019

KURUMLAR VERGİSİNE İLİŞKİN VERGİ HARCAMALARININ VERGİLEME İLKELERİ
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ramazan YILDIZ

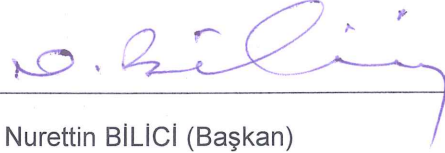
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2019

KABUL VE ONAY

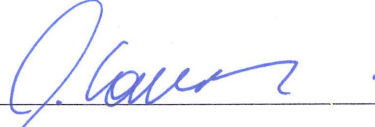
Ramazan YILDIZ tarafından hazırlanan Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi başlıklı bu çalışma, 18.09.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Başkan)



Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Danışman)



Doç. Dr. Oytun CANYAŞ (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Prof. Dr. Musa Yaşar SAĞLAM

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan "**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**" kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

23 / 09 / 2019


Ramazan YILDIZ

¹"Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge"

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulunun** gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, **tezin yapıldığı kurum** tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, **ilgili kurum ve kuruluşun önerisi** ile **enstitü** veya **fakültenin** uygun görüşü üzerine **üniversite yönetim kurulu** tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez **danışmanın** önerisi ve **enstitü anabilim dalının** uygun görüşü üzerine **enstitü** veya **fakülte yönetim kurulu** tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

23.09.2019



Ramazan YILDIZ

TEŞEKKÜR

Tez sürecimin başlangıcından son aşamasına kadar yanımda olan ve desteğini esirgemeyen sevgili eşim Fatma'ya, çalışırken oyun zamanlarından bazen kısmak zorunda kaldığım sevgili çocuklarım Elvin ile Uğur'a ve bugünlere gelmemde sonsuz emeği olan anneme, babama ve tüm sevdiklerime teşekkürler.

ÖZET

YILDIZ, Ramazan. Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2019.

Devlet başta vergiler olmak üzere topladığı gelirleri kamu harcamaları vasıtasıyla piyasaya tekrardan aktararak ekonomik hayata maliye politikası aracılığıyla yön vermektedir. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler maliye politikasının tercihleri doğrultusunda artırılmakta, azaltılmakta veya tamamen kaldırılabilir. Devlet güçlendirmek istediği sektörleri, sosyal açıdan koruması gereken kesimleri veya diğer nedenlerle ayırması gereken mükellefleri vergisel avantajlar sağlamak yoluyla korumaktadır. Bu mükelleflerden toplaması gereken vergilerin bir kısmından veya tamamında vazgeçmek suretiyle yapmış olduğu kolaylık veya teşvikler vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır.

Bu çalışmamızda vergi harcamalarının gelişimi, tahminleme ve bütçelenme yöntemleri ile maliye politikasındaki önemine yer verilmiştir. Daha sonra kurumlar vergisi kanununda yer alan vergi harcamaları açıklanmış, ayrıntılı olarak değerlendirilmiş ve Türkiye ekonomisine etkileri incelenmiştir. Toplam vergi gelirleri ve vergi harcamaları karşılaştırılmış ve vergi politikası açısından yeni öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler

Vergi Harcaması, Normatif Vergi Yapısı, Tahminleme Yöntemleri, Kurumlar Vergisi, Vergi Harcamalarının Analizi

ABSTRACT

YILDIZ, Ramazan. Evaluation Of Corporate Tax Expenditures In Terms Of Taxation Principles, Master's Thesis, Ankara, 2019.

The state re-transfers the revenues collected, mainly taxes, to the market through public expenditures, thus steering the economic life through fiscal policy. Taxes, which are the most significant sources of income of the state, are increased, decreased or completely remove in accordance with the preferences of fiscal policy. The state protects the sectors it intends to empower, the groups required to be socially protected or the taxpayers that it needs separate due to other reasons by providing tax advantages. The facilitation or incentives provided by the state by the partial or whole exemption of the taxpayers from the due taxes are called tax expenditures.

This study includes the development of tax expenditures, estimation and budgeting methods, and their significance in fiscal policy. Additionally, tax expenditures as set forth in the corporate tax law are explained, assessed in detail and their impact on the Turkish economy was studied. Total tax incomes and tax expenditures were compared and new proposals for tax policy were brought forward.

Keywords

Tax Expenditure, Normative Tax Structure, Estimation Methods, Corporate Tax, Analysis of Tax Expenditures

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY.....	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
TEŞEKKÜR (İsteğe Bağlı).....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	ix
TABLO DİZİNİ.....	x
ŞEKİL DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM : VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE TEORİK AÇIKLAMASI	3
1.1. VERGİNİN TANIMI	3
1.2. VERGİ HARCAMASI	4
1.2.1. Kavramın Doğuşu.....	4
1.2.2. Vergi Harcamalarının Tanımı.....	6
1.2.3. Vergi Harcamasının Türleri.....	9
1.2.4- Tahmin Yöntemleri.....	13
1.2.5- Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	14
1.3. VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ	14
1.3.1. Genel Değerlendirme.....	14

1.3.2. Vergi Harcamaları Ve Kamu Harcamaları İlişkisinin Değerlendirilmesi	17
1.3.3. Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	24
1.3.4. Vergi Harcamalarının İktisadi Açısından Değerlendirilmesi	31
2.BÖLÜM : KURUMLAR VERGİSİNDE YER ALAN	
VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ.....	40
2.1. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARINA GENEL BAKIŞ.....	40
2.1.1. Kurumlar Vergisi Açısından Dünyada Vergi Harcamaları Alanında Meydana Gelen Gelişmeler	41
2.1.2. Kurumlar Vergisi Açısından Türkiye’de Vergi Harcamaları Alanında Meydana Gelen Gelişmeler	43
2.2. KURUMLAR VERGİSİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI VE ANALİZİ.....	47
2.2.1. Muafiyetler ve Türkiye Ekonomisine Etkileri.....	48
2.2.2. İstisnalar ve Türkiye Ekonomisine Etkileri.....	58
2.2.3. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İndirimlerin Türkiye Ekonomisine Etkileri.....	75
2.2.4. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Diğer İndirimler ve Muafiyetler	81
SONUÇ.....	94
KAYNAKÇA	100

EK 1. ORJİNALLİK RAPORU

EK 2. TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma – Geliştirme
Bs.	: Baskı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GPGM	: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Money Fund)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
	OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
Syf	: Sayfa
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
vd.	: Ve Diğerleri
VHR	: Vergi Harcama Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurumu

TABLO DİZİNİ

Tablo 1-Dünyada Vergi Harcamaları Uygulamaları	5
Tablo 2: Modern Vergileme İlkeleri.....	26
Tablo 3: Türkiye'de 2015-2018 Yılları Arası Vergi Gelirleri.....	43
Tablo 4: Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcama Tahminleri	45
Tablo 5: Bölgesel Teşvik Uygulamaları	78
Tablo 6: Büyük Ölçekli Yatırımların Teşvikine İlişkin Uygulamalar.....	78
Tablo 7: Vergi Gelirlerinin Vergi Harcamalarına Oranı.....	95

ŞEKİL DİZİNİ

Şekil 1: Vergi Harcamaları Sayesinde Oluşan İlave Gelirin İzahı.....	32
--	----

GİRİŞ

Dünyada vergi harcaması kavramı 1960'lardan itibaren gittikçe önem kazanmış ve literatürde yerini almıştır. Ülkeler vergi harcaması kavramını zaman zaman farklı şekillerde tanımlamış olmasına rağmen genel olarak standart vergi sistemindeki saplamalar olarak ortak bakış açısı gelişmiştir.

Vergi harcamaları 20'inci yüzyılın ikinci yarısından itibaren hızla gelişmiş ve maliye politikasında ve vergi politikasında önemli bir yere gelmiştir. Kamu harcamalarının alternatifi olarak uygulanmış, sağladığı avantaj ve dezavantajlarla birlikte politika uygulayıcılarının önemli bir aracı olmuştur. Devletlerin belirledikleri ekonomik, sosyal, mali ve siyasal hedeflere göre kamu harcamaları ve vergi harcamaları politika araçları olarak kullanılmaya başlanmıştır. Vergi harcamaları uygulamada genel olarak istisna, muafiyet ve indirimler olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi harcamalarının maliyetleri ve vergileme ilkelerine olumsuz etkileri ile sağladığı avantajlar fayda maliyet analizleri değerlendirilerek uygulamaya konmaktadır.

Tezimizde vergi harcamalarının gelişimi ve analizi yapılmış; Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcamalarının Türkiye ekonomisi açısından ayrıntılı değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Yürürlükteki vergi harcamalarının ekonomik, sosyal ve siyasal etkileri ele alınmış; bu uygulamaların yarattığı olumsuz sonuçlara da yer verilmiştir.

Çalışmamızın birinci bölümünde vergi harcaması kavramı ve teorisi yer verilmiştir. Vergi harcamasının türleri, raporlanması, tahminleme ve bütçelenmesi, ülkeler itibariyle genel uygulanma biçimleri ve geliştirilen sistemler ele alınmıştır. Daha sonra vergi harcamalarının analizi yapılmış; kamu harcamalarıyla ilişkisi, vergileme ilkeleri açısından değerlendirilmesi ve iktisadi açıdan etkileri ele alınmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcamalarının vergileme ilkeleri ile sosyal, ekonomik vd. amaçlar doğrultusunda etkileri değerlendirilmiştir. Ayrıca yapılan vergi harcama tutarlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Sonuç bölümünde ise genel değerlendirme yapılmış ve önerilere yer verilmiştir.

Vergi harcamaları ile ilgili son dönemde birçok çalışma yapılmaya başlanmış ve raporlama konusunda gelişmeler yaşanmıştır. Çalışmamızda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen vergi harcamalarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ayrıntılı veriler ışığında analizi yapılmış, ekonomik ve sosyal hedefler açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir. Bu harcamaların vergileme ilkelerine etkileri göz önüne alınarak bir bakış açısı oluşturulmaya çalışılmıştır.

VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE TEORİK AÇIKLAMASI

1.1. VERGİNİN TANIMI

Vergi kavramı; devletin kamusal faaliyetlerini yerine getirmek için gerekli finansmanın sağlanması amacıyla egemenlik gücünü kullanarak, bir karşılık olmaksızın, cebri ve nihai bir şekilde, toplumda yer alan gerçek ve tüzel kişilerden topladığı aynı ve nakdi tutarlardır (GİB, 2007: 5).

Vergi kavramının tanımlanmasında klasik ve modern maliyecilerin farklı yorumları olmuştur. Klasik maliyeciler verginin tanımını yaparken kamunun faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan giderlerin finansmanı için toplumdaki bireylerden cebri, nihai ve karşılıksız olarak talep edilen parasal yükümlülükler olarak tanımlamaktadır. Modern maliyeciler ise vergiyi tanımlarken kamu harcamalarının finansmanın yanında devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale edebilmesinin bir aracı olarak görmüştür. Verginin cebri, nihai ve karşılıksız olması zaten kabul edilen diğer yönleridir (Türk, 2008: 111).

İki tanım arasındaki farklılık ilk anda göze çarpmaktadır. Buna göre klasik maliyeciler vergileri devletin faaliyet giderlerinin finansmanını karşılamak amacıyla toplanan paralar olarak görürken; modern iktisatçı ve maliyeciler verginin sadece kamu giderlerinin finansmanı amaçlı alınmadığını belirtmiştir. Bunun yanında devletin ekonomik ve sosyal hayatı yönlendirmesinde müdahale aracı olarak kullanacağı politika araçlarından birisi olarak görmüştür.

1.2. VERGİ HARCAMASI

1.2.1. Kavramın Doğuşu

Vergi harcaması ilk kez karşılaşıldığında anlam karmaşası içerebilecek bir kavramdır. Devletin yukarıda da tanımı verildiği üzere piyasadan çektiği tutarları temsil eden vergi ve piyasaya çeşitli amaçlarla yönelttiği tutarları temsil eden harcama kelimelerinin birleşiminden oluşan vergi harcaması ilk bakışta çelişkili görünebilmektedir. Ancak ekonomideki fonksiyonu anlaşıldıkça kavramın çelişki içermediği kolaylıkla anlaşılabilir. Nitekim 20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren devletin piyasadaki rolünün artmasıyla beraber mali literatürde önemi gittikçe artan bir politika aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi harcaması ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlere bağlı politikaların uygulanmasında önemli bir araçtır. Ekonomik faaliyetlerin teşviki, vergi yükünün dağılımı ve kamu gelirlerinin düzenlenmesinde vergi harcaması gibi bir politika aracının kullanılabilmesi nedeniyle iktisatçılar ve maliyeciler özellikle 20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren üzerinde fazlasıyla durmuşlardır.

Vergi harcaması kavramı 1950'li yıllardan itibaren A.B.D.'de federal gelir vergisi ve kurumlar vergisi mevzuatındaki istisna, muafiyet, indirimler ve mahsupların genel bütçe harcamalarının bir ikamesi olarak düşünülebileceğinin ileri sürülmesi fikrine dayanmaktadır. Ayrıca vergi harcamaları ilk başlarda vergi sübvansiyonları olarak görülmüş ve vergi sübvansiyonlarının mükellef grupları için farklılıklar içermesi, bütçede yer almaması, maliyet ve getirilerinin hesaplanamaması gibi özellikleri olduğu belirtilmiştir (Bittker, 1969: 244).

Devlet sübvansiyonlarının geniş kapsamlı olarak ilk yayımlanması 1959 yılında Federal Almanya Bütçesinde yer almıştır. Vergi harcamasının kanuni düzenlemeler ışığında bütçeleme sürecine dahil edilmesi ilk kez 1974 yılında A.B.D. yürürlüğe giren Bütçe Reform Yasası ile olmuştur. Bu yasa ile vergi harcamaları bütçe denetimine açılmıştır. Bütçede yer alan sübvansiyonlar

devlet harcamalarıyla aynı yönde sonuç doğurduğu için kamu harcamaları gibi bütçe sürecine dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Surrey, 1976: 53).

1950'li yıllarda başlayıp özellikle gelişmiş ülkelerde bütçe düzenlemelerinin içinde ve yanında oldukça önem verilen vergi harcamaları raporlanma açısından da bütçeleme sürecinde önemini artırmıştır.

Dünyada vergi harcamalarının raporlanması ve sunumunda uygulanan yöntemler aşağıdaki gibidir (Türkey, 2017: 13).

Tablo 1-Dünyada Vergi Harcamaları Uygulamaları

ÜLKE	VERGİ HARCAMASININ YERİ
ABD	Yasal zorunluluk
Almanya	2 yılda bir yasal zorunluluk
Avustralya	Yasal zorunluluk
Avusturya	Yasal zorunluluk
Belçika	Yasal zorunluluk
Finlandiya	Bütçenin eki
Fransa	Yasal zorunluluk
Hollanda	Bütçenin eki
İspanya	Bütçenin eki
İtalya	Bütçeden ayrı bir belge
Japonya	Yıllık raporlanır
Kanada	Bütçe dışında ayrı bir belge
Portekiz	Bütçenin eki

Vergi harcamaları ülkemizde de 20. yüzyılın sonunda iktisadi ve mali literatürde kendine yer bulmaya başlamıştır. Vergi harcamalarına ilişkin 2001, 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından bütçede yer alan vergi harcamalarına ilişkin raporlar hazırlanmıştır. Ayrıca her yıl bütçeleme sürecinin bir eki olarak vergi harcama tahmine ilişkin veriler paylaşılmaktadır.

1.2.2. Vergi Harcamalarının Tanımı

Vergi harcamalarını ülkelerin ekonomik, sosyal ve diğer amaçları çerçevesinde vergi sistemine yasal düzenlemelerle getirilen istisna, muafiyet, vergi indirimi, oran indirimi, vergi erteleme vb. uygulamalar yoluyla vazgeçilen vergi gelirleri olarak tanımlayabiliriz. Standart vergi düzeninden sapmaları ortaya çıkaran bu düzenlemeler belirli ekonomik, sosyal ve diğer amaçları hedeflediği için birer mali politika aracıdır. Genel olarak vergi harcamaları belirlenmiş ekonomik ve sosyal amaçlar çerçevesinde yasal düzenlemelerle belirli mükellefler açısından tahsilinden vazgeçilen vergi gelirini içerir.

Yair LİSTOKİN vergi harcamalarını yasal olarak özel bir dışlamaya, muafiyet ve indirim izni veren veya özel bir kredi, verginin oranında bir tercih veya vergi borcunda bir ertelemeye olanak sağlayan temel vergi hükümlerine ait gelir olarak tanımlamıştır (Listokin, 1996: 99).

Yine A.B.D. Eyalet Bütçe Uzmanları Ulusal Birliğinden Karen M. Benker vergi harcamalarını “vergi ertelemeleri, ayrıcalıklı vergi oranları, mahsuplar, beyan sınırları, indirimler ile istisna ve muafiyetlerin neden olduğu vazgeçilen gelir” olarak tanımlamıştır. Ayrıca Benker vergi harcamasının, tüm mükelleflere yarar sağlayacak şekilde değil de, belirlenmiş bazı mükelleflere özel fayda sağlayacak vergi düzenlemeleri olarak tanımlanabileceğini de belirtilmiştir (Benker, 1986:403).

Vergi harcamalarını kamusal açıdan değerlendiren bakış açısına göre ise, vergi harcamaları vergi düzenlemesi niteliğinde olmamasına rağmen; vergi düzenlemeleri içerisinde yer alır ve toplam vergi yükümlülüğünü azaltır. Vergisel açıdan kamu harcama programlarının ikamesi niteliğindedir (Thuronyi, 1988: 1155).

Vergi harcaması kavramı resmi belgelere ilk olarak 1974 yılında A.B.D. Bütçe Yasasında Surrey tarafından yapılan tanımla girmiştir. Buna göre “federal

vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan, özel nitelikteki indirim, istisna ve muafiyet şeklinde brüt vergi matrahının mahsup, ayrıcalıklı oran ya da cazip vergi uygulamalarıyla vergi yükümlülüğünün azaltılması” şeklindedir (Thuronyi, 1988: 1159). Surrey tarafından yapılan bu tanımda *normatif vergi yapısı* dikkate alınmakta olup; normatif vergi yapısının ise genel olarak kabul görmüş vergilerden oluştuğunu belirtmiştir. Buradan yola çıkarak vergi harcamaları vergi kanunları ve diğer düzenlemelerle oluşturulan normatif vergi yapısından yükümlülüğü azaltan uygulamalar ile ayrılma olarak nitelendirilmektedir.(Ferhatoğlu, 2005: 81).

Normatif vergi yapısı anlayışında ilk önce vergi idaresince vergi yapısının sınırları belirlenir. Belirlenen bu yapıdan ekonomik, sosyal veya siyasi sebeplerle meydana gelecek sapmalar ise vergi harcaması olarak değerlendirilir. Vergi harcamalarının normatif vergi yapısından ayrılma sınırları uygulamada bu kadar net değildir ve dikkat edilmesi gereken ayrıntılar vardır. Vergi harcaması herkese değil belirli bir sektöre, faaliyet dalına ve ya mükellef grubunun yararlanacağı şekilde olmalıdır. Vergi harcamalarıyla amaçlanan durum kolaylıkla ortaya konmalı ve bu amaç kamu harcamalarıyla da gerçekleştirilebilmelidir. Yine vergi harcamasının uygulanması veya uygulanmaması kararının idare tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi harcamalarının etkin işleyebilmesi için vergi sisteminde vergi harcamalarının ortaya çıkaracağı etkiyi azaltıcı başka bir düzenleme bulunmamalıdır (Bird and Oldman,1990: 204).

Normatif vergi yapısına göre vergi harcamasının açıklanabilmesi için; verginin konusunun ve matrahının tespit edildiği, ödeme zamanlarının ve tarifesinin belirlendiği, muafiyet sınırları ve vergilendirmenin kapsamının açıklandığı bir vergi sistemi ile vergi idaresinin varlığı gerekir. Daha sonra ise ekonomik, sosyal veya siyasi nedenlerle bu normatif vergi yapısından sapan özel düzenlemeler vergi harcamalarını meydana getirir (Bird and Oldman, 1990: 204). Normatif vergi yapısının dışına çıkılmasına neden olan bu düzenlemeler birçok ülkenin

vergi sisteminde yer alır ve yatırımları, tasarrufu, üretimi, ihracatı teşvik ya da sosyal açıdan korunması gereken gruplara transferler için kullanılır.

Vergi harcaması konusunda uluslararası kuruluşlardan OECD, IMF ve Dünya Bankası'nın yaptıkları tanımlar ise aşağıdaki gibidir.

OECD tarafından yapılan vergi harcamaları tanımında uygulanmakta olan vergi yapısından farklı durumların kamusal gelirden yol açtığı azalmalar olduğu belirtilmiştir. Buna göre, gelir hasılatında yaşanan azalışlar yani vergi harcamaları ekonomi üzerinde geleneksel kamu harcamaları ve sübvansiyonların ortaya çıkardığı etkiye sahiptir (Schick, 1986: 9).

IMF tarafından yayımlanan Mali Saydamlık Rehberi Sözlüğü'nde (IMF Manual On Fiscal Transparency Glossary) vergi harcamalarının tanımı, "hükümetlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi yapısından ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler" olarak yapılmıştır (Pedük, 2005: 7).

Dünya Bankası tarafından yapılan vergi harcamalarının tanımı, "politika yapıcıları tarafından arzu edilen davranışları teşvik eden, standart vergi yapısından ayrılan vergi ayrıcalıkları" olarak belirlenmiştir (World Bank, 2003b:1).

Vergi harcaması belirlenen ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için uygulanmakta olan kabul edilmiş vergi sisteminden çeşitli düzenlemelerle sapmayı ve bunun sonucunda da vergi gelirlerinde azalmaya neden olan durumlardır (Özkara, 2004: 16-17).

Balkaya Akça vergi harcamalarının tanımını ekonomik, sosyal, mali amaçlara ulaşmak için vergi yapısında istisna, muafiyet, indirim, vergi oranı farklılaştırması uygulamaları ve verginin ertelenmesi gibi belirli grup mükellefe uygulanan düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelir tutarları olarak yapmıştır (Balkaya, 2000: 7).

1.2.3. Vergi Harcamasının Türleri

Vergi harcamaları genel olarak mevzuatta yapılan düzenlemelerle kişi veya kurumları vergileme alanının dışına taşıyan indirim, istisna veya muafiyet olarak karşımıza çıkar. Muafiyet ve istisnalar özellikle verimliliğini yitirmiş vergiler açısından devletin idari maliyetlerinde tasarruf sağlar. Tarh, tahakkuk ve tahsil giderleri düştüğünde özellikle oran veya matrahı çok düşük olan vergiler açısından idarenin tasarrufu doğmaktadır. Bu tür uygulamalara en güzel örneklerden birisi 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu Maddesinde düzenlenen esnaf muafılığıdır. Ancak bu uygulamayı özellikle verimliliği düşük olmayan vergi türleri açısından uygulanan istisnalar veya mükellef grupları açısından uygulanan muafiyetler olarak yaygınlaştırmak vergi tabanının daraltılarak vergi hasılatının düşürülmesine yol açması kaçınılmazdır.

Vergi harcamalarının varlığıyla beraber ortaya çıkan bir diğer sorun ise vergilemede adalet ilkesi açısından karşımıza çıkmaktadır. Vergilemede adalet açısından vergi harcamalarına vergi mevzuatında yer verilirken oldukça hassas dengelerin göz önüne alınması gerekir. Vergi harcamaları ayrıca uygulama amacı olan ekonomik, sosyal veya diğer nedenlerin değişimiyle veya vergilemede adalet ilkesinde yaşanacak sıkıntılar nedeniyle istenildiğinde devlet tarafından vergileme sisteminden çıkarılabilecek düzenlemelerdir.

Vergi harcamasına neden olan ayrıcalıklı düzenlemeler, kapsamı ve işleyiş şekli açısından değişik durumlarda ulusal vergi sistemlerinde yer alır. Buna göre vergi harcamalarının türlerini genel anlamda aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz.

- Normal koşullarda vergilendirilmesi gereken bir konunun bir kanuni düzenleme ile vergilendirme kapsamından çıkarılması; vergi istisnası (örnek, taşınmaz satış kazancı istisnası),

- Normal koşullarda vergilendirilmesi gereken bir gerçek veya tuzel kişinin bir kanuni dzenleme ile vergilendirme kapsamından çıkarılması; vergi muafiyeti (ornek, kooperatiflere ilişkin muafiyet),
- Vergiye tabi gelir matrahın hesaplanması aşamasında gayrisafi gelir toplamı üzerinden eksilmesi gereken kalemlere ilişkin kanuni dzenleme; indirimler (ornek, hızlandırılmış amortisman),
- Mükellefler bakımından ödenecek vergi tutarının belirli aşamalarda farklılaştırılmasını sağlayan kanuni dzenleme; oran indirimleri (ornek, İndirimli Kurumlar Vergisi),
- Tahsil edilen verginin belirli şartların sağlanması halinde mükelleflere geri ödenmesini sağlayan kanuni dzenleme; vergi iadesi (ornek, KDV iadesi),
- Ödenecek duruma gelmiş verginin tahsilinin sonraki döneme bırakılmasını sağlayan kanuni dzenleme; vergi erteleme,

Vergi harcaması türleri arasında gösterilen istisna, muafiyet ve indirimler brüt vergi matrahını düşürmeye; indirimli oran gibi uygulamalar hesaplanacak vergi tutarının düşürülmesi suretiyle vergi yükümlülüğünün azaltılmasına yönelik düzenlemelerdir. Vergi harcamalarına neden olan bazı ayrıcalıklı düzenlemelere ilişkin olarak neden vergi harcamaları olarak değerlendirildiklerinin açıklaması veya benzer nitelikte görülen bazı düzenlemelerin neden vergi harcaması olarak değerlendirilemeyeceğinin netleştirilmesi çok önemlidir.

Vergi mevzuatında indirimler ve oran indirimlerine ilişkin uygulamalar oldukça fazla karıştırılan iki konuyu teşkil eder. İndirimlere ilişkin düzenlemeler gayrisafi gelir toplamından vergilendirmeye tabi tutulacak safi gelire ulaşırken hesaplamaya dahil edilmeyecek gelir kalemlerini kapsar. Bu kalemlerin vergi harcaması olarak değerlendirilmesi için normatif vergi yapısından farklı ayrıcalıklar içermesi gerekir. Örneğin amortismanlar bu duruma ilişkin en güzel

örneklerden birisidir. Buna göre özel sektörde faaliyet gösteren firmaların yatırım mallarını yenilemeleri için kanunda belirlenen tutarlarda ayrılan karşılıkların yıllık gayrisafi gelirden vergilendirilecek gelire ulaşırken indirilecek kalemler arasında sayılmasına amortisman uygulaması denir. Görünüşte ellerinde amortisman tabi yatırım malları olanlara ilişkin ayrıcalık içeren bu uygulamanın vergi harcaması olduğu kabul edilebilir. Ancak bu durum bütün amortisman tabi yatırım malı elinde bulunduranlara tanınan genel bir uygulama olduğu ve ayrıcalık içermediği için vergi harcaması açısından tartışmalıdır. Ancak hızlandırılmış amortisman uygulaması ellerinde amortisman tabi iktisadi kıymet bulunduranlar arasında ayrıcalık sağladığı için vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Bu uygulamaya göre yatırım malları sahiplerinin normalde ayıracakları genel karşılık miktarından farklı olarak hızlandırılmış amortismanın uygulandığı ilk yıllarda çok daha yüksek tutarlar gayrisafi gelirden indirilerek safi gelire ulaşılır. Böylece belki 2 yıl sonra indirilecek vergi miktarı cari yılda indirilerek faizsiz finansman kaynağı ayrıcalığı sağlayan bir vergi erteleme yapılr.

Oran indirimlerinin vergi harcaması açısından ele alındığında standart vergi yapısı içerisinde ayrıcalık içermeyen genel düzenlemeler şeklinde uygulanması halinde vergi harcaması olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Uygulamada oran indirimleri vergi sisteminde genel düzenlemeler çerçevesinde ele alındığı için vergi harcaması olarak değerlendirilemez. Hatta vergi oranındaki indirimlerin vergi kaçırma eğilimini azaltıp matrah genişletici etkisi göz önüne alındığında vergi gelirlerinde kayıp değil bazen artışa bile neden olabileceği düşünülebilir.

Vergi iadesi değişik uygulama alanı ve sebepleri olan bir uygulamadır. Örneğin vatandaşların fiş veya fatura almalarını vergilendirmeye ilişkin belge düzenine uyumunu artırmak için devlet tarafından geliştirmek amacıyla uygulanabilir. Bu açıdan vergi iadesi bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Ancak ihracat açısından KDV'nin işleyişinde nihai tüketici olan yabancılara yansıtılmayan KDV'nin ihracatçı üzerinde kalmasını engellemek ve ihracatı teşvik etmek için

devlet tahsil edeceği KDV den vazgeçer. Aslında ihracatta uygulanan vergi iadesi işlemi devletin herhangi bir sosyal veya ekonomik amaçla vazgeçilen bir vergi alacağı değil uluslararası anlaşmalar doğrultusunda vergilendirilemeyen bir alanı ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereği uyulması gereken durumu içerir.

Vergi ertelenmesi şeklinde gerçekleşen vergi harcamaları ise, diğer durumlarda gerçekleşen vergi harcamalarından ayrılması ile dikkat çeker. Vergi ertelenmesi ile oluşan vergi harcamaları sadece erteleme dönemi sonlandıktan sonra vergi gelirin dönüşür. Diğer vergi ayrıcalıklarının hiçbirinde böyle bir durum söz konusu değildir. Bazı uzmanlar vergi ertelenmesi şeklindeki vergi harcamaları ile oluşan gelir transferini, devletin özel teşebbüslere faizsiz borç vermesi şeklinde yorumlar (Giray, 2002: 29). Bu durumda devlet açısından vazgeçilen vergi, vazgeçilen faize dönüşür ve vergi harcaması tutarının erteleme dönemi öncesi ve sonrasında oluşan reel gelir farkı olarak hesaplanması gerekir.

Vergi harcaması türlerine dahil edilen diğer bir kavram ise mahsupdur. Ancak, mahsup işleminin vergi harcamalarına konu olması da kanaatimizce hatalıdır. Mahsup müessesesinin oluşturulma nedeni çifte vergilemeyi engellemeye yöneliktir. Buna göre, mahsup işlemi genellikle daha önce ödenen verginin ödenecek vergiden indirilmesine izin veren yasal bir işlemdir. Esasen mükelleflerin aynı dönemde ve aynı vergi konusu üzerinden ödediği vergiler, devlet açısından zaten tahsil edilmiş gelir anlamına gelir. Dolayısıyla, mahsup işlemi yapılarak olası bir çifte vergilendirmenin engellenmesi gerekir. Bu nedenle, mahsup işleminde şayet çifte vergilendirme yapılmayacaksa devlet açısından tahsilinden vazgeçilen herhangi bir kamu geliri bulunmadığından, vergi harcaması oluşması imkânsızdır. Türkiye’de uygulanmakta olan “geçici vergi” uygulaması dikkate alındığında, konu netlik kazanır. Bilindiği gibi, ticari kazançlara uygulanan geçici vergi işleminde mükellefin gelecek dönemde ödeyeceği verginin bir bölümü cari dönemde tahsil edilir. Tahsil edilen bu tutar, gelecek dönem gerçekleştiğinde devlet açısından vergi hasılatında kayba sebep

olamayacak şekilde çifte vergilemenin engellenmesi amacıyla ödenecek vergiden mahsup edilir.

1.2.4- Tahmin Yöntemleri

Vergi harcamalarının tahmininde 3 farklı yöntem karşımıza çıkmaktadır. Bunlar;

- Vazgeçilen Gelir Yöntemi
- Kazanılan Gelir Yöntemi
- Eşdeğer Harcama Yöntemi

Vazgeçilen gelir yönteminde gelir kaybının ölçülmesi hedeflenir. Vergi harcaması nedeniyle ortaya çıkarılan imtiyaz ortadan kaldırıldığında ve mükellefin davranışları değişmediğinde tahsil edilebilecek vergi tahmin edilmeye çalışılır.

Kazanılan gelir yönteminde vergi harcaması kaldırıldığında mükellefin davranışlarındaki değişim göz önünde bulundurularak ortaya çıkacak vergi kaybı hesaplanır. Vazgeçilen gelir yönteminden en önemli farkı mükellef davranışlarının da tahmine dahil edilmiş olmasıdır.

Eşdeğer harcama yönteminde mükellef davranışlarının değişmediği varsayımı altında vergi harcaması ile aynı faydayı sağlayacak kadar bir transfer harcamasının maliyeti hesaplanmaya çalışılır.

Günümüzde bütçelerinde vergi harcamasına yer veren ülkelerin çoğunda vazgeçilen gelir yöntemi kullanılır. Davranışsal değişikliklerin hesaplanmasında yaşanan zorluklar kazanılan gelir yönteminin kullanımını sınırlamaktadır. Aynı şekilde vergi harcamalarının faydasına eşdeğer transfer harcamasını belirlemeye çalışan eşdeğer harcama yönteminde de vergi harcamasının faydasını ölçme zorluğu karşımıza çıkmaktadır.

1.2.5- Vergi Harcamalarının Raporlanması

Ülkelerin bütçe ve mali yapılarının şeffaflaşması açısından vergi harcamalarının tahmin edilmesi ve raporlanması özel önem arz etmektedir. OECD ülkelerinin tamamına yakınında vergi harcama raporları hazırlanmaktadır. Uluslararası Para Fonu (IMF) 2001 yılında mali saydamlık alanında vergi harcamalarını açıklayan raporların bütçe dokümanlarında veya eklerinde yer almasını önermiştir (IMF, 2001: 2). Vergi harcamaları kamunun özel sektöre yaptığı bir gelir transferi olma özelliği nedeniyle doğru raporlanması ve takip edilmesi gerekir. Devlet anlayışının önemli fonksiyonları olan kaynak tahsisi ve gelirin yeniden dağılımı açısından vergi harcamalarının düzenli ve doğru raporlanması, bütçe sürecinde yer alması ve sunulması önemlidir. Aksi durum mali politikaların analizinde eksikliklerin doğmasına neden olur. Vergi harcamalarının analizi boyutunda bir önemli sorun da fayda hesaplamalarının yapılmaması, sadece devlete maliyetlerinin ortaya konulmasıdır (Harris and Hicks, 1992: 6).

Vergi harcamaları cari dönemde takip edilemez. Beyannamelerin ekinde yer alan veriler ışığında vergi harcama rakamlarına ulaşılır. Beyannamelerde görünmeyen vergi harcamaları ise ancak tahmin yöntemiyle raporlanır.

1.3. VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ

1.3.1. Genel Değerlendirme

Vergi devletlerin tarih boyunca yerine getirdiği kamusal faaliyetlerin en önemli finansman kaynağı olmuştur. Devletler vergi toplamayı yasal zemine oturttukları ülkede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden, karşılıksız, cebren, nakden veya ayın olarak toplamıştır. Vergilendirmenin rasyonel, adil ve etkin bir şekilde yapılması; temel ekonomik hedefler olan etkin kaynak dağılımı, adil gelir paylaşımı, ekonomide istikrar ve büyümenin sağlanmasında en önemli etkenlerdir.

Devletler gerçekleştirmek istedikleri ekonomik, sosyal vd. hedefler doğrultusunda vergi sistemlerinde vergi harcamalarına yer verir. 20. yy.'ın ikinci yarısından itibaren vergi harcamaları vergi politikasının en önemli unsurlarından biri olmuştur. Vergi politikasında korunması ve geliştirilmesi istenilen alanlar için vergi teşviki (indirim, istisna, muafiyet, erteleme vb. vergi harcamaları), önlenmek istenilen sektör veya faaliyet kollarına ilişkin ise vergileri ağırlaştırmak suretiyle müdahale edilmektedir. Vergi politikasında vergi harcamalarının kullanılması yoluyla hedeflenen ekonomik amaçları açacak olursak; üretimi, tüketimi, tasarrufları ve yatırımları yönlendirmek, ödemeler dengesini sağlamak, kapasite kullanımını artırmak, ekonomik yapıyı değiştirmek ve istikrarı sağlamak, spekülasyonu engellemek vb. olarak sıralanabilir (Edizdoğan, 2007: 162).

Ülkelerin ekonomik hedefleri doğrultusunda vergi sistemine dahil ettiği istisna, muafiyet, indirim, matrah ve tarife yapısı gibi düzenlemeler vergi yükünün hangi gelir grupları arasında nasıl dağılacakını önemli oranda etkiler. Bu aşamada vergileme ilkeleri, ekonomik hedeflere ulaşmak için yapılacak bu düzenlemelerin adil ve optimum faydayı sağlayacak şekilde hayata geçirilmesinde önemli rol oynar. Mükelleflerin ekonomik, sosyal ve fiziksel durumları dikkate alınarak ortaya çıkacak vergi ödeme gücünün esas alınması gelir dağılımı açısından çok önemlidir. Her mükellefin elde ettiği gelirden kişisel ve ailevi durumu göz önünde bulundurularak belirli bir indirimin yapılması vergi yükünün dağılımında daha adil sonuçlar doğuracaktır (McDonald, 2010: 135).

Vergi harcamaları ekonomik hedefler yanında gelir dağılımının düzenlenmesi, ekonomik olarak korunması gereken kesimlerin lehine pozitif ayrımcılık uygulanması ve toplumda pozitif fayda sağlayacak uygulamaların teşviki gibi sosyal nedenlerle de uygulama alanı bulur.

Kurumlar vergisi mevzuatında vergilendirmeyi etkileyen istisna, muafiyet, indirim, matrah ve tarife yapısı gibi düzenlemeler vergi yükünün adil ve optimum dağılımında önemli rol oynar. Ülkenin ekonomik ve sosyal hedefleri

doğrultusunda vergi sisteminde kurumlar vergisine yönelik yapılan düzenlemelerin vergilendirilebilir kazancı azaltması durumunda, şirket ortaklarının toplumda genel olarak orta ve üst düzey gelir grubunda olduğu kabul edilirse vergi yükü bu kesim lehine azalacaktır. Vergi ödeme gücü ve vergi yükü anlamında orta ve üst gelir grubunda yer alan kesim lehine adil olmayan bir durum ortaya çıkacaktır. Bu noktada vergileme ilkeleri kapsamında ekonomik ve sosyal hedefler göz önünde bulundurularak yapılacak düzenlemelerin hassas dengeler göz önünde bulundurularak yapılması önem arz etmektedir. Örneğin ekonomik hedefler doğrultusunda sermaye birikimini, teknoloji temelli sanayileşmeyi, yatırımları ve istihdamı temel alan bir hükümet doğal olarak kurumsallaşmayı, sermayenin birikerek AR-GE çalışmalarına, yatırımlara ve doğal olarak istihdama yönlendirilmesini istiyorsa bunun için kurumlar vergisi kapsamında istisna, muafiyet, indirim, matrah ve tarife yapısı değişikliklerine yani vergi harcamalarına gidebilir.

Vergi harcamaları ekonomik, sosyal ve siyasal amaçların gerçekleştirilmesinde etkin rol oynar. Ancak bu süreçte vergi harcamalarının da olumlu ve olumsuz birçok etkisi görülebilir. Bu olumsuzlukları azaltıcı veya kaldırıcı önlemlerin doğru analizler ışığında tespiti gerekmektedir. Bunun içinde vergi harcamalarının sosyal, siyasi ve ekonomik yönden doğurduğu sonuçların ve fayda maliyet analizlerinin doğru yapılarak; etkin ve verimli bir vergi yapısına yerleştirilmesi çok önemlidir. Örneğin özel sektörün yatırımlara yönelmesi amacıyla devlet vergi indirimi, indirimli oran vb. gibi çeşitli vergi uygulamaları hayata geçirir. Bu uygulamaların temel hedefi yatırımların maksimize edilerek ekonomik büyüme, kalkınma ve istihdamın desteklenmesidir. Burada özel sektörden tahsil edilmeyen vergi bu politikaların maliyetini oluşturur. Hedeflenen fayda ise yatırımların artırılarak ekonomide meydana getirilecek canlanmadır. Fayda maliyet analizleri yapılarak özel sektöre vergi almaktan vazgeçmek suretiyle bırakılan fonların marjinal faydaları maliyetlerine denk geldiği noktadan sonra vergi alınmaya başlanması gerekmektedir. Bu noktanın tespiti için doğru analizler ve değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir.

1.3.2. Vergi Harcamaları Ve Kamu Harcamaları İlişkisinin Değerlendirilmesi

Devletin piyasaya müdahale amacıyla kullanmış olduğu maliye politikası araçları genel olarak üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar kamu harcamaları, vergiler ve borçlanmadır.

Vergi harcamaları devletin maliye politikası araçlarından kamu harcamaları ile oldukça benzer etkilere sahiptir. İki politika aracı arasında mutlak bir benzerlik uygulanma şekli açısından doğal olarak yoktur. Vergi harcamaları kamu harcamaları arasından transfer harcamaları ile benzerlik içerdiği düşünülen bir harcama türüdür. Uygulamada ise vergi harcamalarının etkileri vergi mükelleflerinin tabi oldukları vergi oranına, vergi sisteminin artan oranlılığına, vergi harcamasına konu mal veya hizmetlerin talep esnekliklerine bağlı olduğundan kamunun yapmış olduğu transfer harcamaları kadar sonuçları belirgin olmayacaktır. Örneğin yatırımların teşviki amacıyla uygulanan vergi ayrıcalıklarının başarısı, faiz ve yürürlükteki vergi oranına bağlı olacaktır (Ahmed, 2001: 485).

Vergi harcamaları ile kamu harcamaları birbirinin alternatifi olabilen harcamalar olup; önemli ortak noktaları vardır. Vergi harcamaları ile kamu harcamaları kamu kaynakları üzerinden uygulanır ve yararlanana fayda sağlarlar. Her iki harcama türü de kullanıldıklarında kamu kaynaklarını azaltırlar. Vergi harcamaları ve kamu harcamalarının yürürlüğe konması ve uygulanması devletin yetkisindedir. Vergi harcamaları ve kamu harcamaları maliye politikası araçları olup; uygulanmalarında amaç kamu yararıdır (Mcdonald, 2010: 162).

Vergi harcamaları ile kamu harcamalarının ortak yönlerinin yanında farklılıklarından doğan avantaj ve dezavantajları da söz konusudur. Bunları belli başlı kalemler halinde Giray tanımlamıştır. Buna göre;

1.3.2.1. Vergi Harcamalarının Kamu Harcamalarına Göre Avantajları

Vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre avantajları şunlardır.

-Vergi harcamaları karar alma açısından merkeziyetçilikten uzaktır. Daha hızlı ve istenilen yönde müdahalelere olanak sağlar.

-Vergi harcamaları mükelleflere daha erken aşamada etki eder ve ödeme çabukluğu içerir. Yani ilk tahsil edilen gelir akışına sahiptir.

-Vergi harcamalarının, kamu harcamalarına göre uygulaması daha kolay ve etkili olduğu kanısı hakimdir. Bu yüzden değişik alanlarda bazı vergi harcamaları kamu harcamalarından daha önce uygulanmaya başlanmıştır. Örneğin Amerika gibi birçok ülkede emeklilik planları ve sağlık sigortasının vergiden istisna olduğu dönemde söz konusu alanlarda henüz herhangi bir kamu harcama programı uygulanmamaktaydı.

-Vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasında politik tepkiler ve uygulama koşulları açısından da 2 önemli fark vardır. Bunlardan ilki vergi harcamalarının büyüklüklerini tahmin etme güçlüğüdür. İkincisi ise vergi harcamalarından yararlanan mükelleflerin belirlemede yaşanan zorluktur. Bu durum hükümetlerin hesap verme zorunluluğu olmadan bazı hamleler yapmasını sağlayabilir. Bunun en güzel örneklerinden biri politik kampanyalara yardımda bulunan gelir gruplarına sağlanan avantajlardır. Örneğin Amerika'da 1981 yılında en yüksek % 30'luk gelir grubunda yer alan kesimin, 17 önemli vergi harcamasının % 72'lik kısmından yararlandığı belirlenmiştir.

-Vergi harcamaları, hükümetin tarafsızlığı ve özel sektöre güven sağlama açısından önemli bir politika aracıdır. Buna karşın kamu harcamaları kişilerin özel hayatına, sosyal ve ekonomik yaşamına doğrudan bir müdahale aracıdır ve açıklanarak kamuoyuna sunulur. Teoride hükümetin piyasalara müdahalesinin

artması, az gelişmiş ülkelerdeki durum gibi, kamu harcamalarının artması paralelinde gerçekleşir.

-Vergi harcamaları üzerine yaptığı çalışmalarında üretimi teşvik edilmek istenen bir ürün için vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre daha etkin sonuçlar verdiğini savunmuştur.

-Vergi harcaması ile kamu harcamalarını yönetim ve politik farklılıklar yönünden karşılaştırıldığında, vergi harcamaları politik açıdan daha az dikkat çekici olup; hükümet için de daha az yönetim yükü getirir (Giray, 2002: 30).

1.3.2.2. Vergi Harcamalarının Kamu Harcamalarına Göre Dezavantajları

Vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre dezavantajları ise şunlardır.

-Kamu harcamaları incelenmesi, raporlanması ve takibi daha kolay politika araçlarıdır. Yıllık bütçelerin hazırlanması sürecinde kamu sektörü, meclis, meclis komisyonları, basın yayın organları ve kamuoyu gibi birçok birim tarafından önemli ölçüde incelemeye tabi tutulur. Ancak vergi harcamaları kamu harcamalarına göre daha gizlidirler, daha az incelenir ve raporlanması daha zordur. Vergi harcamalarının günümüzdeki popülerliğinin nedenlerinden birisi yukarıda sayılan nedenler doğrultusunda saydamlığının olmayışıdır (Cavalcanti and Li, 2002: 7).

-Vergi harcamaları tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını bozabilirler. Bu yüzden vergi harcamaları ve kamu harcamaları açısından etkin yönetim, adalet ve kaynakların yeniden dağılımında saydamlık gibi faktörler açısından yapılacak değerlendirmede kamu harcamalarının etkinliğinin daha yüksek olduğu görülmektedir.

-Vergi harcamalarının mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azalttığı düşünülürse, mükelleflerin vergi harcamalarından dolayı daha az vergi ödeyerek ellerinde

kalan tutarları verimli olmayan faaliyetlere yönlendirmeleri etkin olmayan ekonomik tercihlere neden olabilir (Giray, 2002: 30).

Ferhatoğlu yukarıda anlatılanlardan farklı olarak vergi harcamalarının konjonktürel istikrara etkileri açısından kamu harcamalarına kıyasla daha geriden geldiğini söylemektedir. Çünkü kamu harcamaları uygulandığı dönemde etkilerini gösterir ve bu genelde cari dönemdir. Ancak vergi harcamaları, özellikle kurumlar vergisi açısından beyanname üzerinden daha çok görülür, vergi yükünün azaltılmasına yönelik uygulamalar olup; vergi borcunun doğduğu zamanda değil de verginin tahsil edildiği zamanda uygulanır. Bu da cari dönemde değil sonraki dönemde etkisini göstereceğinden dönemsel gecikme veya konjontüre doğrudan etki edememe durumuna yol açar. Bu sorun peşin vergi veya kaynakta kesinti yöntemleriyle azaltılabilir (Ferhatoğlu, 2005: 82).

Vergi harcamaları ve kamu harcamalarının birer maliye politikası aracı olarak içerdikleri farklılıklar ve etkileri yukarıda sıralanmıştır. Vergi harcamaları aslında hükümetlere hesap verilebilirlikten biraz uzak, politik tercihlere açık, aynı zamanda çabuk uygulanıp etki sağlayabilen özel bir politika aracıdır. 20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren ortaya çıkmış ve birçok dünya ülkesinde sağladığı özellikle politik avantajlar yönünden tercih edilmiştir.

Dünyada vergi harcamaları ve kamu harcamalarının uygulamalarına baktığımızda iki maliye politikası aracının kullanım oranında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Amerika'da daha çok sağlık ve sosyal alanlarda karşımıza çıkan vergi harcamaları, Avrupa ülkelerinde ekonomik alanda yoğunlaşmaktadır. Örneğin Amerika'da işveren emeklilik katkıları istisnası, bütçede hızlı artan bir vergi harcaması olup; 1975 yılında \$ 5.6 milyardan, 2000 yılında \$ 84.3 milyara yükselmiştir. Bu durum Amerika'nın 20 yılı aşan bir zaman diliminde işveren emeklilik katkılarındaki vergi ayrıcalıkları nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıpları açısından en yüksek vergi harcamaları oranına sahip ülkelerden biri durumuna getirmiştir (Saxton, 2000: 5).

ABD’de 2019 yılında planlanan vergi harcamaları incelendiğinde, toplam vergi harcamalarının %24,7’sinin sosyal güvenlik alanına, % 24,2’sinin ticaret ve konut alanına, %17,6’sının sağlık alanına %17,2’sinin eğitim alanına, %5,7’sinin uluslararası meselelere ve kalan %10,5’inin tüm diğer alanlara ayrıldığı görülmektedir (taxpolicycenter.org).

1.3.2.3- Vergi Harcamalarının Bütçeleme Sürecindeki Etkileri

Vergi harcaması en basit haliyle mükelleflere ödemeleri gereken vergi tutarlarının kanuni gerekçelerle azaltılması veya hiç ödenmemesi ayrıcalığını sağlayan ve yasal zemini olan düzenlemelerdir. Mükelleflerden tahsil edilip devlet bütçesinin en önemli finansman kalemi olan vergi hanesine yazılacak tutarlar, sürece hiç dahil edilmeksizin ilk aşamada sistem dışına itilmektedir. Böylece vergi yükü mükellefler ve mükellef olmayanlar arasında yeniden dağıtılmaktadır.

Yapılması gereken bir kamu harcaması bütçeden harcama kalemi ayrılmak yerine vergiden çeşitli şekillerde vazgeçmek suretiyle yapıldığında; vergi harcamasından yararlanan kişi, kurum ve kuruluşlar, devletten yardım almak yerine ödemeleri gereken verginin çeşitli düzenlemelerle ödenmemesi sonucu aynı faydayı sağlamaktadır (GGM, 2001: 1). Vergi harcamaları kamu kaynaklarını kullanmanın kamu harcamalarından farklı alternatif bir yöntemi olduğu için bütçeleme sürecinde takip edilmelidir. Nitekim Dünya Bankası vergi harcaması uygulamalarının taşıdığı riskleri azaltabilmek için yıllık bütçelerde yer almalarını ve bu nedenle geleneksel kamu harcamalarıyla aynı koşullarda ele alınmaları gerektiğini belirtmektedir (World Bank, 2003: 3). OECD’ye göre de; vergi harcamalarının tamamı hesaplanmalı ve bütçe dökümanlarına eklenerek ilgili mercilere sunulmalıdır. Kamunun düzenli harcamaları ile vergi harcamaları aynı kapsamda raporlanarak ilgili dökümanlarda sunulmalı yani vergi harcamaları, toplam harcamalar içerisinde yer almalıdır. Yıllık bütçeleme sürecinde ele alınmalı ve gözden geçirilmeli, ilgili bakanlıklar itibariyle sınıflandırılmalıdır. Ayrıca vergi harcamalarının tahmininde vazgeçilen gelir

yöntemi kullanılmalı, sorumluluk Maliye Bakanlığı'nda olmalıdır (OECD, 2004:13).

Bütçe sisteminin temel ilkelerinden olan genellik ilkesine göre; hükümetlerin bütçelerinde yer alan tüm kamu gelir(kaynak) ve harcamalarının ayrıntıları ile bütçe kanununda yer alması gerekmektedir. Her ne kadar vergi harcamaları bütçelerde tahmin yöntemleriyle eklenmeye çalışılsa da bütçelemenin genellik ilkesini bozucu etkiler doğurmaktadır. Çünkü vergi yükümlüsünden net olarak tahsil edilip devlet bütçesine dahil edilmesi ve daha sonra harcama programlarıyla dağıtılması gereken tutar, doğrudan vergi yükümlüsünde net fayda olarak kalmaktadır. Bu bakımdan vergi harcamalarının politik çıkarlardan uzak fayda-maliyet analizinin doğru yapılarak belirlenen ekonomik ve sosyal amaçlara yönelmesi gerekmektedir.

Devlet bütçeden yapması gereken harcamaları vergi harcamaları aracılığıyla yaparak bütçe fonksiyonlarının bir kısmını yerine getirmektedir. Bu harcamalardan kaynaklanan gelir kaybının 5018 sayılı kanunla bütçeleme sürecine giren mali saydamlık ilkesi ve açıklık ilkesine göre net olarak gösterilmesi gerekir. Bütçede yer verilen gelir ve giderlerle bunlara ilişkin her türlü bilgiler mali saydamlık ve açıklık ilkelerine göre herkes tarafından kolayca anlaşılır olmalıdır. Vergi harcama tahminlerinin zor ve karmaşık olması, vergi sisteminde yer alan düzenlemelerden hangilerinin vergi harcaması olacağına dahi bazen tartışmalar içermesi vb. konular açıklık ilkesi açısından hassas durum içermektedir. Doğuracağı faydaların ve maliyetlerin doğru hesaplanarak vergi harcamalarının bütçelerde yer alması ve net olarak gösterilmesi mali saydamlık ve açıklık ilkesi açısından oldukça önemlidir.

Yukarıda da bahsettiğimiz ilkeler doğrultusunda ülkemizde 5018 sayılı kanun doğrultusunda uygulanan merkezi yönetim bütçe tasarılarına mali saydamlık ilkesi gereğince vergi harcamaları cetveli eklenmektedir. Türk bütçe hukukunda da kabul edilen bu ilkeye göre; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve

kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.

Bu kapsamda görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerekir. Ayrıca genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması ve kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur.

Vergi harcamaları idare açısından genel olarak standart vergi yapısından sapmalar olarak görülür. Vergi sisteminin standart uygulamalarının ve bu uygulamalardan sapma olarak değerlendirilecek durumların neler olduğu ve nasıl uygulanacağını izleme görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu ilke kapsamında hazırlanan ve Merkezi Yönetim Bütçesinde de yer alan vergi harcamaları cetvelinde vergi yasaları, diğer yasalar ve yasa hükmünde olan uluslararası antlaşmalarda yer alan muafiyet, istisna, indirim ve benzeri uygulama kalemlerinin tamamına yer verilmesi gerekmektedir (Batırel, 2013: 16).

Vergi harcamalarının bütçeye girmesiyle devlete olan maliyeti veya gelir kaybının tespiti ve takibi düzene girecektir. Alternatifi olan kamu harcamalarıyla birlikte belirli bir teşvikin maliyeti karşılaştırılabilecektir. Böylece vergi harcamalarının belirlenen ekonomik, sosyal vb. hedefe uygun olup olmadığı etkinlik ve verimlilik analizlerine konu olabilecek, kamuoyunun ve meclisin denetimine açık olacaktır (Ferhatoğlu, 2005: 86).

Vergi harcamalarının bütçelenmesi, hükümetlerin bir sonraki yıl bütçelerinde yer verecekleri önceliklerin belirlenmesine ve vergi politikasıyla ilgili kararlarının

alınmasına kolaylık sağlayacaktır. Vergi harcaması bütçesi vergi ayrıcalıklarının maliyetinin hesaplanması, etkinlik analizinin yapılması ve kamu kaynaklarının tahsisine yönelik rasyonel kararların alınması açısından oldukça önemlidir (Balkaya Akça, 2000:102-104).

1.3.3. Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

1.3.3.1. Vergilemenin İlkeleri

Vergilendirmede ideal bir vergi sistemin sahip olması gereken mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonların etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için göz önünde bulundurulması gereken temel kurallara vergileme ilkeleri denir (Gökbunar, 1998:19). Vergileme ilkeleri vergilerin sahip olması istenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleştirilmesi için vergi yapısının oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken kuralları içerir. Bu ilkeler yaşanan ekonomik olayların ışığında tarihsel deneyim sonucu ortaya çıkan; iktisadi ve mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar veya kurallardır (Devrim, 2002: 201).

Vergileme ilkeleri iktisadi literatüre 17. yüzyıldan itibaren girmiş ve birçok tartışmanın konusu olmuştur. Tarihte maliye alanında düşünsel hayatın gelişmesinde en büyük paya sahip iki iktisatçı olan A. Smith ve A. Wagner tarafından ileri sürülen çeşitli kurallar maliye alanında vergileme ilkelerinin tartışılmasını başlatmıştır (Gökbunar, 1998: 181). Bu iki önemli iktisatçının ortaya koyduğu kurallar ve ilkeler modern mali literatürde F. Neumark ve H. Haller tarafından geliştirilerek; günümüzde vergi politikası ve vergi tekniğinin temelini oluşturmuştur (Turhan, 1998: 190-191).

Vergileme ilkeleri iktisadi literatüre göre klasik ve modern vergileme ilkeleri olarak iki bakış açısıyla ele alınmaktadır.

1.3.3.1.1- Klasik Vergileme İlkeleri

Klasik vergileme ilkeleri ilk olarak iktisat ilminin kurucularından Adam Smith tarafından “Milletlerin Serveti” adlı eserde ortaya atılmıştır (Türk, 2008: 136). Bu ilkeler vergi literatüründe halen geçerliliğini koruyan temel vergileme ilkeleridir. Bu ilkeler adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri olarak dört başlıkta ele alınmıştır (Pehlivan, 2009: 145).

Adalet İlkesi: Vergilemede adalet ilkesi toplumu oluşturan bireyler arasında vergi yükünün kabul edilebilir bir biçimde dağıtılmasını esas alır. Kişilerin, sosyoekonomik durumları da göz önünde bulundurularak, vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi olarak değerlendirilebilir (Akdoğan, 2009: 201). Adam Smith “Milletlerin Serveti” adlı eserinde vergi adaletini şu şekilde tanımlar: “Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin koruması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır” (Türk, 2008: 137).

Belirlilik İlkesi: Vergilemenin kesinliği olarak da adlandırılan bu ilkeye göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli, vb. bakımlardan keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır (Edizdoğan, 2007: 228). Yani vergilerin yasal altyapısında hangi durumların vergiye tabi olduğu, verginin ne zaman, nasıl ödeneceği ve ödenecek tutarın nasıl hesaplanacağı açıkça ortaya konmalıdır (Sağbaş, 2008: 209-210).

Uygunluk İlkesi: Vergide uygunluk ilkesine göre vergi, mükelleflerden en uygun zamanda ve şekilde alınmalı; vergiler ödenirken vergi idaresi gerekli kolaylıkları sağlamalıdır (Aksoy, 1998: 223).

İktisadilik İlkesi: Vergilemede iktisadilik ilkesine göre, vergilemenin maliyeti mümkün olduğunca düşük olmalı ve vergiler iktisadi hayatın işleyişini bozmamalıdır. Burada toplanan vergilerin büyük bir bölümünün devlet hazinesine girmesi, minimum maliyetle vergilerin tahsil edilmesi ve vergilerin

bireylerin karar ve tercihleri üzerinde mümkün olduğunca az etki etmesi çok önemlidir (Pehlivan, 2009: 145-146).

1.3.3.1.2. Modern Vergileme İlkeleri

Modern vergileme ilkeleri mali, iktisadi ve adalet ilkeleri başlıkları altında aşağıdaki tablodaki gibi sınıflandırılmıştır.

Tablo 2: Modern Vergileme İlkeleri

Mali İlkeler	İktisadi İlkeler	Adalet İlkeleri
Verimlilik İlkesi		Eşitlik İlkesi
Esneklik İlkesi		Genellik İlkesi
		Yararlanma İlkesi
		Ödeme Gücü İlkesi

(Pehlivan, 2009: 146-159)

Mali ilkeler verimlilik ve esneklik ilkelerinden oluşur.

Verimlilik İlkesi: Vergilemede amaç devlet faaliyetlerinin finansmanının sağlanmasıdır. Vergilemede verimlilik (yeterlilik) ilkesine göre vergilerin devletin harcamalarının finansmanını karşılayacak düzeyde olması gerekir.

Esneklik İlkesi: Vergiler devletin harcamalarındaki değişimlere karşılık ihtiyaç duyduğu gelirdeki değişime cevap verebilecek yapıda olmalıdır.

Vergilendirmenin ilkeleri temel iktisadi amaçlar olan büyüme ve kalkınmanın sağlanması, tam istihdam ve fiyat istikrarının gerçekleşmesine katkı sağlayacak nitelikte olmalıdır.

Vergilemede adalet ilkesi toplumu oluşturan bireyler arasında vergi yükünün kabul edilebilir bir biçimde dağıtılmasını esas aldığını belirtmiştik. Bu doğrultuda adalet ilkeleri eşitlik, genellik, yararlanma ve ödeme gücü ilkelerinden oluşmaktadır.

Eşitlik İlkesi: 1982 Anayasa'mızın 10 uncu maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesi (devletin hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanıyamaması kuralı), vergi açısından da geçerlilik taşımaktadır. Eşitlik olgusunun iki türünden biri olan yatay eşitlik, benzer durumda olanlar arasında farklı muamele yapılmamasını, dikey eşitlik ise, farklı durumda olanlara farklı muamele yapılmasını ifade eder (Bilici, 2010: 37).

Yine vergi ödevine ilişkin Anayasa'mızın 73. maddesinde "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" ifadeleri yer almış ve vergilemede eşitlik ilkesine vurgu yapılmıştır.

Genellik İlkesi: Anayasa'mızın 73. Maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" ifadelerine yer verilmiştir. Burada "herkes" ifadesi ile vergilemede genellik ilkesine vurgu yapılmıştır.

Yararlanma İlkesi: Vergiler iktisaden devletin sunduğu hizmetlerin finansmanı için kullanılan kaynaklardır. Yararlanma ilkesi ile vergilerin devletten alınan hizmetin karşılığı olan bir bedel veya fiyat olarak düşünülerek, sağlanan faydaya göre ölçülmesi öngörülmektedir. Günümüzün sosyal devlet anlayışı bu ilkedен uzaklaşılmasına neden olmuştur.

Ödeme Gücü İlkesi: Anayasa'mızın 73. Maddesinin birinci fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" ifadesi ile genellik ilkesinin yanında "mali güç" yani ödeme gücü ilkesine vurgu yapılmıştır (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016: 7).

Vergi yükünün adil dağılımı tartışmaları kişi başına düşen gelire karşılık ödenen vergi miktarının ve oranının farklı gelir gruplarına göre değerlendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır. Kurumlar vergisi temelinde bu konuyu ele alırsak genel olarak kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişilerin ortaklarının orta ve üst gelir

grubunda kişiler oldukları kabul edilebilir. Ancak vergilendirme ve sonrasında kalan kar açısından konuyu tek aşamalı olarak yıllık vergilendirilebilir gelirinden kurumlar vergisi kesilen şirketlerin vergilendirme sonrası oluşan dönem net karının doğrudan ortakların karı olduğu düşünülemez. Konuyu kısaca özetleyecek olursak bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 125. maddesi gereğince ortaklarından ayrı tüzel kişiliğe sahiptirler. Bu mükelleflerin yıllık faaliyetleri kapsamında elde ettikleri gelirlerinden ilgili giderler düşüldükten sonra vergilendirilebilir kazançları kurumlar vergisine tabi tutulur. Vergilendirilen kazançlardan sonra kalan kar dönem net karı olarak öz sermayeye eklenir ve ortaya çıkan kar şirket tüzel kişiliğinin karı olduğu için şirketlerin bilançosunda yerini alır.

Şirket ortakları şirket tüzel kişiliğinde bulunan ve vergilendirilmiş bu dönem karı üzerinde bireysel olarak tasarruf yetkisine sahip değildir. Bir veya birden fazla dönemde birikmiş olan bu karı paylaşmak istemeleri halinde kar dağıtımı yoluyla karın tamamını veya bir kısmını paylaşırlar ve paylarına düşen kar üzerinden ayrıca gelir stopaj vergisi öderler. Yani kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kar kurum bünyesinde kalırsa sadece kurumlar vergisine tabi olur; şirket ortaklarına bu kar geçerse elde edildiği dönemde kurumlar vergisine tabi tutulan bu karlar, dağıtılırken de gelir stopajına tabi tutularak ikinci bir vergilendirmeye konu olur.

1.3.3.2- Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergilendirme ilkeleri ile vergi harcamaları zaman zaman çakışabilmekte, vergi harcamaları vergilendirme ilkelerine aykırı sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin ekonomik hedefleri doğrultusunda yatırımların teşviki amacıyla şartları uyan belirli vergi mükelleflerine yaptıkları yatırımların bir kısmının ödenecek vergilerden indirilmesi imkânı sunabilir. Bu durum bir vergi harcaması olup; bu yatırımı yapacak girişimcilerin ödeyeceği vergi miktarını azaltır. Söz konusu mükellef kesimi genellikle toplumda orta veya yüksek gelire sahip kişilerdir ve

bu durum düşük gelir grubunda yer alanların aleyhine sonuçlar doğurur. Vergilendirmede dikey ve yatay adalet, genellik, ödeme gücü, yararlanma ve eşitlik ilkelerine aykırı bir durum ortaya çıkar. Bu noktada devletin ekonomik amaçları doğrultusunda uygulamaya koyduğu vergi harcaması ile ortaya çıkacak ekonomik büyüme ve tam istihdam hedeflerinin tercihi devreye girer. Ortaya çıkacak ekonomik büyüme çoğu zaman yatırım indirimi nedeniyle vazgeçilen vergi kaybının telafisini hatta daha fazla vergi toplanmasını sağlayabilir.

Devletin uyguladığı ekonomik ve sosyal politikalar ve hedefler çerçevesinde bir vergi sistemi oluşturulurken ilk olarak optimal vergileme ilkeleri üzerinde dikkatle durulması gerekir (Aktan, 2002: 3). Vergilendirmede adalet, eşitlik, genellik, istikrar, tarafsızlık ve etkinlik ilkelerinin özenle dikkate alınarak; vergi harcamalarının uygulanmasına neden olan ekonomik ve sosyal amaçların doğru analiz edilmesi gerekir.

Ekonomik olarak devletlerin uyguladığı vergilerin sermaye yatırımlarını olumsuz etkilememesi ve sermaye akışını bozmamasına vergilemenin tarafsızlığı ilkesi denir (Öz, 2005: 26). Özellikle vergi cennetlerinde en uç noktalarda karşılaştığımız ülkelerde sermaye hareketlerini cazip hale getirme hedefi doğrultusunda vergi harcamalarının uygulama alanı bulduğu görülmektedir. Daha az veya hiç vergiye tabi olmayan sermaye üzerinden alınamayan vergilerin yükü böyle durumlarda ya emek gelirlerinin üzerine yüklenmekte veya yüksek petrol ihracatı, turizm geliri vb. gibi özellikli bir durumdan telafi edilmekte ve vergilemede adalet ilkesine zarar vermektedir.

Vergilemede verimlilik ilkesine göre vergi sisteminde yer alan, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin çok düşük tutulması gerekir. Vergi sistemine dahil edilecek her yeni ayrıcalık mevzuatın anlaşılma ve uygulama açısından karmaşıklaşmasına neden olur. Karmaşıklık durumu basitlik ilkesinin ihlaline yol açmakla birlikte belirlilik ilkesinde de gerilemeye neden olur.

Vergi harcamalarının vergilemede etkinlik açısından değerlendirmesinde iki önemli kıstas vardır. Bunlar fayda-maliyet analizi ve amaçları gerçekleştirecek etkili uygulamaların varlığıdır. Fayda maliyet analizi teşviklerin toplam maliyetinin toplam faydalarını aşmamasının gerekliliğidir (McDonald, 2010: 177). Devletin vergi mevzuatında vergi harcamalarına çok fazla yer vermesi hem fayda maliyet analizinin yapılması açısından hem de belirlenen amaçlara ulaşmak için uygulanacak politikaların icrasında zorluğa neden olur. Aşırı ve gereksiz vergi harcamaları hem vergi tabanının hem de vergi matrahının aşınması yoluyla vergi erozyonuna da neden olacaktır.

Sosyal amaçlı vergi harcamaları olan bağış ve yardımların tamamının veya bir kısmının hesaplanacak vergi matrahından indirilebilmesi uygulaması vergilendirme ilkeleri açısından daha olumlu sonuçlar doğurabilir. Gelir dağılımında alt grupta olan kişilere daha çok yansıyan bağış ve yardımlar üst gelir grubundan alt gelir grubuna kaynak aktarımı olarak nitelendirilebilir. Bağış ve yardımların tamamına yakını alt gelir grubundaki kişilere giderken, bu tutarın vergi oranına denk gelen kısmı kurumlar vergisi mükelleflerince vergi matrahından indirilerek kurum bünyesinde kalmaktadır. Sosyal amaçlı vergi harcamaları kapsamında kurumlar vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımlarının tamamı veya belli bir kısmına tanınan vergi matrahından indirim hakkı sayesinde alt gelir gruplarına kaynak aktarımı teşvik edilirken kurumlar vergisi mükelleflerine de vergi matrahından indirim hakkı sayesinde vergi avantajı sağlanmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları 100 TL'lik bağışın tamamının vergi matrahından indirim konusu yapılabildiğini varsayalım. Bu yardım sayesinde alt gelir grubuna orta veya üst gelir grubunda yer alan kesimden 100 TL'lik kaynak aktarımı sağlanmış olmaktadır. Devlet ise bu yardım karşılığında yardımı yapan ve tamamına yakınının orta ve üst gelir grubundan olduğunu kabul ettiğimiz kurumlar vergisi mükelleflerinin 100 TL'yi vergi matrahından indirebilmesini ve toplayacağı vergiyi 20 TL eksik tahsil etmeyi kabul etmektedir. Aynı yardımı devlet transfer harcamaları ile bütçesinden yapmak istemesi halinde 100 TL ödeyecekken, sosyal amaçlı vergi

harcamaları sayesinde 20 TL vergi indirimi teşvikiyle bu kaynak aktarımını yaptırabilmektedir.

Örnekleri çoğaltmak mümkün olmakla birlikte genel olarak ulaşılabilecek sonuç vergi harcamalarının hedeflediği ekonomik veya sosyal amaç dikkate alınarak, vergilendirme ilkelerinde olumlu veya olumsuz etkilere neden olabildiğidir. Bu konu ileriki bölümde ayrıntılı olarak tartışılacak olmakla birlikte; bu değerlendirmede esas olan vergilendirme ilkelerini bozucu etkisi olan bir vergi harcamasının bu negatif etkiyi telafi edecek ekonomik veya sosyal amaca ulaşmaya hizmet edip etmeyeceğidir.

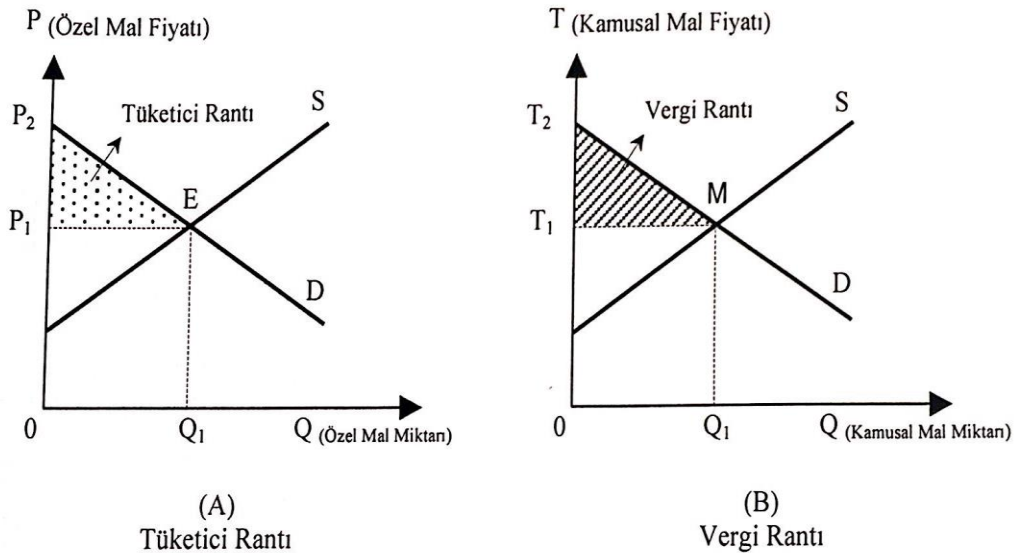
1.3.4. Vergi Harcamalarının İktisadi Açısından Değerlendirilmesi

Vergi harcamalarının iktisadi etkileri mikro ve makro düzeyde olmak üzere ikiye ayrılabilir. Bu harcamalar neticesinde ortaya çıkan ilave gelirin kullanımı mikro etkilerin alanına girer. Vergi harcamaları sosyal ve ekonomik gerekçelerle yapılan harcamalardır. Sosyal amaç içeren vergi harcamaları daha çok gelir transferi olarak uygulanmakta iken ekonomik amaç içerenler bir tür teşvik aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi harcamalarının uygulamaya konuluşundaki hedefler, bu harcamaların mikro iktisadi etkilerini de belirler. Vergi harcamaları toplumdaki herkesi değil uygulamaya konu olduğu mükellef grubunu ilgilendiren harcamalar olduğu için birbirinden çok kolay farklılaşabilen mükellefler davranışları bu harcamaların mikro iktisadi etkilerini belirler.

Vergi harcamalarının makro etkisini ise doğrudan ulusal gelir üzerinden görürüz. Buna göre ekonomide kamu ve özel ayrımını baz alırsak, vergi harcamaları kamu ekonomisinden özel ekonomiye yapılan transfer olarak değerlendirilebilir ve yapılan harcamaların çarpan etkisiyle hesaplanan tutarı kadar toplam ekonomiye katkı sağladığı kabul edilir (Saraç, 2010; 86).

1.3.4.1. Mikro İktisadi Etkiler

Vergi harcamalarının mikro düzeyde etkileri bireyler ve piyasa üzerinde ortaya çıkar. Vergi harcamaları mükelleflere ilave bir gelir imkanı sağladığından bireylerin tercihlerine göre farklı etkiler ortaya çıkarır. Burada ilave gelirin etkileri tüketici rantı ile açıklanabilir. Tüketici rantı, tüketicilerin piyasada bir malı belli bir fiyattan almaya razı iken arz fazlalığı veya talep düşüklüğü nedeniyle malın piyasa fiyatının ödenmeye razı olunan fiyattan daha düşük değerlere düştüğünde ortaya çıkan maddi avantajdır. Vergi harcamaları açısından da bu açıklamaya benzer bir durum söz konusudur. Aşağıdaki şekilde bu durum ele alınmıştır.



Şekil 1: Vergi Harcamaları Sayesinde Oluşan İlave Gelirin İzahı

Şekilde A'da tüketici rantı kavramı yer almaktadır. Buna göre; piyasa koşullarında bazı tüketiciler P_2 fiyatından malı almaya razı iken arz ve talep unsurlarının P_1 düzeyinde dengelenmesi ve fiyatın oluşması sonucu Q_1 miktarı kadar mal için tüketiciler açısından P_2-P_1-E üçgeni kadar maddi avantaj yani tüketici rantı doğar.

Aynı durum Şekil B’de yer verilen vergi harcamaları açısından da söz konusudur. Burada piyasa fiyatından farklı olarak dengeye konu unsurun kamusal mal ve kamusal fiyat anlamına gelen vergi olmasıdır. Burada mükellefler kendilerine sunulan kamusal mal karşılığında T2 düzeyinde vergi ödemeye razı iken devlet ilgili mal üzerinde vergi harcaması yaparak hedeflenen sosyal ve ekonomik faydalar çerçevesinde vergi yükünü T1 seviyesine indirmektedir. Bu durumda ilgili kamusal malın tüketicisi konumundaki mükelleflerin cebinden T2-T1-M miktarı kadar daha az vergi çıkmasına neden olmaktadır. Yani T2-T1-M miktarı kadar ilave gelir sağlar.

Mükelleflerin vergi harcamaları sayesinde cebinde kalan ilave geliri nerede değerlendireceğine ilişkin tercihleri vergi harcamalarının mikro etkisinin konusudur. Kişiler harcanabilir gelirlerini tüketim ve tasarruf eğilimleri doğrultusunda kullandığından vergi harcamaları nedeniyle ortaya çıkan ilave gelirin kullanımında da bireylerin kişisel tercihleri önemlidir. Her bireye göre farklılık arz eden bu durum toplumun geneline ilişkin önceden belirlenmesi zor bir değişkendir. Kurumlar vergisi kanununda yer alan vergi harcamaları genellikle ekonomik amaçlı vergi harcamalarına tekabül ettiği için yatırım eğilimi yüksek mükellefler bu ilave gelirden faydalanır. Vergi yükünün azalmasından kaynaklanan ilave gelir marjinal tüketim eğilimi daha az olan gelir dilimin üst sıralarında yer alan mükellef kesimi ile marjinal tüketim eğilimi çok yüksek olan ve gelir diliminin daha alt kısmında yer alan mükellefler arasında farklı bireysel tercihlere konu olacaktır. Bu durumda mükelleflerin bireysel tercihleri ile vergi harcamalarının mikro etkilerini açıklamak mümkün olmayacaktır.

Vergi harcamaları daha çok gelir transferi şeklinde ortaya çıkan sosyal amaçlar ya da teşvik tedbirleri gibi ekonomik amaçlar hedeflenerek yapılır. Gelir transferleri amacıyla yapılan vergi harcamaları toplumda marjinal tüketim eğilimi yüksek (dar gelirli) bireyleri hedef aldığı anda, ortaya çıkacak ilave gelirin kullanım yeri muhtemelen tüketim ve nihayetinde talep cephesi olacaktır. Çünkü gelir diliminde alt kesimlerde yer alan bu mükellef grubu elde ettiği gelirin çok büyük kısmını hayatını idame ettirmek için gerekli asgari koşulların sağlanmasında

kullanmak zorundadır. Buna karşın, vergi harcamalarının teşvik tedbiri olarak kullanımında, ortaya çıkacak ilave gelirin kullanım yeri üretim yani arz cephesi olur. Bu mükellef kesimi gelir dilimin daha üst sıralarında yer alır ve marjinal tüketim eğilimi düşüktür. Elde edilen her ilave gelirin daha fazla kısmı tasarrufa yani yatırımlara, sermaye birikiminin artmasına neden olur.

Vergi harcamaları uygulandığı kamusal malın karşılığında mükellef lehine farklılıklar oluşturur. Malın değerindeki ucuzluk mükellefin tüketim, tasarruf ve yatırım tercihlerinde yeni değerlendirmelere ve bunun sonucunda tercihlerin serbest piyasa koşullarından farklı yöne eğilmesine yol açar. Bu durum vergi harcamalarının piyasa bozucu etkisi olarak görülür. Bu etkiye devletlerin elindeki önemli mali politika araçlarından olan vergi harcamalarının bir tür dışsallığı veya sosyal maliyeti olarak da değerlendirilebilir (Saraç, 2010: 88).

Durmuş dışsallığı bir bireyin tüketimi, davranışı ya da bir firmanın diğer bireyleri ve/veya çevreyi olumlu ya da olumsuz olarak etkilemesi olarak tanımlamıştır. Vergi harcaması konu olduğu malların sosyal maliyet-sosyal fayda ve özel maliyet-özel fayda açısından dengesini değiştirir ve mükelleflerin tercihlerinde değişime neden olur (Durmuş, 2008: 196). Sadece gelir transferi şeklinde nakden sağlanacak yardımlar piyasada gelir etkisi ile mallar arasında tercih farklılığına neden olmaz. Ancak vergi harcamaları yoluyla birbirine ikame örneğin biri yerli diğeri ithal iki imalata konu üründen belirli şartların sağlanması koşuluyla yerli mal lehine kısmi veyahut tamamen vergi iadesi uygulamasının getirilmesi mükelleflerin tercihini yerli mala kaydıracağından gelir etkisinin yanında ikame etkisinin de doğmasına yol açacaktır. Mükellefler imalatın ucuzlaması nedeniyle daha fazla üretim ve vergi harcaması yapılan mali girdilerinde kullanmaya yönelecektir (Durmuş, 2008: 183).

Vergi harcamalarının vergi adaletine etkilerini ele aldığımız bölümde geniş olarak yer verildiği üzere sermaye hareketlerini ülkeye çekmek için yapılan düzenlemelere özellikle kurumlar vergisinde çok fazla yer verilmektedir. Bunun sonucu ortaya çıkan vergi harcamaları bütün sektörlerle eşit bir uygulama

içermediğinde sektörler arası dengeyi ve yatırım tercihlerini bozmaları nedeniyle piyasa bozucu sonuçlar doğurur.

1.3.4.2. Makro İktisadi Etkiler

1.3.4.2.1. Vergi Harcamaları ve Transfer Harcamaları İlişkisi

Vergi harcamaları her ülkenin farklı vergi sistemleri ile sosyal ve ekonomik amaçları doğrultusunda makroekonomik olarak farklı sonuçlar doğurabilmektedir. Vergi harcamaları kamu sektöründen mükelleflere örtülü bir gelir transferi olarak düşünüldüğünde ulusal gelir açısından yeniden dağılım etkisi yaratır. Aksi halde aynı sosyal veya ekonomik amaca ulaşmak isteyen devlet, vergi harcamaları yapmaksızın bütçesine gelir kaydedeceği tutarları, kamu harcaması olan transfer harcaması yoluyla piyasaya aktararak gerçekleştirmeye çalışacaktır. Her iki mali politika aracı da yeniden dağılımın sağlanmasına neden olacaktır. Dolayısıyla, vergi harcamalarının makro etkileri “transfer harcamaları çarpanı” ile açıklanabilir. Transfer harcamaları çarpanının milli gelir üzerindeki etkisini ortaya koyan en önemli parametre marjinal tüketim eğilimidir (Saraç, 2010: 92). Toplumda genel olarak tüketim eğilimini temsil eden tek bir oranın tespiti gerekmektedir. Bu oran farklı tüketim eğilimlerinin kapsama alınmasıyla belirlenmelidir. Daha sonra transfer harcamalarındaki değişim, çarpan mekanizması aracılığıyla ulusal geliri etkiler.

Vergi harcamaları bir kamu harcaması olan transfer harcamalarına göre dönemsel açıdan geriden takip eden bir yapı arz etmektedir. Çünkü kamu harcamaları cari dönemde karar verildiği anda yapılabilmekte iken vergi harcamaları özellikle gelir ve kurumlar vergisi açısından takip eden dönemde verilen beyannameler üzerinden tahsil edilecek vergi tutarını azalttığı için takip eden dönemde etki eder. Şüphesiz KDV, ÖTV gibi aylık veya 15'er günlük sürelerle beyan edilen ve ödenen vergilerde bu dönemsel gecikme azalmaktadır.

Transfer harcamaları çarpanı ekonomide genişletici etki yapan transfer harcamalarının milli gelirden oluşturacağı etkiyi belirler. Vergi çarpanı ise oluşan her yeni gelir kaleminden vergi tahsil edilmesi nedeniyle ekonomi üzerinde daraltıcı etkiye sahiptir. Vergi sisteminde yer alan vergi harcamaları mükellefler üzerindeki vergi yükünün azaltılmasına ve doğal olarak vergi çarpanının daraltıcı etkisinin de azalmasına neden olacaktır. Bu durum ekonomide her vergi harcamasının transfer harcamaları yoluyla genişletici, vergi çarpanını küçültmesi yoluyla daraltıcı etkiye yol açacağı için milli gelire olumlu yansıtacaktır.

1.3.4.2.2- Vergi Harcamalarının Ekonomik İstikrara Etkisi

Vergileme ekonomik istikrar açısından önemli bir piyasa düzenleyici mekanizmadır. Vergi sisteminde yer verilen vergi harcamaları ise ekonomik yapının yönlendirilmesinde ekonomik etkinlik ilkesi doğrultusunda önemli bir yere sahiptir. Ekonomik şartların farklılığına göre vergi sistemleri gerekli etkiyi sağlayacak biçimde yapılandırılmalıdır. Vergileme kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli araçtır. Ayrıca makro ekonomik açıdan konjonktür ve istihdam politikası doğrultusunda mümkün olduğu ölçüde optimum faydaya ulaşmak için etkin olmalıdır. Bu kapsamda vergi sistemi kişi başına üretimin artırılması ve kalkınmanın sağlanması için, aşırı vergi yüküne kaçmadan, reel gelir artışına yönelik ekonomik davranışları teşvik etmelidir (Gökbunar, 1998: 8).

1.3.4.2.3. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkisi

Vergi harcamalarının ortaya çıkmasında hedeflenen sosyal amaçlar oldukça önemlidir. Sosyal amaçlı vergi harcamaları kurumlar vergisi kanunundan ziyade özellikle gelir vergisi kanunu ve diğer kanunlarda karşımıza çıkmaktadır. Kurumlar vergisi kanununda ise 4. Maddesinin (a), (b), (c), 5. Maddenin (ı) ve 10. Maddenin 1. fıkrasının (b) ve (h) bentleri sosyal amaçlar içeren vergi harcamaları olarak değerlendirilebilir. Bu vergi harcamalarından toplumun

desteklenmeye muhtaç kesimi faydalanmakta olup fayda maliyet analizi açısından sağlıklı değerlendirme yapmak güçtür. Çünkü vergi harcamaları sonucu yarar sağlanan kesimin fayda düzeyini ekonomik verilerle ölçmek veya değerlendirmek imkânsızdır. Sosyal amaçlı vergi harcamaları gelir dağılımının yeniden sağlanmasında ve tüketim eğilimi yüksek yoksul kesime kaynak aktarılması suretiyle tüketime desteklenmesine katkı sağlar. Desteklenen tüketim büyümenin de talep yönünü oluşturacağı için makroekonomik açıdan çok önemlidir.

1.3.4.2.4. Vergi Harcamalarının Yatırımlara Etkisi

Yatırımlar bir ekonomide büyüme ve kalkınmanın en önemli göstergelerinden biridir. Yatırımların yönlendirilmesinde ekonomik amaçlı vergi harcamaları olan indirim, istisna, muafiyetler ve vergi ertelemeleri büyük önem taşımaktadır. Ülkenin gelişmişlik düzeyindeki farklılıkların giderilmesi ve kalkınmanın sağlanmasında bu tür vergisel teşviklerin yönlendirilmesi çok önemlidir. Vergi politikaları ile teşvikler yönlendirilerek yatırım maliyetlerini ucuzlatmak, yatırımlara yeni fonlar oluşturulmasını kolaylaştırmak, yatırımların karlılığını maksimize etmek ve yatırımlar sonucu üretilen malların rekabet gücünü dış piyasaya karşı korumak etkin sonuçlar doğurabilir. Vergi harcamaları ile yatırımların maliyeti düşürülebilir, buradan kaybedilen vergi yatırımların ekonomide orta ve uzun vadede meydana getireceği genişleme ile telafi edilebilir. Kısa vadede vergi harcamaları yoluyla doğan kaybı telafi etmek için ise doğru analizler ışığında verimliliği düşük ve atıl durumdaki ekonomik alanların vergi oranı artırılabilir veya vergi teşvikleri kaldırılabilir. Böylece ekonomide üretkenlik teşvik edilmiş olur. Teşebbüs varlıkları atıl konumdan etkin konuma geçirilebilir.

Yatırımları teşvik eden vergi teşvikleri genellikle ekonomik amaçla uygulanan vergi harcamalarıdır. Ekonomik amaç taşıyan bu vergi harcamalarının fayda maliyet etkisi açısından ölçümü sağlıklı veriler sağlayabilir. Vergi harcamaları çerçevesinde devlet bir vergi kaybı yaşarken bunun karşılığında sağlanan vergi

teşvik önlemleri ile özel sektör yatırım düzeyinin artması beklenir. Ortaya çıkacak yatırım artışları vergi kaybından fazla olursa vergi harcamaları faydalı durumdadır. Bu durum vergi kaybının ortaya çıkan yatırım artışına eşit olacağı düzeye kadar vergi harcamasının yapılabileceğini, vergi kaybının yatırımlardaki artıştan fazla olduğu durumlarda vergi harcaması yapmak için bir neden kalmadığını ortaya koyar. Ancak amaçlanan durum özel yatırımlardan ziyade toplam yatırımların artırılması ise vergi kaybının yatırım düzeyine eşit olduğu noktadan sonra devletin vergiden vazgeçerek özel kesime bıraktığı tutarları toplayarak tamamını yatırımlara yönlendirmesi ve toplam yatırımları artırması gerekir (Uluatam, 2005: 314).

1.3.4.3. Vergi Harcamalarının Mali Etkisi

Vergi politikasında kamu finansmanının kaynağı olan vergi sistemine yerleştirilen vergi harcamalarının mali etkilerini de dikkate almak gerekir. Vergi harcamalarının mali açıdan gelir kaybı maliyeti, yönetim maliyeti ve idari maliyet olmak üzere 3 farklı etkisi söz konusudur (Tekin, 2006: 302-303). Bu kapsamda gelir kaybı maliyeti ve yönetim maliyeti vergi harcamaları sonucu oluşan mali yükü ifade ederken, idari maliyet mali yükün azaltılmasına neden olur. Kısaca açıklayacak olursak;

-Gelir kaybı maliyeti: Vergi harcamaları nedeniyle vergi gelirlerinde meydana gelen kaybı ifade eder. Vergi tabanının daralmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olduğu için vergi harcamaları vergilemenin etkinliğini azaltır.

-Yönetim maliyeti: İdarenin vergi harcamalarının uygulanması, denetimi, yapılan düzenlemeler için personeli ve mükellefi bilgilendirme vb. tüm maliyetlerini kapsar. Kamu harcamaları ile vergi harcamalarının alternatif olup olmadığının fayda maliyet analizi yönetim maliyetleri açısından önemlidir (Balkaya Akça, 2000: 75-76).

-İdari maliyetler: Vergi idaresinin bazen vergiyi toplamak için yapmış olduğu vergileme masrafları toplanan vergi hasılatından yüksek tutarlara ulaşmasına idari maliyet denir. Vergi idaresi bazı istisna, muafiyet, indirim vb. uygulamalarını idari maliyetler yüzünden getirmektedir. Bu duruma en güzel örnek esnaf muafılığı uygulamasıdır.

Vergilendirmede en önemli kriterlerden biri vergi idaresinin ve mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerin uygulanmasında en az maliyetle karşılaşmasıdır. Vergi sisteminin normatif yapısının dışında, vergileme ilkelerinden imtina edilerek, getirilen vergi harcamalarının ekonomik, sosyal ve siyasi etkilerinden doğru hesaplanması gerekmektedir. Vergi harcamalarını gereğinden fazla kullanarak vergi erozyonuna neden olunmaması, uygulamalarda netlik sağlanması, vergi kaçırmaya veya mükelleflerin uygun olmayan vergi planlamaları yapmasına imkan tanınmaması gerekmektedir. Vergi harcamalarının maliyetlerinin optimal şekilde hesaplanması ve uygulanması vergileme etkinliğinin ihlalini azaltacaktır.

KURUMLAR VERGİSİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ

2.1. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARINA GENEL BAKIŞ

Devletlerin topladıkları vergiler, kamu finansmanının en önemli kaynağı olmasının yanında devlet-birey ilişkisinin kurulmasında çok önemli bir yere sahiptir.

Devletin topladığı vergilerin etkin, verimli ve kaliteli bir kamu hizmetine dönüştürülmesi gerekir. Bunun yanında şeffaf, adil ve hesap verebilir bir devlet anlayışı ile toplanan vergilerin harcandığı alanların toplumu meydana getiren bireylerle paylaşılması, güçlü bir “devlet-birey” ilişkisinin kurulmasını sağlar. Bu ilişki güçlendikçe vergi bilincinin yaygınlaştırılması ve toplumda kabul görmesi kolaylaşır. Vergilemede adaletin sağlanması ile vergi politikası siyasal, ekonomik ve sosyal politikaların uygulanmasına katkı sağlar.

Vergi sisteminde yer verilen vergiler konularına, mükelleflerin şahsi durumlarına, tarife şekline ve yansıma durumuna göre sınıflandırılır. Bu sınıflandırmalar dolaylı - dolaysız vergiler, spesifik-advolarem vergiler, şahsi – gayrişahsi vergiler ve gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler olarak yapılır. Bu sınıflandırmalar arasında en yaygın kullanılan sınıflandırma yöntemi gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler sınıflandırmasıdır. Bu şekilde sınıflandırılan vergiler önem dereceleri ve ekonomik yapıları siyasal ve iktisadi durumları iktidardakilerin bakış açıları yönetimde etkisi olan baskı gruplarının talepleri vb. farklı unsurlara bağlı olarak değerlendirilir. Gelir üzerinden alınan vergiler bünyesinde ödeme gücüne ulaşmada kullanılacak araçlar olan en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi gibi müesseleri barındırabilen günümüzün en üretken, adil ve yaygın kullanılan vergi çeşitleridir. Gelir ve Kurumlar Vergisi bu vergilere örnek teşkil eden vergilerdir. Harcama vergileri vergilerin şahsileştirilmesi mekanizmasının yeterince uygulanamadığı adalet açısından eksiklikler barındıran vergi çeşitleridir. KDV, ÖTV ve ÖİV gibi vergiler

bunlara verilebilecek örneklerdir. Servet vergileri ise mali amaçtan ziyade sosyal amaçlar dikkate alınarak uygulamaya konulur ve toplam vergi gelirleri arasında çok fazla yer tutmaz. Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi bunlara örnek olarak gösterilebilir.

Vergi gelirlerine ilişkin bu genel açıklamalardan sonra Dünya ve Türkiye’de kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarına ilişkin gelişmeler ve genel değerlendirmeler izleyen bölümlerde ele alınacaktır.

2.1.1. Kurumlar Vergisi Açısından Dünyada Vergi Harcamaları Alanında Meydana Gelen Gelişmeler

Dünyada kurumlar vergisi mevzuatında yer verilen vergi harcamaları genellikle belirli alanda faaliyet gösteren şirketlere veya üretilen bazı ürünlere ilişkin kurumların vergisel açıdan korunması ve faaliyetlerinin teşvikine yöneliktir. Bu uygulamaların ülkeler bazında örneklerine kısa kısa aşağıda yer verilecektir.

ABD’de 01 Ocak 2018 tarihinden geçerli olmak üzere önemli bir vergi reformu gerçekleştirilerek Kurumsal Gelir Vergisi oranı %35’den %21’e düşürülmüştür. Teşebbüs gelirlerindeki vergiler düşürülmüş ve hükümet bu uygulama ile yatırımları, istihdamı ve büyümeyi desteklemeyi hedeflediğini belirtmiştir (Akgün, 2018: 1).

Rusya’da 2001 yılından sonra uygulamaya konulan vergi reformu ile demiryolu ve elektrik sektörleri yeniden yapılandırılmış; istisna, indirim ve muafiyetler getirilmiştir (Krueger, 2002: 4).

Slovakya’da 2000’li yılların başında yapılan vergi reformu ile 1999’da %40 olan kurumlar vergisi 01.01.2004 yılından itibaren %19'lara kadar indirilmiştir. Bu düzenleme ile sermaye birikimi amaçlanarak Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde rekabet avantajı yönetilmiştir (Moore, 2005: 20).

Romanya 1989 yılından itibaren yaptığı vergi reformu ile birçok vergi kanununda ve ile birlikte kurumlar vergisi kanununda değişikliklere gitmiştir. Vergi oranlarında düz oranlılık sağlanmış kurumlar vergisinde ticaret ortamının ve finansal altyapısının oluşturulması hedeflenmiştir (Curaj, 2006: 5).

Meksika'da 2008 yılında yapılan vergi reformu ile ülkenin rekabet gücünü artırmak için gelir ve kurumlar vergisi oranları düşürülmüştür. Ayrıca yatırım ve istihdamın artmasına katkıda bulunan kurumlara vergi indirim hakkı sağlanmış, inşaat sektörünün gelişimi istisna ve muafiyetlerle teşvik edilmiştir (Alvarez vd., 2007: 21).

Brezilya'da 2000'li yıllardan itibaren kurumlar vergisi alanında çeşitli sektörel koruma önlemleri, ihracat ve üretim teşviklerine ilişkin düzenlemeler gibi bazı istisna ve indirimler uygulamaya girmiştir (Demirli, 2009: 223).

Son dönemde dünya genelinde değişik ülkelerde uygulanan vergi reformlarında kurumlar vergisi kapsamında yapılan vergi harcamalarına ilişkin örnek uygulamalara yukarıda yer verilmiştir. Ülke örneklerinde de görüldüğü üzere kurumlar vergisi kapsamında uygulanan vergi harcamaları genel olarak ekonomik hedeflerin ağır bastığı düzenlemelerdir. Kalkınma, büyüme ve istihdamın hedef alındığı yalnızca vergi kanunları temelli değil sosyal güvenlik, altyapı vb teşviklerle de desteklenen bir durum söz konusudur.

Vergi harcamaları ile ekonomik açıdan korunmak ve geliştirilmek istenen alanlara yönelik vergi teşviki verilmesi, yukarıdaki örneklerde de görüleceği üzere gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki uygulamalar açısından farklılıklar göstermektedir.

Gelişmiş ülkelerde vergi harcamalarına başvurmanın nedenleri arasında rekabet gücünü korumak ve artırmak, teknolojinin üretimde ve diğer alanlarda kullanımını teşvik etmek, sermayenin ülkede kalmasını sağlamak, bölgesel farklılıkları ortadan kaldırmak, verimliliği yükseltmek, desteklenmesi gereken

sektörleri desteklemek, nüfus artışını dengelemek ve işsizliği kontrol edebilmek gibi amaçlar yer alır.

Gelişmekte olan ülkelerde ise ekonomik kalkınmanın sağlanması, bölgesel farklılıkların giderilmesi, uluslararası alanda rekabet gücünün oluşturulma ve geliştirilmesi, verimliliğin artırılması, yeni istihdam alanları açılması, teknoloji transferi, ihracatın teşviki, gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanması, sosyal güvenliğin yaygınlaştırılması, dış sermayeyi çekmek için vergi teşvikleri çıkarılması gibi birçok vergi harcamalarına ihtiyaç duyulur (Duran, 2003: 8).

2.1.2. Kurumlar Vergisi Açısından Türkiye’de Vergi Harcamaları Alanında Meydana Gelen Gelişmeler

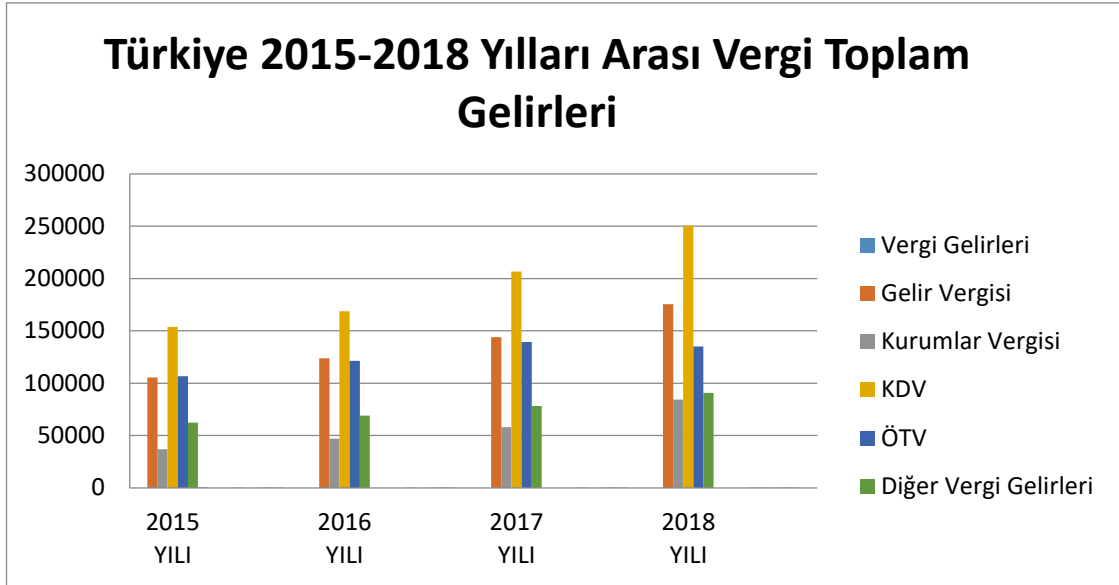
Türkiye’de 2015-2018 yılları arası toplanan vergi gelirlerinin vergi türleri itibariyle dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 3: Türkiye’de 2015-2018 Yılları Arası Vergi Gelirleri

Vergi Gelirleri	2015 YILI		2016 YILI		2017 YILI		2018 YILI	
	Miktarı TL (Milyon)	Vergi Gel. Oranı	Miktarı TL (Milyon)	Vergi Gel. Oranı	Miktarı TL (Milyon)	Vergi Gel. Oranı	Miktarı TL (Milyon)	Vergi Gel. Oranı
Gelir Vergisi	105.395	0,23	123.686	0,23	143.962	0,23	175.413	0,24
Kurumlar Vergisi	37.009	0,08	46.898	0,09	57.868	0,09	84.131	0,11
KDV	153.843	0,33	168.838	0,32	206.678	0,33	250.510	0,34
ÖTV	106.646	0,23	121.221	0,23	139.370	0,22	135.128	0,18
Diğer V. Gelirleri	62.336	0,13	68.964	0,13	78.204	0,13	90.600	0,13
Top. V. Gelirleri	465.229	1,00	529.607	1,00	626.082	1,00	737.954	1,00

(www.gib.gov.tr)

Türkiye’de 2015 – 2018 yılları arasında toplanan vergilerin grafiksel dağılımı ise aşağıdaki gibidir.



Toplam vergi gelirleri incelendiğinde gelir üzerinden alınan vergiler arasında yer alan gelir vergisi oranının 2015-2018 yılları arasında %23-24 olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisi oranının 2015 – 2017 yılları arasında %8-9 seviyesinde iken 2018 yılında %11 seviyelerine çıktığı görülmektedir. Harcama vergileri arasında yer alan KDV gelirlerinin 2015-2018 yılları arasında %32-34 seviyelerinde olduğu görülmektedir. ÖTV gelirlerinde 2015-2017 yılları arasında %22-23 bandında toplam vergi gelirleri içerisindeki payın, 2018 yılında %18 seviyesine indiği görülmektedir. Diğer vergi gelirlerinin ise 2015-2018 yılları arasında %13 seviyesinde toplam vergi gelirleri içerisindeki oranın kaldığı görülmektedir. Toplam vergi gelirlerinde ise 2015 yılında 465 milyar TL seviyelerinden 2017 yılında 626 milyar TL seviyelerine çıkan ve artış eğilimi gösteren vergi gelirlerinin, 2018 yılında 737 milyar TL seviyesinde gerçekleşmesi ile artış trendinin devam ettiği görülmektedir.

Vergi gelirlerimizin dağılımı genel olarak bu şekilde açıklanabilirken vergi harcamalarının durumu ise aşağıdaki gibi özetlenebilir. Ülkemizde vergi harcama raporu 2016 yılından itibaren yıllık yayınlanmaya başlamıştır. Bu raporda sağlıklı verilerin alınabildiği vergi harcamalarına ilişkin tahminler ayrıntılı olarak yer almaktadır. Ayrıca her yılın vergi raporunda izleyen 3 yıla ilişkin vergi

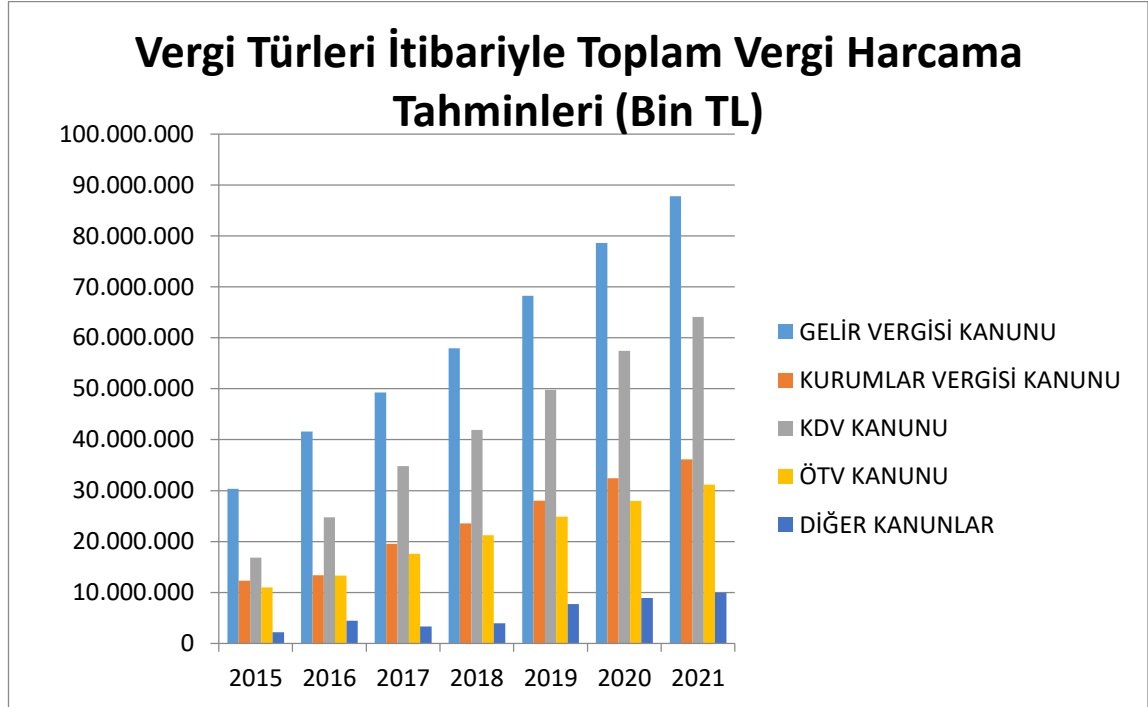
harcama tahminlerine de yer verilmektedir. 2016 yılından bu yana yıllık yayımlanan vergi harcamaları verilerine göre aşağıdaki tablo elde edilmiştir.

Tablo 4: Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcama Tahminleri

Kanun Adı	Gelir Vergisi Kanunu (Bin TL)	Kurumlar Vergisi Kanunu (Bin TL)	KDV Kanunu (Bin TL)	ÖTV Kanunu (Bin TL)	Diğer Kanunlar (Bin TL)	Toplam (Bin TL)
2015	30.353.459	12.297.830	16.864.520	10.980.132	2.221.406	72.717.107
2016	41.588.108	13.358.239	24.774.713	13.346.087	4.480.690	97.578.190
2017	49.284.396	19.567.144	34.805.969	17.619.102	3.305.769	124.582.380
2018	57.953.795	23.560.407	41.909.171	21.214.809	3.980.410	148.618.592
2019	68.267.365	28.030.971	49.796.735	24.903.208	7.697.634	178.695.913
2020	78.619.269	32.435.477	57.469.049	27.970.435	8.907.164	205.401.393
2021	87.800.024	36.159.455	64.083.737	31.189.832	9.932.378	229.165.426

2015-2018 yılları arasında Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan vergi harcama raporlarından elde edilen bilgiler

Yukarıdaki verilerin grafiksel gösterimi ise aşağıdaki gibidir.



2016 yılından itibaren vergi harcama raporlarının yıllık bazda yayımlanması ve harcama tutarlarının ayrıntılarının sağlıklı veriler elde edilebildiği ölçüde

sunulması kamu harcamalarının hesap verilebilirlik ve saydamlık ilkeleri açısından çok önemlidir. Yukarıdaki tablo ve grafikte yer alan vergi harcama tutarlarından 2019-2021 arasına ilişkin olanlar tahmin boyutundadır. Bu veriler ışığında 2015 yılından 2018 yılına kadar vergi harcamalarının iki kat arttırıldığı görülmektedir.

Vergi harcama kalemleri arasında en büyük pay gelir vergisi kanununda yer alan vergi harcamalarına aittir. Gelir vergisi kanununda yer alan vergi harcamaları vergilerin şahsileştirilebilmesi nedeniyle toplumda desteklenmesi gereken kesime daha kolay ulaşma imkanı sağlamaktadır. Bu yönüyle sosyal yönü ağır basan vergi harcamaları oldukça önemli yer tutmaktadır. Ayrıca yine etkinliğini yitirmiş ve vergi tahsilatı için yapılacak masrafların vergiyi karşılamadığı vergi kalemlerinin de muafiyet kapsamına alınarak vergi harcaması olarak düzenlendiği görülmektedir. Bunun yanında ekonomik amaçlı istisnalar da oldukça fazla yer tutmaktadır. Gelir vergisi kanunda yer alan vergi harcamaları toplam vergi harcamaları içerisinde %40 civarında yer alarak en önemli paya sahiptir. Kurumlar vergisi kanununda yer alan vergi harcamaları ise daha çok ekonomik amaçlı vergi harcamalarından oluşmakta olup; toplam vergi harcamaları içerisinde %15-17 arasında paya sahiptir. KDV ve ÖTV kanunlarından kaynaklı harcamalar daha çok ekonomik amaçlar taşıyan vergi harcamalarından oluşmakta olup; toplam vergi harcamaları içerisinde %38-42 arasında değiştiği görülmektedir.

Öte yandan yukarıda yer verilen tablolar ışığında Türkiye’de 2015 yılından itibaren yapılması tahmin edilen vergi harcamalarının toplanan vergi gelirlerine oranı incelendiğinde 2015 yılında %15 civarında olan vergi harcamaları ile vergi gelirleri oranının 2018 yılında %20 seviyelerine çıktığı görülmektedir.

2.2. KURUMLAR VERGİSİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI VE ANALİZİ

Bu bölümde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) yer alan muafiyetler, istisnalar, indirimler, iadeler, vergi ertelemeleri vb. şekillerdeki düzenlemelerin vergi harcaması açısından değerlendirmesi yapılacaktır. Bu değerlendirmede sosyal ve ekonomik amaçlarla düzenlenen söz konusu düzenlemelerin kurumlar vergisi matrahını ve dolayısıyla hesaplanan kurumlar vergisini azaltıp azaltmadığı dikkate alınacaktır. Vergi harcamasının koşulları olan;

- Belirli ekonomik, sosyal ve siyasal amacın varlığı,
- Bu amaçları gerçekleştirmek üzere kanunen veya kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir verginin olması,
- Belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörlerle veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin,

Gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilecektir. Bu koşullar olmakla birlikte eğer bir uygulama *genele ilişkin* bir düzenleme içeriyorsa bu vergi harcaması olarak kabul edilmeyecektir.

Bu bakış açısı çerçevesinde ilk olarak kanunda yer alan düzenlemelerin vergi harcaması olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ele alınacaktır. Daha sonra kurumlar vergisi kanununda yer alan vergi harcamalarının ekonomik, sosyal ve siyasal yönden ele alacağımız bu bölümde ayrıca Türkiye ekonomisine etkilerini de değerlendirmeye çalışacağız.

Buna göre kurumlar vergisi kanununda yer alan vergi harcamalarını muafiyet, istisnalar, indirimler ve diğer diye 4 başlıkta ele alabiliriz.

2.2.1. Muafiyetler ve Türkiye Ekonomisine Etkileri

KVK'nın 4 üncü maddesinde muafiyetlere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerde amaç genel yönetim kapsamında kamu kurum ve kuruluşları, il özel idareleri, belediyeler ve köy birlikleri ve bu kurumlara bağlı çeşitli örgütlenmeler ile diğer bazı kurum ve kuruluşların faaliyetlerini kurumlar vergisi kapsamından çıkarılmasıdır. Çünkü bu kurum ve kuruluşların ortak özellikleri kamuya ekonomik ve sosyal yönden yararlı faaliyetler içerisinde olmalarıdır.

Kanunda yer alan muafiyetleri ana başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

2.2.1.1. Kamu Kurumlarının Sosyal Faaliyetlere İlişkin Muafiyeti (Madde 4/1-a, b, c)

KVK 4. Maddesinde yer alan muafiyete ilişkin düzenlemelerin (a), (b), (c) bentleri sosyal devlet ilkesi çerçevesinde kamusal yarar göz önünde bulundurularak kar amacı güdülmeksizin giderleri kamu bütçesinden karşılanan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler kamu idare ve kuruluşları olarak tanımlanan merkezi yönetim kapsamında genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından ya bedelsiz ya da çok düşük bedelle sunulur.

Genel bütçe kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının faydalanabildiği mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan 2547 sayılı kanuna ilişkin olarak Yükseköğretim Kanununun ilgili maddesi gereğince üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri de benzer bir şekilde faydalanabilmektedir. Yine 2547 sayılı yasanın ek 7. maddesine göre vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları kanunda yer verilen mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan benzer şekilde yararlanabilecekleri belirtilmiştir. Bu kapsamda vakıf üniversiteleri ile bunlara bağlı olarak ücret mukabili sağlık hizmeti sunan kurumlar iktisadi işletme olmalarına rağmen vakıfların çatısı altında faaliyet gösteren üniversiteler 2547 sayılı YÖK Kanununa göre genel bütçe kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarının

faýdalandyđy muafiyet, istisna ve diđer mali imkanlardan benzer bir Őekilde faýdalanabildiđinden, söz konusu vakıf universitelerinin çatısı altında faaliyette bulunan sađlık kurumları da benzer uygulamalardan yararlanabilecektir.

Bu harcamalar devletin sosyal devlet ilkesi kapsamında daha çok kamu yararı gözetilerek ve kar amacı güdülmeksizin giderleri kamu bütçesinden karşılanan faaliyetler olup; bu muafiyet nedeniyle tahsil edilemeyen tutarlar kamu harcaması olarak değerlendirilecektir. Transfer harcamaları ile desteklenmek yerine vergiden sağlanan bu muafiyetle vergi idaresinin vergiyi toplamak için katlanacağı idari maliyetler dŐrlmŐtr. Kurumlar vergisi kapsamındaki bu firmaların muafiyet kapsamına alınması vergileme ilkeleri açısından kamunun finansmanına olumsuz yönde etki etmekte olduğundan vergilemede verimlilik ve esneklik ilkelerine aykırılık içermektedir.

2.2.1.2. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Yetkili İdarİ Makamların İzniyle Açılan Yerel, Ulusal Veya Uluslararası Nitelikteki Sergiler, Fuarlar Ve Panayırların Muafiyeti (Madde 4/1-)

Bu uygulamalar ile belirli sektörlerin düzenli olarak AR-GE faaliyetleri, dünyadaki gelişmeler vb. durumlara göre sergiler, fuarlar ve panayırlar vasıtasıyla bilgi akışının kolaylaştırılması, sektöre ilgi çekilmesi ve bilimsel gelişmelerin takip edilmesi sayesinde modern yöntemlere uyum sağlaması desteklenmektedir. Geliştirilmek istenilen sektörlere ilişkin yapılan bu faaliyetler ekonomik ve sosyal amaç içeren vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

Vergilemenin verimliliği ve esnekliği ilkelerine aykırılık içerse de desteklenen faaliyetlerin sosyal faydaları bu düzenlemelerde dikkate alınması gereken etkenlerdir.

2.2.1.3. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Olup Sadece Kamu Görevlilerine Hizmet Veren, Kâr Amacı Gütmeyen Ve Üçüncü Kişilere Kiralanmayan Kreş Ve Konukevleri İle Askerî Kışlalardaki Kantinlerin Muafiyeti (Madde 4/1-d)

Serbest piyasa faaliyetleri içerisinde kurumların yaptığı kreş, otelcilik, kantin ve büfe tarzı faaliyetlerden kamu kurumları bünyesinde belirli kesimlerin sosyal yönden desteklenmesi amacıyla yapılan kısmi vergiden muaf edilmiştir. Toplumun ihtiyaca muhtaç belirli bir kesiminin maddi yönden desteklenmesini hedefleyen sosyal amaçlı vergi harcaması olarak düşünülebilir.

Genel bütçeye tabi kuruluşlara ait olan bu kurumlar vergi verirse devletin bir cebinden alıp diğer cebine parayı koyması durumu doğacaktır. Bu önlenerek vergi toplamanın idari maliyetlerinden kaçınılmış olmaktadır. Kamu finansmanı yönünden vergilemenin etkinliği ve esnekliğine etkisi açısından zaten verginin mükellefi de devlet olacağı için aykırılık düşünülmeyebilir. Vergilemede dikey adalet ve ödeme gücü ilkeleri açısından toplumun genelde orta ve alt düzey gelir grubundan oluşan belirli kesimine yönelik faaliyetler olduğu için olumlu karşılanabilir. Gelir dağılımını düzenleyici yönde etkisi olduğu söylenebilir. Tüketici tercihlerine etkisi açısından serbest piyasada oluşan fiyatların çok altında fiyatlarla dar gelirli kesime bu hizmetlerin verildiği düşünülürse piyasa bozucu etkisinin olduğu söylenebilir.

2.2.1.4. TOKİ Başkanlığının Kurumlar Vergisinden Muafiyeti (Madde 4/1-g)

Toplu Konut İdaresi Başkanlığı vergiden muaf kurumlar arasında yer almakta olup; bu kapsamda sosyal devlet ilkesinin gereği olarak toplumun orta ve dar gelirli kesimine konut tedarikine yönelik faaliyetlerden elde edilen gelirler muafiyet kapsamında yer almaktadır. Ayrıca Toplu Konut İdaresi Başkanlığı son yıllarda kamuda kaynak gerektiren büyük bütçeli inşaat faaliyetlerinin hayata geçirilmesinde ekonomik yönden etkin rol oynamaktadır. Kurumun sosyal ve ekonomik yönden topluma katkı sağlayan bu faaliyetlerden oluşan kazançları,

belirli yasal düzenlemelerle kurumlar vergisinden muaf tutulmasının yanında genellikle toplumun belirli kesimlerinin faydasına işler yaptığı için ekonomik ve sosyal yönden vergi harcaması olarak dikkate alınacaktır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 956 milyon 751 bin TL tutarında Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın faaliyetleri ilişkin olarak vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Burada kamu kendisinin işlettiği bu kurumları vergiden muaf tutarak vergilemenin idari maliyetlerini azaltmıştır. Vergilemenin etkinliği ve esnekliğine etkisi açısından aykırılık kamu bünyesinde yürütülen faaliyetler olduğu için düşünülmemeyebilir. Sosyal yönden yapılan vergi harcamaları vergilemede adalet ilkeleri olan eşitlik, genellik, yararlanma açısından olumsuzluk olsa da sosyal faydası olan toplumun alt düzey gelir grubundan oluşan belirli kesimine yönelik faaliyetler olduğu için gelir dağılımı yönünden olumlu karşılanabilir. Tüketici tercihlerine etkisi açısından serbest piyasada oluşan fiyatların çok altında fiyatlarla dar gelirli kesime bu hizmetlerin verildiği düşünülürse piyasa bozucu etkisinin olduğu söylenebilir. Büyük yatırım projelerine ilişkin faaliyetlerden doğan ekonomik amaçlı vergi harcamaları ise altyapıyı geliştiren ve dışsallığı yüksek faaliyetler olduğu için ekonomik büyüme ve kalkınmaya olumlu etkilere sahip olarak değerlendirilebilir.

2.2.1.5. İl Özel İdareleri, Belediyeler Ve Köyler İle Bunların Oluşturdukları Birlikler Veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen Yerlerin Muafiyeti (Madde 4/1-ı)

Muafiyete konu yerler kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri, belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri, kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalardır. Kırsal kesimde tarımın ve hayvancılığın desteklenmesi amacıyla uygulanan ve toplumun belirli kesimini etkileyen sosyal yönü ağır basmakla birlikte ekonomik yönü de olan bu muafiyet vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Köyden kente göçün engellenmesi, kırsal kesimde ekonominin ayakta tutulması ve

genelde gelir düzeyi düşük bu kesimin sosyal yönden desteklenmesi hedeflenmektedir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 871 milyon 205 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Bu faaliyetlerde kurumsallaşma ve muhasebeleştirme işlemlerine yapılacak harcamalar karşılığı takip edilecek para akışının genellikle yönetim maliyetlerini karşılamayacağı anlaşılmaktadır. Zaten Türkiye olarak tarımın desteklenmesi ve geliştirilmesi gereken bir ülke olduğumuz göz önüne alınırsa vergilemenin etkinliği yönünden olumlu olarak düşünülebilir Çünkü vergilemenin etkinliği prensibine göre fayda maliyet analizleri ve vergilemenin amaca ulaşmaya hizmet etmesi gerekir. Bu faaliyetleri vergilendirme kapsamına almak için katlanılacak maliyetler toplanacak vergi miktarına göre oldukça düşük olacaktır. Vergilendirmede adalet ilkelerine göre yaratacağı olumsuzluk gelir dağılımına etkisi açısından daha çok alt gelir grubuna hizmet veren bu faaliyetlerin maliyetini düşüreceği karını artıracacağı için olumlu karşılanabilir.

2.2.1.6. Köyler Veya Köy Birlikleri Tarafından Köylünün Genel Ve Ortak İhtiyaçlarını Karşılama Amacıyla İşletilen Yerlerin Muafiyeti (Madde 4/1-i)

Muafiyete konu yerler hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleridir. Bu muafiyette de görüldüğü üzere köyden kente göçün engellenmesi, kırsal kesimde ekonominin ayakta tutulması ve genelde gelir düzeyi düşük bu kesimin sosyal ve ekonomik yönden desteklenmesi hedeflenmektedir.

Sosyal yönü ağır basmakla birlikte ekonomik amaçlarla da uygulamaya konulmuş bir muafiyet ve vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Yukarıdaki değerlendirmeler çerçevesinde vergilemede adalet ilkesini aykırılık içerse de toplumda alt gelir grubu lehine gelir dağılımını etkileyen ve vergilemenin mali

etkisi açısından idari maliyetlerini düşüren olumlu bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

2.2.1.7. Gençlik Ve Spor Genel Müdürlüğü İle Özerk Spor Federasyonlarına Tescil Edilmiş Spor Kulüplerinin ve İlgili Anonim Şirketlerin Muafiyeti (Madde 4/1-j)

Sosyal hayatın en önemli öğelerinden birisi olan spor faaliyetlerinin geliştirilmesi ve yaygınlaşması amacıyla uygulamaya konulmuş olan bu muafiyet; sosyal amaçlı bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Vergilemenin mali etkisi açısından idari maliyetlerde yaratacağı düşüş olumlu karşılanabilir. Yine vergilendirilebilir mükellef grubunu aşındırdığı için etkinlik ve verimlilik yönünden eksi yönleri söz konusu olabilir. Sosyal faydası ekonomik, sosyal ve toplumsal dışsallıklar yönünden toplam faydası ölçülemez niteliktedir.

2.2.1.8. Tüketim Ve Taşımacılık Kooperatifleri Hariç Olmak Üzere Bent Metninde Belirtilen Kooperatiflerin Muafiyeti (Madde 4/1-k)

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kanunda belirtilen şartlara uyan üretim ve yapı kooperatiflerine ilişkin bir muafiyettir. Serbest piyasada kar amacı güden kurumlardan ayrı olarak küçük üreticinin girdi maliyetlerini ucuzlatmayı hedefleyen kooperatiflerin vergiden muaf tutulması hedeflenmiştir. Üyeleri arasında ticari faaliyet gösteren ve kar amacı gütmeyen kooperatif faaliyetleri desteklenerek üretimin ve ekonominin güçlenmesi hedeflenmiştir. Yine kar amacı gütmeyen ve ortakları arasında faaliyet gösteren, yasada belirtilen kurallara uygun, yapı kooperatifleri de muaf tutularak konut sahibi olmak isteyenlerin uygun fiyatlarla bu imkana ulaşmaları sağlanmıştır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 159 milyon 696 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Temelde ekonomik yönü ağır basmakla birlikte sosyal yönü de olan bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Vergilemede adalet ilkesine aykırılık içermesinin yanında

küçük üreticiyi koruyan ve organize olmasını kolaylaştıran sosyal faydası ekonomik ve sosyal açıdan oldukça önemlidir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir kaybı ve yönetim maliyetlerdeki azalmanın yanında idari maliyetlerdeki tasarruf söz konusudur.

2.2.1.9. Kredi Teminatı Kurumlarının Muafiyeti (Madde 4/1-l)

Kanunda belirtilen şartları sağlayan kredi teminatı amacıyla kurulmuş kurumlara tanınan muafiyettir. Şirketlerin finansman sorununu azaltmak amacıyla belirli şartları sağlayan kurumlara tanınan bu vergi harcaması ekonomik amaçlar doğrultusunda uygulamaya konulduğu düşünülebilir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 31 milyon 594 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Çünkü bu faaliyetlerle uğraşan kurumlar belirli büyükte ve sayıları az olacağı için vergileme kapsamında olması durumunda yönetim maliyetleri yüksek olmayacaktır.

2.2.1.10. Mühürsüran Bilimsel Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum Ve Kuruluşların Muafiyeti (Madde 4/1-m)

Kanunun (m) bendinde çalışma alanları sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili bulunan kurum ve kuruluşların kurumlar vergisinden muaf tutulacakları belirtilmiştir. Bu kurum ve kuruluşları ticari faaliyet kapsamındaki işlemlerinden dolayı kazanç elde etmeleri durumunda muafiyet kapsamında yer aldıkları için ödemeyecekleri vergi tutarları vergi harcaması olarak değerlendirilebilecektir.

Bilimsel faaliyetlerin geliştirilmesine yönelik bu muafiyet ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel birçok hedefi içeren vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

Vergilemede verimlilik ve esneklik açısından ilk aşamada olumsuz gibi görünse de yaratacağı katma değer orta ve uzun vadede bu kaybı telafi edeceği düşünülebilir. Günümüzde tüm gelişmiş ülkelerde bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergi muafiyeti veya indirimi gibi teşviklerin yanında altyapı ve diğer harcamaları devletler tarafından karşılanmaktadır. Vergilemede adalet açısından bozucu etkisi vardır. Vergilemede etkinlik ve iktisadilik açısından fayda maliyet analizinin orta ve uzun vadede olumlu, büyüme ve kalkınmaya doğrudan fayda sağlayarak vergilendirilebilir kapasiteyi artırıcı bir etkisi olduğu için pozitif yönde düşünülebilir. Gelir kaybı ve yönetim maliyetlerinin idari maliyetlerden yüksek olabileceğinden, devlet açısından olumsuz etkisi vardır.

2.2.1.11. Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerindeki Faaliyetlere İlişkin Muafiyet (Madde 4/1-n)

Organize Sanayi Bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve bu bölgelerde faaliyet yürütenlerin; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler kurumlar vergisinden muaftır.

Bu muafiyet sanayi alt yapısının geliştirilmesine yönelik ekonomik amaçlı bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Vergilemenin verimliliği, esneklik ve adalet ilkelerine negatif etkisi olduğu düşünülebilir. İktisadilik ve etkinlik açısından ise ekonomik canlanmaya kobilerin ve sanayinin ayakta kalmasına olumlu yönde katkılarından dolayı pozitif etkisinin olduğu düşünülebilir. Genellikle orta ve küçük çapta işletmeler olduğu için gelir kaybı ve yönetim maliyetlerinin idari maliyetler karşısındaki durumu net yorumlanamayabilir.

2.2.1.12. Bölgesel Yönetim Merkezlerinin Muafiyeti (Madde 4/1-ö)

Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığı'ndan alınan izne istinaden kurulan Bölgesel Yönetim Merkezleri kurumlar vergisinden muafıdır.

6728 sayılı Kanunla KVK'nın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına (ö) bendi eklenmiş olan bu düzenleme ülkemizin coğrafi konumu itibarıyla bölgesel yönetim merkezi olması hedefine yönelik yapılmıştır. Bu kapsamda bölgesel yönetim merkezlerinin; tüm giderlerinin Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmaması kaydıyla, kurumlar vergisinden muaf tutulması öngörülmüştür.

Bu muafiyet ekonomik amaçlar içeren bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Vergilemenin verimliliği, esneklik ve adalet ilkelerine negatif etkisi olduğu düşünülebilir. Yurtdışında bulunan kurumlara yönelik bir uygulama olduğu için uyum maliyetleri her iki taraf için de yüksektir. Dolayısıyla idari maliyetlerin, gelir kaybı ve yönetim maliyetlerine göre önde olduğu düşünülebildiğinde olumlu bir uygulama olarak düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmaktadır.

2.2.1.13. Vergi Harcaması Olmayan Muafiyetler (Madde 4/1-e, g, o)

Kanunun 4. maddesinin (e) bendinde yasa kapsamında kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarının kurumlar vergisi açısından muafiyet kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bu muafiyet özel bir kanununa ilişkin olarak kurulan ve kanunda prim toplama, sağlanacak yardım ve emeklilik güvencesi belirtilen usullere uygun olarak çalışan emekli ve yardım sandıkları

ile sosyal güvenlik kurumlarını kapsamaktadır. Bu muafiyetten yararlanacak kurum ve kuruluşların tüzel kişiliklerinin olmasının yanında ayrıca kanunla kurulmuş olmaları gerekir. Kanunda bu muafiyet kapsamı ilgili kurumların iktisadi işletmelerini kapsamamakta olup; bu nedenle vergi harcaması doğmamaktadır.

Kanunun (f) bendinde yaptıkları iş ve hizmetlerin karşılığında resim ve harç alan ve bu tutarları merkezi yönetim bütçesine aktaran kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Burada vergi harcamasının özelliği olan ekonomik, sosyal veya diğer nedenlerle belirli bir kesime sağlanan fayda oluşmadığından vergi harcamasının oluştuğunu söylenemez.

Kanunun (g) bendinde Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre ilgili kanunda belirtilen şans oyunlarına ilişkin kurumların gelirleri ile (o) bendinde açıklanan ve hisselerinin tamamı Hazine ve Maliye Bakanlığına ait olan varlık kiralama şirketlerinin gelirleri merkezi yönetim bütçesine aktarılmaktadır. Bu düzenlemelerde belirtilen faaliyetlerde ayrıcalıklı bir kesime ilişkin düzenleme içermemektedir ve vergi harcaması olarak değerlendirilemeyecektir.

Bu değerlendirmeler dışında yine ortaya koydukları faaliyetlerde ticari mahiyet ve organizasyon gibi iktisadi işletmenin gereklerini yerine getiren (ç), (d), (ı), (i), (j), (k), (l), (n), (ö) bentleri çerçevesinde faaliyette bulunan kurum ve kuruluşların elde edecekleri kazançlara ilişkin tahsil edilmeyen kurumlar vergisinden GVK kapsamında yapmış oldukları stopaj kesintileri düşüldükten sonra kalan kısım vergi harcamasına konu olacaktır.

Vergi harcaması olarak değerlendirilebilecek muafiyetler incelendiğinde kanunun 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında yer alan düzenlemelerden b, ç, d, g, ı, i, j ve m bentlerini sosyal yönü ağırlıkta olan vergi harcamaları; g, k, l, m, n ve ö bentlerini ise ekonomik yönü ağır basan vergi harcamaları olarak değerlendirebiliriz. Her vergi harcamasının mutlak ekonomik veya sosyal amaç

içerdiği düşünülemez. Elbette uygulamanın yürürlüğe konmasında sosyal veya ekonomik yönden biri ağır basabilir ancak diğerinin de etkisi mutlaka bulunmaktadır. Bu muafiyetlerden (m) bendinde yer alan Münhasıran Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum Ve Kuruluşların Muafiyeti hem sosyal hem de ekonomik yönden çok fazla öneme sahip bir vergi harcaması olarak değerlendirilmiştir.

2.2.2. İstisnalar ve Türkiye Ekonomisine Etkileri

Kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar KVK'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmektedir. 2007 yılına kadar maddenin bütün bentleri vergi harcaması olarak sayılmasına rağmen 2007 yılından sonra (a) bendi vergi harcaması olarak değerlendirilmemiştir. Maddenin bentlerine ilişkin değerlendirmeler aşağıdaki gibidir.

2.2.2.1. Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası (Madde 5/1-a)

Bu düzenlemeye göre tam veya dar mükellef kurumların Türkiye'de tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar ile karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri, girişim sermayesi fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları istisna kapsamına alınmıştır.

İştirak kazançları istisnasına ilişkin bu düzenleme ile kazançların iki ayrı kurumda vergilendirilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. Türkiye'de faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin sadece tam mükellef kurumlardan sağlanan kazançlarına ilişkin bir düzenlemedir. Kurumların hangi şekilde elde ettikleri kar paylarının iştirak kazancı istisnasına tabi olacağı yukarıda belirtilmiştir. Bunların dışında fonların sahip oldukları katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetleri üzerinden elde ettikleri kâr payları ise iştirak kazancı olarak değerlendirilmeyerek, kurumlar vergisine tabi olacaktır. Burada kurumlarda

vergiye tabi tutulduktan sonra dağıtılan kar paylarının kazancı elde eden kurumda tekrar vergiye tabi tutulmasını önlemeye yönelik tüm mükellefleri kapsayan bir düzenlemedir. Belirli bir kesime tanınan ayrıcalık içermediğinden vergi harcaması olarak değerlendirilemez.

2.2.2.2. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (Madde 5/1-b)

Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden tam veya dar mükellefler belirli şartları sağlamaları halinde bu istisnadan yararlanabilirler.

Buna göre yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması ve kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde bulundurulması gerekmektedir. Ayrıca iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve iştirak kazancının ilgili hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançlarının düzenlendiği bu bentte, kurumların belli koşullar altında sağladıkları kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Kurumların bu istisna kapsamında olabilmeleri için yukarıda belirtilen koşulların tamamını sağlamaları gerekir. Burada değerlendirmeye konu %15 oranındaki vergi yükünün hesabında, elde edilen kar paylarına ilişkin hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinin, hesap edilen gelir ve kurumlar vergisi dâhil olmak üzere dağıtılabılır toplam kazanç oranlanması yoluyla belirlenecektir.

Yurt dışında yapılacak inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yerine getirilebilmesi için faaliyette bulunulan ülke mevzuatına göre farklı bir şirket kurulması gerektiğinde, bu şirketlere iştirak edilerek ortak olunmasından sağlanan kazançlar için de yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanır.

Bu durumda istisna kapsamından faydalanan kazançlara ilişkin alınmayan % 20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olarak değerlendirilebilecektir. Vergi harcaması hesaplanırken Kurumlar Vergisi Kanununun 33. Maddesinin 3. Fıkrasında belirtilen şartlara uyan yurtdışında elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden mahsubu mümkündür. Bu kapsamda söz konusu kazançlara ilişkin yurtdışında hesaplanan verginin Türkiye'de hesaplanan vergiye denk veya daha fazla olması durumunda vergi harcaması oluşmayacaktır. Bu düzenlemede belirli bir faaliyette bulunan kesime ayrıcalık tanınmış olup; çifte vergilendirmenin önlenmesi ve dünya piyasaları ile bütünleşme açısından önemlidir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 590 milyon 850 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Yurtdışı faaliyetlerin teşviki ve elde edilen kazançların ülke ekonomisine döviz girdisi sağlaması amacıyla düzenlenen bu istisnayı, ekonomik ve siyasal amaçlar çerçevesinde uygulanan bir vergi harcaması olarak değerlendirebiliriz. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Çünkü bu faaliyetlerle uğraşan kurumlar belirli büyükte ve sayıları az olacağı için vergileme kapsamında olması durumunda yönetim maliyetleri yüksek olmayacaktır. Vergilemede etkinlik açısından fayda ve maliyet analizi yapıldığında yurtdışında faaliyetlerin teşviki hedeflenmekte bunun yanında buradan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde ödenmesi gereken vergi ile ödenmiş vergi arasında doğacak vergi farkından vazgeçilmektedir. Devletin yurtdışı iştirakleri teşvikinin faydasına karşılık bir vergi kaybı söz konusudur. Vergilemenin iktisadiliği açısından ekonominin dünya piyasalarına uyumunu teşvik edilerek büyüme ve kalkınmanın desteklendiği bir durum söz konusudur. Devlet belirli şartları yerine getiren kurumların iştirak hisselerinden doğan kazancını vergi dışı bırakmanın karşılığında bu durumun büyüme ve kalkınmaya etkisini dikkate almıştır.

2.2.2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kurum Kazançları İstisnası (Madde 5/1-c)

Düzenlemeden en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkaran tam mükellefiyete tabi anonim şirketler faydalanabilmektedir. Bu tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin ayrıca kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlasının, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirak etmeleri gerekmektedir.

Bu düzenlemeyle belirli şartlar altındaki kazançlar tüm koşulların gerçekleşmesi halinde istisna edilmiştir. Ekonomik bir amaç kanunla düzenlenmiş ve belli kazançlara ayırım yapılmıştır. Buna göre bu istisnadan faydalanan kazançlar üzerinden alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

İştirak kazançlarında olduğu gibi iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için de yurtdışında ödenen vergiler, Türkiye'de yurtiçi ve yurtdışı toplam kazançlar üzerinden ödenecek verginin hesaplanması aşamasında KVK 33. Md. kapsamında ödenecek vergiden indirilebilir. Bu istisna ile ayrıca yurtdışında düşük oran üzerinden vergi ödenmiş kazançlara ilişkin doğacak vergi farkı da istisna edilmiştir. Ekonomik ve siyasi amaçlar çerçevesinde uygulanan bir vergi harcaması olarak değerlendirebiliriz.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 1 milyon 258 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Sınırlı oranda bu istisnadan yararlanan mükellef bulunmakla beraber vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilemede etkinlik açısından fayda ve maliyet analizi

yapıldığında yurtdışında faaliyetlerin teşviki hedeflenmektedir. Yurtdışı hisse satışlarından doğacak kazanç üzerinden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde ödenmesi gereken vergi ile ödenmiş vergi arasında doğacak vergi farkından vazgeçilmektedir. Vergilemenin iktisadiliği açısından ekonominin dünya piyasalarına uyumunu teşvik edilerek büyüme ve kalkınmanın desteklendiği bir durum söz konusudur.

2.2.2.4. Emisyon Prim Kazancı İstisnası (Madde 5/1-ç)

Bu düzenlemelerde anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı istisna kapsamına alınmıştır.

Hisse senetlerinin kayıtlarda yer alan itibari değerinden fazla bir tutar üzerinden satılması halinde, satış bedelinin kayıtlı itibari değeri aşan kısmına emisyon primi denir. Bu düzenlemede asıl amaç halka açılmayı teşvik etmek olup; anonim şirketlerin kuruluşlarında ve sermayelerini artırdıkları dönemde çıkardıkları payların, kayıtlı itibari değerinin üzerinde bir tutar üzerinden elden çıkarılması halinde ortaya çıkan emisyon primi kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesidir.

Emisyon primleri aslında şirketin şerefiyesidir. Ortakların itibari değer üzerinde bedeller ödeyerek elde ettikleri bu hisselerle ilişkin gelirler ticari bilançoda öz kaynak artırıcı bir unsur olarak 520-Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabında izlenir. Burada şirketlerin zaman içerisinde doğru kararları sonucu elde ettikleri artı değer söz konusu olup; bu artı değer %20 kurumlar vergisinden istisna edilmek suretiyle vergi harcaması doğmaktadır. Emisyon primi istisnası piyasada kurumsallaşmayı, denetimi, hesap verilebilirliği vb. birçok ekonomik kolaylığı teşvik eden, belirli şartları gerçekleştiren kurumlara tanınan bir istisna olması dolayısıyla ekonomik amaçlı bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 473 milyon 172 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden zaten sayıları ve büyüklükleri belli olan büyük firmaların faydalanabileceği bir vergi harcamasıdır. Kolaylıkla vergilendirilebilecek bir alanı vergi dışı bıraktığı için gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı istisna kapsamına aldığı için etkinliğini bozucu etkiye sahiptir.

2.2.2.5. Yatırım Fonları ve Ortaklıkların İstisnası (Madde 5/1-d)

Bu düzenleme Türkiye’de kurulmuş ilgili yatırım fon veya ortaklığının belirli kazançlarına ilişkindir. Bu kazançlar; menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarıdır

Bu düzenlemeler sermaye piyasalarının derinleşmesi ve gelişmesi amacıyla getirilmiştir. Söz konusu fon veya ortaklıklar istisnadan faydalanabilmeleri için mutlaka Türkiye’de kurulmaları gerekmektedir. Ayrıca bu durum söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden ilgili kanun maddesi gereğince kesinti suretiyle vergi alınmasına engel değildir. Ekonomik bir amaç için getirilen ve belirli şartları taşıyan kazançlara istisna hakkı tanıyan bu düzenlemeler vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Ancak vergi harcamasının hesabında GVK geçici 67. Madde veya KVK’nın 15/3 maddesi kapsamında yapılan tevkifatlar düşülerek kalan tutarların dikkate alınması gerekmektedir. Burada doğal olarak tevkifat oranının %20 ve daha fazla olması durumunda vergi harcaması doğmayacaktır.

İstisna ile piyasada finansman sorununun çözülmesi amacıyla, sermaye birikiminin ve tasarrufların teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Finansman piyasasının derinleşmesi için teşvik edilen bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi ekonomik amaçlı bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 4 milyar 283 milyon 334 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden zaten sayıları ve büyüklükleri belli olan büyük firmalar olup; bu firmaların fonlarını elinde tutanlar kolaylıkla tespit edilebilir. Buna göre gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmakta ancak orta ve uzun vadede yeni yatırımların finansmanına destek verdiği için olumlu yönleri de düşünülebilir. Diğer taraftan finansal piyasaların derinleşmesine yönelik teşvikleri içermekte olup, büyüme ve kalkınmanın finansmanına yönelik alanlara tasarrufları yönlendirmektedir. Bu yönüyle vergilemenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

2.2.2.6. Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası (Madde 5/1-e)

Tam ve dar mükellef kurumlar bu istisnadan faydalanabilmektedir. Kurumların satın aldıkları iştirak hisseleri ve taşınmazlar ile sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarını en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde tutmaları gerekir. Daha sonra bunların satılması halinde doğan kazançların taşınmazlar için %50'si, diğerleri için %75'lik kısmı istisna kapsamına alınır.

Ayrıca bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir. Bununla birlikte satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden

istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Bu istisna ile bilanço aktifinde bağlı değerler olan duran varlıklarda atıl durumda yer alan taşınmazların dönen varlıklara aktarılması, bilançoların pasif tarafındaki sermaye yapısının güçlendirilmesi, ekonomik açıdan daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılması teşvik edilmiştir. Belirli koşulların sağlanmasına bağlanan bu istisna doğrultusunda elde edilen kazançlara ilişkin alınmayan % 20 oranındaki kurumlar vergisi ekonomik yönlü bir vergi harcaması olacaktır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 3 milyar 298 milyon 373 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Mali etki yönünden gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmaktadır.

2.2.2.7. Bankalara Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna (5/1-f)

Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefilleri ve ipotek veren kurumlar bu istisnadan yararlanabilir. Bu kurum veya kişiler sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının ve kanunda belirtilen diğer kıymetlerinin satışında: taşınmaz satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı istisnaya tabi tutulmuştur.

Yukarıda yer alan istisna düzenlemesi ile (e) bendinde yer alan düzenlemede olduğu gibi taşınmaz satışından doğan kazancın %50, diğer satışlardan doğan

kazancın %75'i istisna kapsamına alınmıştır. Bu istisnaya ilişkin şartlar arasında ilgili kıymetlerin satışında iki tam yıl süreyle kesintisiz olarak aktifte yer alma zorunluluğu olmadığı gibi elde edilen kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabına alınma zorunluluğu da yoktur.

Bu istisna ile bankacılık alanında yaşanan krizler dolayısıyla tahsilat ve borç ödemelerde yaşanan zorlukların aşılması, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının ve TMSF bünyesine giren bankaların alacaklarının tahsili kolaylaştırılması hedeflenmiştir. Görüldüğü üzere belli koşulları sağlayan kurumlara ekonomik amaçlar göz önünde bulundurularak istisna ayrıcalığı tanınmıştır. Bu kapsamda elde edilen kazançlar üzerinden istisnaya tabi %20 oranındaki kurumlar vergisi ekonomik amaçlar içeren bir vergi harcaması olarak değerlendirilecektir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 123 milyon 375 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Düşük tutarlı bir vergi harcaması olsa da vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden TMSF'ye devredilen kurumlar sayıları ve büyüklükleri belli olan büyük firmalar olup; bu firmaların fonlarını elinde tutanlar kolaylıkla tespit edilebilir. Buna göre gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmaktadır.

2.2.2.8. Kurumların Yurt Dışında Bulunan İş Yerleri Veya Daimî Temsilcileri Aracılığıyla Elde Ettikleri Kurum Kazançlarının İstisnası (5/1-g)

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, belirli şartların yerine getirilmesi halinde istisnaya tabi tutulmuştur.

Buna göre kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve

kazancın doğduğu yıla ilişkin beyanname verme süresine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekir.

Ayrıca ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlardan elde edilecek kazançların ise %20 oranında vergiye tabi tutulduktan sonra Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekir.

Yukarıda belirtilen koşulları sağlayan kurumlara ekonomik amaçlar göz önünde bulundurularak istisna ayrıcalığı tanınmıştır. Kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançların istisnası, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde çifte vergilendirmenin önlenmesi ve dünya piyasaları ile bütünleşmenin bir gereğidir. Yurtdışındaki işyerlerinde elde edilen kazançlar genellikle ilgili ülkelerin mevzuatına göre zaten vergilendirilmiş kazançlardır. Düzenlemeyi bu kazançlardan doğan dövizin Türkiye'ye gelişini ve yurtdışı faaliyetlerin teşvikini amaçlayan bir düzenleme olarak düşünebiliriz. Bu çerçevede söz konusu istisnayı ekonomik ve siyasi amaçlar çerçevesinde uygulanan bir vergi harcaması olarak değerlendirebiliriz.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 117 milyon 266 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmakta ancak orta ve uzun vadede ithalat ve ihracatı geliştirici etkileri vergilendirilebilir kapasiteyi artırabilir.

2.2.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançların İstisnası(Madde 5/1-h)

Maddenin (h) bendinde yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar istisnaya tabi tutulmuştur.

Kanunun 5. Maddesinin (h) bendinde yer alan ve genel tebliğde ayrıntıları düzenlenen istisnada ayrıcalık içeren kazanç türlerine yer verilmiş ve ekonomik bir amaç göz önünde bulundurulmuştur. Tabi burada vergi harcamasının hesaplanmasında Kanunun 33 üncü maddesinde yer verilen kriterler doğrultusunda yurtdışında elde edilen kazançlardan Kanunun belirttiği şartlar doğrultusunda Türkiye’deki hesaplara aktarılan tutarlara ilişkin kazancın elde edildiği ülkede ödenen vergilerin, Türkiye’de bu kazançlara ilişkin tarh edilen kurumlar vergisi üzerinden indirim tabi tutulması gerekir. Bu kapsamda yurtdışında bu kazançlar için ödenen vergi yükü %20’den az ise aradaki fark ekonomik amaçlı vergi harcaması olarak değerlendirilecek, fazla ise vergi harcaması doğmayacaktır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 1 milyar 082 milyon 394 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden zaten sayıları ve büyüklükleri belli olan büyük firmalar olduğundan kolaylıkla vergilendirilebilir bir alan istisnaya tabi tutulmuştur. Gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmaktadır. Diğer taraftan yurtdışı piyasalarda yeni iş imkanları sağlamayı teşvik ettiği, ülkemizin cari açığını azalttığı ve yeni istihdam alanları sağladığı düşünülebilir. Bu değerlendirmeler çerçevesinde vergilemenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

2.2.2.10. Eğitim Tesisleri, Özel Kreş Ve Gündüz Bakımevleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna (Madde 5/1-ı)

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işleten kurumlar bu istisnadan faydalanabilmektedir. Bu kurumların faaliyete başladıkları dönemden itibaren beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançları istisna kapsamına alınmıştır.

Kanunda belirli eğitim faaliyetleri düzenlemeye konu edilmiş ve bunlar dışında kalan; dersane, etüt ve çeşitli amaçlarla açılan kursların işletilmesi suretiyle ortaya çıkan kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır. Yine rehabilitasyon merkezleri açısından da genel tebliğde belirtilen vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesi suretiyle ortaya çıkan kazançlara söz konusu istisna uygulanmaz. Özel eğitim ve öğretim kurumlarının belirtilen istisnadan faydalanmaları için 01 Ocak 2016 tarihinden itibaren faaliyete başlamış olmaları gerekmekte olup; faaliyete başlanılan dönemden itibaren 5 hesap dönemi bu istisnadan yararlanabilir.

Ayrıca ilgili bentte 6745 sayılı Kanununun 64 üncü maddesiyle değişiklik yapılarak kreş ve gündüz bakımevleri de istisna düzenlemesinden yararlanacak kurumlar arasına eklenmiştir.

Eğitim faaliyetlerinin, kreş ve bakıma muhtaç kesime hizmet eden kurumların faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla yürürlüğe konulmuş bir düzenlemedir. Sosyal yönü ağır basmakla birlikte özel kesimin eğitim faaliyetlerine yönlendirilmesi de teşvik edilmektedir. Bu açıdan ekonomik ve sosyal yönleri olan bir vergi harcaması olarak değerlendirilmesi mümkündür.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 160 milyon 363 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmaktadır.

2.2.2.11. Risturn İstisnası (Madde 5/1-i)

Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile kanunda belirtilen kooperatiflerin ortakları bu istisnadan faydalanabilmektedir. Buna göre tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine ve üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine ilişkin hesaplanan risturnlar istisna kapsamına alınmıştır. Yine kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar istisna kapsamına alınmış olup; bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir.

6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle yine 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler de risturn hükümleri kapsamına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları adına hesapladıkları risturnlar, kanunda belirtilen özel koşulların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu düzenlemelerde kooperatiflerin ortak içi işlemlerden elde ettikleri kazançlar vergi dışında bırakılmıştır.

Risturn ortakların kooperatifle yaptıkları muameleler neticesinde maliyetlerin üzerinde olan tutarların yani karların yine ortaklara iade edilmesidir. Burada

üretim faaliyetini icra eden ve ekonomik olarak korunması gereken kesimlerin ucuz hammadde bulması kolaylaştırılmaktadır. Yine aynı kesimin ürününün komisyoncular eliyle düşük tutarda alınması yerine kooperatif yoluyla daha yüksek tutardan üreticiden alınması ve satılması sağlanmaktadır. Ortaya çıkan kar da kooperatifin değil ortakların işlemleri oranında hissesine bölündüğü için aslında ortakların kazancı doğmamakta ve bu kazançla bağlı olarak alınması gereken bir vergi ve vergi harcaması olmayacaktır.

2.2.2.12. Finansal Kiralama İşlemlerine İlişkin İstisna (Madde 5/1-j)

Kurumlar tarafından her türlü taşınır ve taşınmaz malların geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar istisna kapsamına alınmıştır.

2016 yılında uygulanmaya başlanan yukarıda ayrıntılarına yer verilen düzenlemeler ekonomik amaçlar içermekte olup; firmaların aktiflerinde duran varlıklar tutmaları yerine nakit dengelerini iyileştirmeleri teşvik edilmiştir. Finansal kiralama işlemleri çerçevesinde ise çeşitli safhalarda ortaya çıkan karlar ise vergi dışı tutularak desteklenmiştir. Dolayısıyla bu kapsamda elde edilen kazançlara ilişkin vergi tutarı ekonomik amaçlı bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 495 milyon 944 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden zaten sayıları ve büyüklükleri belli olan finansal kiralama şirketleri üzerinden bu kazancı elde eden kurumlar kolaylıkla tespit edilebilir. Buna göre gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmaktadır. Diğer taraftan şirket bilançolarında atıl durumdaki

taşınır ve taşınmazların ekonomiye kazandırılarak ekonomik aktivitenin hızlanmasına ve istihdama katkısı olacağı düşünülebilir. Bu yönüyle vergilemenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

2.2.2.13. Varlık Kiralama İşlemlerine İlişkin İstisna (Madde 5/1-k)

Bu istisnanın kapsamına her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar girmektedir.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur.

Yukarıdaki bentte yer alan ve 2016 yılında yürürlüğe giren ekonomik amaçlı istisna düzenlemesi ile şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesi hedeflenmiş ve istisnadan yararlanma belirli şartlara bağlanmıştır. Dolayısıyla bu kapsamda elde edilen kazançlara ilişkin vergi tutarı kadar ekonomik vergi harcaması doğmaktadır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 7 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Düzenleme 2016 yılından itibaren uygulama alanı bulmakla birlikte piyasada oldukça kısıtlı bir kesimi ilgilendirmesi nedeniyle düşük bir vergi harcaması tutarı içermektedir. Bununla birlikte genel olarak vergilemenin verimlilik ve esnekliğine ile adalet ilkesine ters olduğu söylenebilir.

2.2.2.14. Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi (Madde 5/A)

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/A maddesinde yabancı fon kazançlarının ve bunlara aracı olarak portföy yöneticiliği yapan şirketlerin yabancı fonlardaki pay

sahipliğinden doğan kazançlarının belirli şartların sağlanması durumunda kurumlar vergisine tabi olmayacağı düzenlenmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemede yabancı fonlar ile bu fonlara aracılık eden portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin kanunda belirlenen şartlara uygun işlemlerinin vergisel durumları ele alınmıştır. Söz konusu şirketlerin Türkiye’de ofis açmaları ve faaliyetlerini gerçekleştirmeleri sağlanarak finans piyasalarının geliştirilmesi ve derinleştirilmesi amaçlanmıştır. İstanbul’un uluslararası finans merkezi olması yolunda da önemli bir adım atılması ve büyük ölçekli fonların Türkiye’ye çekilmesinin vergisel açıdan teşviki amaçlanmıştır (HMB, 2018; 128).

Bu düzenleme kapsamında yabancı fonların faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan kazançlar ve portföy yöneticiliği yapan şirketlerin ellerindeki yabancı fonların pay sahipliğinden doğan kazançlarının kurumlar vergisinden istisna olması ayrıcalık içeren ve belirli şartlara bağlı bir düzenleme olup; ekonomik bir amaç içermektedir. Kazançlar üzerinden istisnaya tabi tutulan %20 oranındaki kurumlar vergisi ile GVK’nın geçici 67 nci maddesi ve/veya KVK’nın 15 ve 30 uncu maddeleri kapsamında yapılan kesintiler arasındaki fark vergi harcaması niteliğinde olacaktır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde vergi harcamasının yapılmadığı belirtilmiştir. Bununla birlikte vergilendirilebilir kapasiteyi daralttığı için vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içerdiği söylenebilir. Vergilemenin mali etkisi yönünden vergi harcamasına konu firmalar sayıları ve büyüklükleri belli büyüklükte firmalar olup; bu firmaların fonlarını elinde tutanlar kolaylıkla tespit edilebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmakta ancak orta ve uzun vadede yeni yatırımların finansmanına destek verdiği için olumlu yönleri de düşünülebilir. Diğer taraftan finansal piyasaların derinleşmesine yönelik teşvikleri içermekte olup, büyüme ve kalkınmanın finansmanına yönelik alanlara tasarrufları yönlendirmektedir. Bu

değerlendirmeler çerçevesinde vergilemenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

2.2.2.15. Sınai Mülkiyet Haklarına İlişkin İstisna (Madde 5/B)

Bu istisna Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlara ilişkin uygulanmaktadır. Buna göre söz konusu buluşların kiralanması, devri veya satışı, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları ve Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,% 50'si kurumlar vergisinden istisnadır.

Sınai mülkiyet haklarına ilişkin istisna düzenlemesi yukarıda açıklandığı üzere kanunda belirtilen şartlara uygun kazançları elde eden kişilere yönelik düzenlenmiş ve ayrıcalıklı bir durum içermektedir. Yine özellikle bu kazançların istisnaya alınması teknoloji odaklı üretimi geliştirmek ve desteklemek amacıyla uygulamaya konmuş ekonomik amaçlı bir istisnadır. Bunun yanında yenilikleri ve bilimsel araştırmaları teşvik etmesiyle sosyal ve siyasal yönleri de olan bir düzenlemedir. Bu değerlendirmeler ışığında söz konusu kazançları elde ederken ödenen kesintiler hesaplanacak vergiden düşüldükten sonraki fark vergi harcaması olarak değerlendirilecektir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 68 milyon 802 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybın idari maliyetlerden fazla olabileceği düşünülebilir. Vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmakta ancak orta ve uzun vadede yeni fikir ve buluşların doğmasına, maliyetlerin düşmesine destek verdiği için vergilendirme kapasitesini artırabileceğinden olumlu yönleri de düşünülebilir. Diğer taraftan yeni fikir ve buluşların ortaya çıkmasıyla üretim ve pazarlama maliyetlerini

düşürmeye yönelik teşvikleri içermektedir. Bu alanda faaliyet gösteren firmaların ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet gücünü artırarak; büyüme ve kalkınmaya, istihdama ve fiyat istikrarına olumlu yönde katkı sağlayacağı düşünülebilir. Bu değerlendirmeler çerçevesinde vergilemenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

Vergi harcaması olarak değerlendirilebilecek istisnalar incelendiğinde kanunun 5 inci maddesinin 1 inci fıkrasında yer alan düzenlemelerden sosyal yönü ağırlıkta olan tek vergi harcaması (ı) bendinde yer alan eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasıdır. Diğer b, c, ç, d, e, f, g, h, j ve k bentleri ile 5A ve 5B bentlerinde yer alan düzenlemeleri ekonomik yönü ağır basan vergi harcamaları olarak değerlendirebiliriz. Bu istisnalardan (5B) bendinde yer alan sınai mülkiyet haklarına ilişkin istisna ekonomik, sosyal ve siyasi yönleri olan önemli bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

2.2.3. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İndirimlerin Türkiye Ekonomisine Etkileri

2.2.3.1. Sanayi Sicil Belgesine Haiz Kobilere Tanınan İndirimli Vergi Uygulaması (Madde 32/5)

Kanunun 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin bu istisnadan belirli şartları yerine getirerek yararlanabilirler. Buna göre birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulanabilmektedir.

Kanuni düzenleme ile sanayi sektöründe üretim faaliyeti yapan küçük ve orta ölçekli işletmelerin ölçek büyütme, kurumsallaşmaları ve rekabet gücünü artırmaları için birleşmeleri teşvik edilmektedir. Bu düzenleme ekonomik amaçlar içeren bir vergi harcaması olarak değerlendirilebilir.

18.01.2017 tarihinde yayımlanan 6770 sayılı kanunla getirilen ve henüz uygulamaya girmemiş bir indirimdir. Uygulamanın vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden normal orandan indirim suretiyle alınan bir uygulama olduğu için gelir ve yönetim maliyetlerindeki kaybının artmasına idari maliyetlerden tasarrufun ise vergi uygulaması devam ettiği için olmaması anlamına gelmektedir. Toplanacak verginin oranının düşmesine neden olduğu için etkinliği azaltan bir yönü vardır. Küçük üreticinin desteklenmesini, ölçek büyütme verimlerinin artmasını desteklediği için vergilemenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

2.2.3.2. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (Madde 32/A)

Kurumların kanunda belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından elde ettikleri kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Madde ile 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, gelir veya kurumlar vergisinde, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar bölgelere göre değişen oranlarda vergi indirim sağlanmaktadır. Böylece, tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma- geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme

faaliyetlerinin desteklenmesine imkân sağlanmasına çalışılmaktadır. (HMB, 2018: 148)

Yatırım teşvik belgesine sahip yatırımcı yatırımın yapıldığı bölgeye göre değişen oranlarda gelir veya kurumlar vergisini indirimli olarak ödeyebilmekte ve bu indirimden bölgeye göre farklı oranlarda yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yararlanmaya devam edebilmektedir. İndirimli orandan doğacak vergi destek unsurunu Bakanlar Kurulu “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararları” ile belirlemektedir.

Kurumlar vergisi açısından yukarıda belirtilen yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade eder. Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.

Son düzenlemelere göre yatırımlar teşvik uygulaması yönünden;

- Genel teşvik uygulamalarından yararlanacak yatırımlar,
- Bölgesel teşviklerden yararlanacak yatırımlar,
- Büyük ölçekli yatırımlar,
- Stratejik yatırımlar,
- Proje bazlı desteklenecek yatırımlar,
- Ar-Ge yatırımları,
- Çevre yatırımları

Olarak sınıflandırılmış ve her yatırım sınıfı itibariyle uygulanacak destek unsurları farklılaştırılmıştır. Yine illerin sosyal ve ekonomik olarak gelişimlerine bağlı olarak 6 bölge oluşturulmuş ve bölgeler arasında teşvikler yönünden farklılaştırılmıştır.

İndirimli vergi oranı uygulamasında yatırımların sınıflandırılır ve bölgeye göre farklı oranda yatırıma katkı tutarları belirlenir. Belirlenen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yapılan yatırımlar üzerinden elde edilen kazançta indirimli vergi oranı uygulanır. Bu yolla her yatırım için belirlenen teşvikler yıllar itibariyle yatırıma ilişkin elde edilen

kazanç üzerinden vergi tahsil edilmeyerek mükelleflere aktarılır. Buna göre; bölgesel teşvik uygulamaları ile büyük ölçekli yatırımlar çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, aşağıda belirtilen vergi indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır. İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmelerde uygulanmaz.

8 Nisan 2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2016/8715 sayılı Karar ile indirimli vergi oranı uygulamasında değişiklikler yapılmış ve 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklikler ve eski halleri de göz önünde bulundurularak aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 5: Bölgesel Teşvik Uygulamaları

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARI						
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı		İndirimli KV Oranı		Yatırım Döneminde Uyg. Yatırıma Katkı Oranı	
	Eski	Yeni	Eski	Yeni	Eski	Yeni
I	10	15	14	10	30	50
II	15	20	12	9	40	55
III	20	25	10	8	50	60
IV	25	30	8	6	60	70
V	30	40	6	4	70	80
VI	35	50	2	2	90	90

Tablo 6: Büyük Ölçekli Yatırımların Teşvikine İlişkin Uygulamalar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR						
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı		İndirimli KV Oranı		Yatırım Döneminde Uyg. Yatırıma Katkı Oranı	
	Eski	Yeni	Eski	Yeni	Eski	Yeni
I	20	25	14	10	30	50
II	25	30	12	9	40	55
III	30	35	10	8	50	60
IV	35	40	8	6	60	70
V	40	50	6	4	70	80
VI	45	60	2	2	90	90

Bölgesel teşvik uygulamaları ve büyük ölçekli yatırımlar kapsamında indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırımlara yapılan katkılar yukarıdaki gibidir. Yatırım bölgeleri itibariyle Türkiye genelindeki iller gelişmişlik düzeylerine göre 6 bölgeye ayrılmış ve bu bölgelere teşvik sınırları belirlenmiştir.

İndirimli oran uygulaması kapsamında destek sağlanan bir başka yatırım çeşidi stratejik yatırımlardır. Bu yatırımlar kapsamında tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı %90 (indirimli kurumlar vergisi oranı %2) ve yatırıma katkı oranı %80'dir. Stratejik yatırımlarda; tüm bölgelerde %80'nini yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

Kanun uygulamaya ilişkin diğer unsurları düzenleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na vermiştir.

Kurumlar vergisi 32/A kapsamında indirimli orandan yararlanma belirli şartların sağlanmasına bağlı olarak ayrıcalıklı bir durum içermekte olup; aynı zamanda ekonomik bir amaç ihtiva etmektedir. Buna göre kanunda belirtilen şartlara uygun olarak indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi, vergi harcaması olacaktır.

KVK'nın geçici 4 üncü maddesinde tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri üretiminde bulunan şirketlere ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu düzenlemeyle tarafına verilen yetkisi doğrultusunda 2009/15199 sayılı kararnameyle, yukarıda belirtilen taşınma desteğiyle ilgili belirlemeleri yapmıştır. Buna göre tesislerin I inci bölgelerdeki illerden IV üncü bölgedeki illere taşınması ve en az 50 kişilik istihdam sağlanması halinde bu madde kapsamında kurumlar vergisi veya gelir vergisi nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren 5 yıl süreyle %75 oranında indirimli olarak uygulanacaktır.

Dolayısıyla Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bilecik, Bolu, Burdur, Bursa, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç), Denizli, Düzce, Edirne, Eskişehir, Isparta, İstanbul, İzmir, Kırklareli, Kocaeli, Mersin, Muğla, Sakarya, Tekirdağ, Yalova illerinden münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Ağrı, Ardahan, Artvin, Batman, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada ilçeleri), Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Gümüşhane, Kastamonu, Çankırı, Giresun, Hakkâri, Iğdır, Kars, Malatya, Mardin, Muş, Ordu, Rize, Sinop, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Trabzon, Tunceli, Van illerine taşıyanlar için gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları son olarak 2015 takvim yılı veya hesap dönemi kazançları için indirimli olarak uygulanacaktır.

Bu düzenleme ile tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan firmaların kanunda belirtilen gelişmişlik düzeyi daha düşük bölgelere faaliyetlerini yönlendirmeleri halinde indirimli oranda kurumlar vergisi uygulama teşviki getirilmiştir. Belirli şartlara bağlı olan ve ekonomik gelişmişlik düzeyi gerilerde olan bölgelerin gelişimine destek amaçlı bu düzenleme kapsamında tahsilinden vazgeçilen vergiler vergi harcaması olacaktır.

Yukarıdaki düzenlemeler dikkate alındığında genel olarak KVK'nın en önemli uygulamalarından olan indirimli kurumlar vergisi uygulamasının ekonomik amaçlar doğrultusunda yapılmış bir vergi harcaması olduğu sonucuna ulaşılabilir.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde bu uygulamaya ilişkin 6 milyar 367 milyon 777 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Uygulama kapsamında önemli bir vergilendirilebilir alandan vazgeçilmekte olup; bu durum vergilemede verimlilik ve esneklik ilkelerine aykırılık teşkil eder. Yatırım yapan kurumlara ilişkin olan bu uygulama, genellikle gelir diliminde yüksek kesimde yer alan kurum ortaklarının kazancının dolaylı

yoldan daha az vergiye tabi olmasına neden olacaktır. Gelir vergisi sisteminin artan oranlı vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil eden bu durum vergilemede eşitlik, genellik, yararlanma ve ödeme gücü ilkelerine ve doğal olarak adalet ilkesine ters bir durum içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden indirimli tahsil edilen vergi nedeniyle gelir ve yönetim maliyetlerinde belirli bir kayıp yaşanmaktadır. Vergi uygulaması devam ettiği için idari maliyetler yönünden tasarrufun da olmadığı düşünülürse vergilemenin mali etkisi yönünden kaybın oldukça yüksek olduğu düşünülebilir. Yine vergilendirilebilir alanı daralttığı için vergilemenin etkinliğini azaltmakta ancak orta ve uzun vadede yeni yatırımlar vergilendirme kapasitesini artırabileceğinden olumlu yönleri de düşünülebilir. Vergilemenin iktisadiliği yönünden ise yatırımlar fiziki kapasiteyi ve yenilikçi fikirlerinde teşvikini içereceğinden üretim ve pazarlama maliyetlerini düşürmeye yönelik sonuçlar ortaya çıkabilir. Dolayısıyla yeni yatırımlar yapan firmalar ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet gücünü artırarak; büyüme ve kalkınmaya, istihdama ve fiyat istikrarına olumlu yönde katkı sağlayabilir. Bu değerlendirmeler çerçevesinde vergilemenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

2.2.4. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Diğer İndirimler ve Muafiyetler

Kurumlar Vergisi Kanunu 10. Maddesinde diğer indirimler başlığı altında düzenlemelere yer verilmiştir. Kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek suretiyle matrahtan indirim konusu yapılabilen bu kalemler temelde 3 başlıkta ele alınır.

- Ar-Ge İndirimi,
- Sponsorluk Harcamaları,
- Bağış ve yardımlar ile diğer indirimler

Bu indirim kalemlerinin beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmesi, ilgili döneme ilişkin gelir bulunması halinde indirim konusu yapılabileceğini

göstermektedir. KVK'nın 10. Maddesinde diğer vergi indirimleri başlığı altında bu indirim kalemlerine yer verilmiştir.

Kanunun geçici 2. Maddesinde ise diğer muafiyetlere yer verilmiştir.

2.2.4.1. Ar-Ge Harcamaları

5520 sayılı KVK'nın 10-1-a bendinde Ar-Ge indirim müessesesine yer verilmiş ve araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirim oranının %100 olacağı belirtilmiştir. İndirim beyanname üzerinden yapılır ve matrah indirim konusu yapılacak tutardan az olursa, bentte yer verilen özel düzenleme doğrultusunda, sonraki hesap dönemlerine devredilerek indirim konusu yapılabilecektir. 10. Madde de yer alan diğer indirimler bölüm başında yer verildiği üzere beyanname üzerinden indirim konusu yapılır ve yeterli gelir yoksa veya zarar durumunda indirim konusu yapılamaz. Ancak Ar-Ge indirimlerine ilişkin bu duruma özel bir hüküm getirilmiş ve yeterli gelir veya zarar doğması durumunda sonraki dönemlere devrine imkân sağlanmıştır. Buna göre Ar-Ge indirimine konu olabilecek faaliyetler aşağıdaki gibidir;

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması,

Kanunda belirtilen şartların sağlanması durumunda Ar-Ge faaliyetlerinden doğan harcamaların indirim konusu yapılabilmesine imkan tanınmıştır. Bu

düzenleme ile bilimsel gelişmelerin takibi, yeni teknolojilerin araştırılması ve üretimde maliyetin düşürülmesi amaçlanmıştır. Ayrıcalıklı bir durumu kanunla düzenleyen, ekonomik ve sosyal bir amaca yönelik olan Ar-Ge indirimi vergi harcaması olarak değerlendirilecektir. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun 15/a ve 58/a maddeleriyle GVK 89/9 ve KVK 10/1-a maddelerinde düzenlenen Ar-Ge indirimi, 09/08/2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve araştırma geliştirme faaliyetlerinin mevzuatının tek çatı altında toplamak amacıyla düzenlemelere 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3/A maddesinde yer verilmiştir. Bu kapsamda 2016 yılına kadar yapılan indirimleri KVK kapsamında yapılan vergi harcamaları olarak değerlendirecek olup; 2016 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde bu uygulamaya ilişkin 17 milyon 100 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir.

2.2.4.2. Sponsorluk Harcamaları (Madde 10/1-b)

KVK 10. Maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendinde sponsorluk harcamalarına ilişkin indirimler düzenlenmiştir. Sponsorluk harcamaları sosyal amaçlar çerçevesinde yapılan ve ticari kazancın elde edilmesi ile açık bir ilişkisi olmayan harcamalardır. Ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan harcamalar reklam harcamaları olarak değerlendirilir ve sponsorluk harcamaları gibi indirim konusu yapılamaz. Sponsorluk harcamalarına sağlanan indirim yoluyla sportif faaliyetler teşvik edilmiştir.

Buna göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir. Sponsorluk harcamalarında sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler,

Gibi harcamalar bu kapsamdadır. Sosyal amaç taşıyan sponsorluk indiriminin vergi matrahında ortaya çıkardığı azaltıcı etki neticesinde alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 31 milyon 482 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkelerine aykırılık içermektedir. Vergilemede adalet açısından ise her ne kadar kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanname üzerinden vergi matrahının azalmasını sağlayan bir düzenleme olsa da amatör ve profesyonel spor faaliyetlerinden toplumun her kesimi faydalandığı için bu adaletsizliği azaltan yönü de söz konusudur. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerinde kayıp ortaya çıkarken, idari maliyetlerden tasarruf söz konusu olmadığı için olumsuz bir etki olacağı düşünülebilir. Vergilendirilebilir kapasiteyi aşındırdığı ve vergilemenin amacına ulaşmasını zorlaştırdığı için vergilemenin etkinliğini azaltan bir yönü vardır. Spor faaliyetlerinin teşviki toplumun ruhen ve bedenen sağlıklı bireyler olmasını sağlayacağı için sosyal açıdan her alanda fayda sağlayan bir uygulamadır.

2.2.4.3. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi (Madde 10/1-g)

KVK 10. Maddesinin 1 inci fıkrasının (g) bendinde girişim sermayesi fonu indirimine ilişkin düzenlemeler yer verilmiştir. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 325/a maddesi gereğince kurumların girişim sermayesi fonu olarak

ayırdıkları tutarları beyanname üzerinden ayrıca göstermeleri şartıyla kurum kazançlarından indirim yapma şansları vardır.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan, gelişime açık ancak kaynak ihtiyacı içerisinde olan şirketlerin kaynak ihtiyacını sağlayan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye koyanlar ile girişim sermayesi yatırım fonlarından pay alan şirketler ilgili dönem kazancından kanunda belirtilen sınırlar dahilinde indirim yapabilir.

Buna göre girişim sermayesi fonu indiriminden yararlanabilmek için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şart birlikte sağlanacak)
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fonun ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir.

İndirilebilecek tutarın tespitinde aşağıdaki yöntem izlenir.

(Beyan edilen gelir(ticari bilanço kâr veya zararı)) + (Kanunen kabul edilmeyen giderler) – (Geçmiş yıl zararları + tüm indirim ve istisnalar)

Ekonomik amaç taşıyan ve yararlanabilmek için belirli şartlar taşıyan bu indirim sonucu vergi matrahından indirim konusu yapılan tutar vergi harcaması olarak değerlendirilecektir. 2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde bu indirime ilişkin 11 milyon 636 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerinde kayıp ortaya çıkarken, idari maliyetlerden tasarruf söz konusu olmadığı için olumsuz bir etki olacağı düşünülebilir. Vergilendirilebilir kapasiteyi

azaltmakta ve vergilemenin amacına ulaşmasını azalttığı için vergilemenin etkinliğini azaltan bir yönü vardır. Girişimciliğin teşviki ve tasarruf eğiliminin artırılmasını destekleyen bir düzenlemedir. Yeni fikirlerin öne çıkmasını ekonominin büyüme ve kalkınmasını, tam istihdamı ve fiyat istikrarını dolaylı yönden destekleyen yönüyle vergilendirmenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

2.2.4.4. Türkiye’de Yerleşik Olmayanlara Yurtiçinde Verilen ve Yurtdışında Yararlanılan Hizmetlere İlişkin İndirim (Madde 10/1-ğ)

KVK 10. Maddesinin 1 inci fıkrasının (ğ) bendinde Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Ekonomik amaç taşıyan bu düzenleme ile hizmet ihracı yaparak uluslararası rekabetçiliğin artırılması, yeni ihracat alanları açılması, nitelikli işgücü ve genel istihdamın artırılması hedeflenmiştir. Katma değeri yüksek hizmetlerin ülke ekonomisinde yerinin artırılması teşvik edilmiştir. Buna göre ekonomik bir amaç içeren ve yararlanılabilmesi için belirli şartlara tabi olan söz konusu indirim hakkı kapsamında ortaya çıkan vergi kaybı ekonomik amaçlı bir vergi harcaması olacaktır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 44 milyon 384 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik

ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerinde kayıp ortaya çıkarken, idari maliyetlerden tasarruf söz konusu olmadığı için olumsuz bir etki olacağı düşünülebilir. Vergilendirilebilir kapasiteyi azaltması ve vergilemenin amacına ulaşmasını olumsuz etkilediği için vergilemenin etkinliğini bozan bir yönü vardır. Hizmet ihracı teşvik edilerek rekabetçiliğin artırılması ve döviz girdisi sağlayarak cari açığın dengelenmesi söz konusudur. Hizmet piyasasının teşvik edilerek genişletilmesini ekonominin büyüme ve kalkınmasını, tam istihdamı ve fiyat istikrarını dolaylı yönden destekleyen yönüyle vergilendirmenin iktisadiliğini destekleyen bir yönü vardır.

2.2.4.5. Korumalı İşyerlerinde İstihdam İndirimi (Madde 10/1-h)

KVK 10. Maddesinin 1 inci fıkrasının (h) bendinde zihinsel veya ruhsal engelli olup iş gücü piyasasına istihdam şansı çok zor olan çalışanlara ilişkin diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının tamamı kadar korumalı işyeri indiriminden faydalanma imkanı getirilmiştir.

Ayrıntılı düzenlemeleri yönetmelik ve genel tebliğlerle korumalı işyeri indirim hakkı düzenlenmiş olup; engelli en az sekiz işçinin çalıştırılması, Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüklerinden gerekli izinlerin alınması vb diğer şartlara bu düzenlemelerde yer verilmiştir.

Buna göre ekonomik bir amaç içeren ve yararlanılabilmesi için belirli şartlara tabi olan söz konusu indirim hakkı kapsamında kurumların verdikleri beyannamelerde vergi matrahlarından indirim yaptıkları kazançları nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybı vergi harcaması olacaktır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 37 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Oldukça düşük uygulama alanı bulan bir vergi harcaması olsa da genel olarak vergilemede verimlilik ve esneklik

ilkelerine aykırılık içermektedir. Vergilemede adalet açısından bu uygulama ile istihdamı teşvik edilen kesimin toplumda pozitif ayrımcılığa konu olması gereken engelli vatandaşlardan oluşması nedeniyle net bir şey söylemek zordur. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerinde kayıp ortaya çıkarken, idari maliyetlerden tasarruf söz konusu olmadığı için olumsuz bir etki olacağı düşünülebilir. Çok kısıtlı uygulama alanı bulsa da vergilendirilebilir kapasiteyi azaltması ve vergilemenin amacına ulaşmasını olumsuz etkilediği için vergilemenin etkinliğini bozan bir yönü vardır.

2.2.4.6. Nakdi Sermaye Artışları ve Diğer Faiz İndirimleri (Madde 10/1-ı)

KVK 10. Maddesinin 1 inci fıkrasının (ı) bendinde, nakdi sermaye artışlarına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre; finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan “Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50’si kurum kazancından indirilir. Bu düzenlemeye ilişkin genel tebliğe göre indirim yapılacak tutarların hesabında; eğer şirket yeni kurulmuşsa ödenmiş olan sermayenin nakit karşılanan kısmı, faal sermaye şirketlerinde ise ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki artışlar dikkate alınacaktır.

Şirketlerin mali yapısının güçlenmesine yönelik bu düzenleme ekonomik bir amaç taşımakta olup; yararlanmak için belirli şartlar gerektiğinden bu indirim hakkı kapsamında kurumlar vergisinin matrahından yapılan bu indirimlere ilişkin alınmayan %20 oranındaki kurumlar vergisi, vergi harcaması olacaktır.

2018 yılına ilişkin Vergi Harcama Raporunun ekinde 193 milyon 205 bin TL tutarında vergi harcaması yapıldığı tahmin edilmektedir. Vergilemede verimlilik ve esneklik ilkeleri ile adalet ilkesine aykırılık içermektedir. Vergilemenin mali etkisi yönünden gelir ve yönetim maliyetlerinde kayıp ortaya çıkarken, idari maliyetlerden tasarruf söz konusu olmadığı için olumsuz bir etki olacağı düşünülebilir. Vergilendirilebilir kapasiteyi azaltmakta ve vergilemenin amacına ulaşmasını azalttığı için vergilemenin etkinliğini azaltan bir yönü vardır. Kurumların finansal yapısının güçlendirilerek ekonomik risklerin azaltılmasını sağlayan yönü nedeniyle vergilemenin iktisadiliği ilkesini olumlu yönde etkileyen bir uygulama olduğu söylenebilir.

Yukarıda vergi harcamaları açısından irdelenen KVK 10. Maddesinde yer alan indirimler dışında kalan ve 10 uncu maddenin birinci fıkrasının (c), (ç), (d), (e), (f) bentlerinde yer alan indirimler sosyal ve kültürel amaçlar taşımakta ve kanunun verdiği yetki çerçevesinde tahsil edilmeyen bir vergi bulunmaktadır. Ancak literatürde vergi harcamasının tanımında yer alan ve bu verginin belirli mükelleflere veya mükellef gruplarına, sektörler veya gelir gruplarına ayrıcalıklı uygulama niteliğinde olan vergi ödenmemesinin veya daha az vergi ödenmesinin sağlanması koşulunu karşılamamaktadır. Bu indirimler tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ayrıcalık tanınmaksızın veya koşul aranmaksızın yapılabildiğinden ve yardım ve bağışın yapıldığı kurum ve kuruluşların faaliyetleri kar amacı ve ticari amaçtan ziyade, kamu hizmeti niteliği ön planda olduğundan vazgeçilen vergi, vergi harcaması olmayacaktır.

Kurumlar vergisi kanununun 10 uncu maddesinde yer alan ve vergi harcaması olarak değerlendirilebilecek diğer indirimler incelendiğinde (b) ve (h) bentlerinin sosyal yönü ağır basan vergi harcamaları olduğu görülmektedir. Kanunun g, ğ ve ı bentlerinde yer alan düzenlemelerin ise ekonomik yönü ağır basan vergi harcamaları olduğu düşünülebilir.

2.2.4.7. Diğer Muafiyetler

KVK'nın geçici 2. maddesinde diğer muafiyetlere yer verilmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 2-1/1/2008-31/12/2020 tarihleri arasında;

a)Dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar,

b)Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler,

c)2/11/2007 tarihli ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansın görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden aynı Kanunun 12 nci maddesi kapsamında elde ettiği gelirleri,

ç)Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansın anılan Kanunda sayılan görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri, dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.

(2)Birinci fıkra hükmü, tasfiye edildiği tarihe kadar EXPO 2016 Antalya Ajansının görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirler hakkında da uygulanır.” Hükümlerine yer verilmiştir.

Kanuna 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- Taşınmaz kira gelirlerinden,
- Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,
- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz konusu vergi kesintileri dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

İlgili düzenleme ayrıcalıklı bir durum içermekte olup; ekonomik amaç teşkil etmektedir. Dolayısıyla kanunda belirtilen şartlara uyan dernek veya vakıfların iktisadi işletme kazançları üzerinden %20 oranında alınmayan kurumlar vergisinden tevkif edilen vergiler düşüldükten sonra kalan tutar vergi harcaması olacaktır.

Yine 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendiyle Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri kazançlar nedeniyle iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak yürütülmekte olan bu faaliyetlerin ticari mahiyette olması durumunda, faaliyet nedeniyle kazanç ortaya çıkabileceğinden, iktisadi işletmelerin söz konusu kazançları üzerinden %20 oranında alınmayan kurumlar vergisi vergi harcaması olacaktır (HMB, 2018: 157).

Sonuç olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda yer alan vergi harcamaları daha önce de belirttiğimiz üzere genelde ekonomik amaçlara yönelik düzenlemeler içerir. Kanunun 4 üncü maddesinde yer verilen vergi muafiyetlerinin çoğunluğu

kamu kurumlarına, il özel idare, belediye ve köy idarelerine, TOKİ gibi kuruluşlara ve kamuya yararlı kurum ve kuruluşlara tanınmış vergi muafiyetlerinden oluşur. Bu vergi harcamalarında daha öncede belirttiğimiz üzere ekonomik amaçlar ön plandadır. Genel olarak kamu kurumları veya bütçeden pay alan kurum ve kuruluşlara ilişkin uygulamalardır. Bu kurumların vergiye tabi kuruluşlar gibi ayrıntılı kayıt ve düzenleri olmadığı için vergi harcamaları açısından da ölçülebilir sağlıklı sonuçlar sunamamaktadır. Örneğin 4/1-b, ç, d ve ı bentlerinde genel bütçe kapsamında yer alan kamu idare ve kuruluşları ile köy ve köy birliklerine ilişkin işletmeler vergiden muaf tutulmuş, sağlıklı muhasebe kayıtları olmadığı için de vergi harcamalarının miktarı tespit edilememiştir.

Kanunun 5 inci maddesinde yer alan vergi istisnaları ise genel olarak serbest piyasada faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlara ilişkin düzenlemelerdir. Bu düzenlemelere tabi kurum ve kuruluşlar vergiye tabi, düzenli muhasebe kayıtları olan, belirli büyüklüktekiler iç kontrol mekanizmalarını geliştirmiş ve kurumsallaşmış tüzel kişiler olduğu için vermiş oldukları beyannameler üzerinden vergi harcamaları hesaplanarak sağlıklı sonuçlar elde edilebilmektedir. Ekonomik hedeflerin ön planda olduğu bu düzenlemeler yatırım hacmini artırarak büyüme ve ekonomik istikrarı sağlamak, enflasyonist etkileri gidermek, istihdamı teşvik etmek, ihracatı, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslararası rekabet gücünü artırmak, yeni kurulan sanayileri korumak gibi ekonomik amaçlar içerir. Kanunun 5/1-d bendinde yer alan portföy işletmeciliği ve (e) bendinde yer alan taşınmaz satış kazancı istisnaları çok yüksek tutarlarda vergiden vazgeçilen önemli vergi harcama kalemleridir.

Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen diğer indirimler yine vergiye tabi kurum ve kuruluşların vergiye tabi kazançları üzerinden beyanname öncesinde veya beyanname üzerinden indirim konusu yapabildikleri vergi harcamalarıdır. Düzenli kayıtlarla birlikte beyanname üzerinden gösterilmeleri gerektiği için vazgeçilen verginin sağlıklı hesaplanabildiği vergi harcama kalemleridir. Kanunun (b) bendinde sponsorluk harcamaları, (ğ) bendinde sağlık, eğitim ve

diğer harcamalar ve (h) bendinde korumalı işyeri harcamaları gibi sosyal yönü olan vergi harcamaları diğerleri ise ekonomik amaçlı vergi harcamaları olarak değerlendirilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan en önemli vergi harcama kalemi 32 inci maddede düzenlenen indirimli kurumlar vergisi oranına ilişkin uygulamadır. Beyannameler aracılığıyla ödenecek kurumlar vergisi üzerinden indirim yapılması yoluyla tutarları kolaylıkla hesaplanan ve ekonomik yönden çok önemli teşvik uygulamaları içeren bir vergi harcamasıdır. Stratejik yatırımların desteklendiği, ekonomik büyüme ve kalkınmayı destekleyici unsurların yer aldığı, bölgesel gelir adaletsizliğinin önlenmesi ve planlı büyümenin sağlanmasına yönelik teşviklerin yer aldığı oldukça kapsamlı bir uygulamadır.

SONUÇ

Dünyada devletlerin etkin yönetimi gerek ekonomik entegrasyonlara uyum açısından gerekse kamu finansmanı, yoksulluk ve yolsuzlukla mücadele açısından gittikçe önem kazanmaktadır. Etkin devlet anlayışı, devletin yapması gereken fonksiyonlarının en düşük maliyetle en yüksek çıktı elde edecek şekilde yerine getirilmesini gerektirir. Etkinliğin sağlanamadığı alanlardan bir şekilde devletin çekilmesini, kamu harcamalarının ve vergi harcamalarının ölçülür ve hesap verilebilir şekilde sunulmasını gerektirir. Kamu yönetiminin yapısal dönüşümler sağlanarak yönetim kapasitesinin artırılmasını gerektirir. Başka bir deyişle devletin etkinliğinin artırılması, kamu harcamalarının kamu finansman açığının kısılmasının yanında kamu kaynaklarından en fazla çıktının alınmasını sağlayacak şekilde devletin denetleyici ve düzenleyici yanını da ön plana çıkaracak uygulamaların yapılmasını gerektirir. Bu çerçevede etkin devlet anlayışıyla yapılacak yapısal dönüşümde en önemli unsurlar hesap verilebilirlik, saydamlık ve katılım olarak karşımıza çıkmaktadır (McDonald, 2010: 171-172).

Ülkemizde kamu kurumlarının harcamalarının düzenlenmesi amacıyla 2005 yılında yürürlüğe girmiş olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu kaynaklarının kullanımında hesap verilebilirlik ve saydamlık açısından önemli mesafeler alınmasını sağlamıştır. Ancak 5018 sayılı kanuna göre hazineye toplanan kamu kaynaklarının dağıtımında etkin rol oynayan bu ilkeler; hazineye toplanması gereken vergilerin ekonomik, sosyal vd. nedenlerle tahsilatından vazgeçilmesi suretiyle ortaya çıkan vergi harcamaları açısından işletilememektedir. Hesap verilebilirlik ve saydamlık açısından kamu harcamaları kadar sistematik bir şekilde kontrol altına alınamayan vergi harcamaları kamu kaynaklarının dağıtımında çok önemli boyutlara ulaşmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2007, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında yayınlanan vergi harcama raporlarında yer verilen vergi harcamaları ile aynı yıllara ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınan toplam vergi gelirleri aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır.

Tablo 7: Vergi Gelirlerinin Vergi Harcamalarına Oranı

Kanun Adı	Gelir Vergisi Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu	KDV Kanunu	ÖTV Kanunu	Diğer Kanunlar	Toplam
2007	53.780	15.718	55.461	39.350	33.285	211.551
	7.107	3.173	401	199	1.070	11.950
	0,13	0,20	0,01	0,01	0,03	0,06
2015	105.395	37.009	153.843	106.646	62.336	465.229
	30.353	12.297	16.864	10.980	2.221	72.717
	0,29	0,33	0,11	0,10	0,04	0,16
2016	123.686	46.898	168.838	121.221	68.964	529.607
	41.588	13.358	24.774	13.346	4.480	97.578
	0,34	0,28	0,15	0,11	0,06	0,18
2017	143.962	57.868	206.678	139.370	78.204	626.082
	49.284	19.567	34.805	17.619	3.305	124.582
	0,34	0,34	0,17	0,13	0,04	0,20
2018	175.413	84.131	250.510	135.128	90.600	735.782
	57.953	23.560	41.909	21.214	3.980	148.618
	0,33	0,28	0,17	0,16	0,04	0,20

-Hazine ve Maliye Bakanlığının 2007, 2016, 2017 ve 2018 Vergi Harcama Raporları

-(gib.gov.tr)

Toplam vergi gelirleri ile aynı dönemlerde yapılan vergi harcamalarının oranlanması sonucunda 2007 yılında toplam vergi gelirlerinin %6'sı kadar olan vergi harcamalarının 2015 yılında toplam vergi gelirlerinin %16'sına kadar yükseldiği görülmektedir. Daha sonra 2016 – 2018 yılları arasında bu oran %20'lere ulaşmıştır. Çalışmamızın konusu kurumlar vergisi açısından ise 2007 yılında toplam kurumlar vergisinin %20'si oranındaki vergi harcamalarının 2015 yılında toplam kurumlar vergisinin %33'üne ulaştığı görülmektedir. Bu oran 2016 ve 2018 yılları arasında %28 ile %33 aralığında değişmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın verilerine göre devletin yaptığı kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin 2018 yılında %20 kadarlık kısmı da tahsil edilmeksizin doğrudan vergi harcamaları yoluyla mükelleflere dağıtılmaktadır. Yani 120 birim vergileme kapasitesi bulunmakta

iken bu kapasitenin 100 birimi vergi olarak toplanabiliyor, kalan 20 birimi vergi harcaması yoluyla mükelleflerden tahsil edilmiyor. Kamu harcamaları yapılırken 5018 sayılı kanuna göre uygulanan hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri maalesef vergi harcamaları yönünden bu kadar sıkı uygulanmamaktadır. Yine kamu harcamaları her kurum açısından yıllık bütçeleme süreci içerisinde meclisin denetiminden geçerken vergi harcamaları bütçe kanununun ekinde toplam tutar olarak yer almaktadır. Ciddi boyutlara ulaşmış olan vergi harcamalarının en kısa zamanda disiplin altına alınması ve sağlıklı analizler ışığında raporlanması gerekmektedir.

Vergi sistemimizde belirlenen amaçları gerçekleştirmek üzere oldukça fazla kullanılan vergi harcamalarının sağlıklı bir şekilde yıllık raporlanmasına 2016 yılından bu yana Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından başlanmıştır. Bu raporlarda planlanan vergi harcamalarına ayrıntılı dökümleriyle ve sağlıklı veriler ışığında yapılan tahminlerle yer verilmektedir. Bu uygulama vergi harcamalarının etkinliği ve verimliliğinin analizi açısından son derece önemlidir. Amaçlanan ekonomik veya sosyal faydaya ulaşmak için vergi harcamaları yoluyla vazgeçilen vergi geliri ile aynı amaca ulaşmak için yapılması gereken kamu harcaması arasındaki tercihin doğru değerlendirilmesi ancak sağlıklı raporlanan veriler ışığında yapılabilir.

Vergi harcamalarının uygun veriler ışığında analizlerinin yapılması çok önemlidir. Doğru veriler ışığında yapılan analizlerle vergi harcamalarının etkinliği ve verimliliği, vergi erozyonu ve adaletsizliğine yol açıp açmadığı gibi çok önemli çalışmalar yapılabilir. Böylece vergi harcamalarının kapsadığı kişi veya konular hakkında veya içeriğinin değiştirilmesine ilişkin değişen koşullara daha kolay uyum sağlayacak düzenlemeler yapılabilir. Bu durum devletin vergi gelirlerinden vazgeçerek katlandığı vergi harcamaları yoluyla en etkin ve verimli sonuca ulaşmasını sağlar.

Vergi harcamaları ekonomik, sosyal vd. alanlarda belirlenmiş makroekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkin politika araçlarından birisidir. Vergi

harcamaları tasarrufları ve yatırım hacmini artırmak, yatırımları belirli alanlara ve bölgelere yöneltmek, büyüme ve ekonomik istikrarı sağlamak ve enflasyonist etkileri gidermek, istihdamı teşvik etmek, ihracatı, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslararası rekabet gücünü artırmak, yeni kurulan sanayileri korumak gibi ekonomik amaçlarla, bölgesel dengesizlikleri gidermek, demografik yapıyı yönlendirmek, sosyal adaletsizlikleri ortadan kaldırmak, gelir ve kaynak dağılımını düzenlemek gibi sosyal amaçlar doğrultusunda uygulamaya konulur. Bu kadar önemli fonksiyonları olan düzenlemelerin doğru veriler ışığında analiz edilmesi, denetiminin yapılması, hesap verilebilirlik ve şeffaflık yönünden uygun yasal altyapısının yapılması gerekir.

Türk vergi mevzuatında yer verilen vergi harcamaları genel olarak çok fazla sayıda ve karışık düzenlemeler içermektedir. Bu çerçevede Kurumlar Vergisi'nde de vergi harcamalarına ilişkin oldukça fazla düzenleme bulunmaktadır. Ayrıca mevzuatımız sürekli değişikliğe uğramakta ve geçici maddelere çok fazla yer verilmektedir. Bu durum mevzuata tabi olan mükellefler ve temsilcileri ile mevzuatı uygulayan kamu görevlileri açısından karmaşık bir yapı içermektedir. Mevzuatımızın en önemli vergi harcaması olan eski adıyla yatırım indirimi yeni adıyla indirimli kurumlar vergisi uygulaması son 20 yılda birçok kez değişikliğe uğramış ve uygulayıcılar açısından ciddi zorluklar yaşanmıştır. Buna benzer birçok uygulamayı özellikle vergi istisnaları ve indirimleri kalemlerinde görmemiz mümkündür. Ayrıntılı ve birçok şartı bir arada içeren düzenlemeler piyasa açısından uyum sorunun oluşmasına, kamu açısından bu ayrıntılı düzenlemeleri takip edecek uzmanlaşmış personel istihdamı ve bilişim altyapısı yönünden yönetim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

Mevzuattaki bu durum zaten denetim mekanizmasının yeterince oluşturulmadığı ülkemizde kayıp ve kaçakların etkin denetimini ayrıca zorlaştırmaktadır. Denetim imkanı azaldıkça vergi kaçırmanın caydırıcılığı azalmakta, bunun sonucunda da piyasada kayıt dışı ekonomiye yönelim doğal olarak artmaktadır.

Kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları uygulamaya konulurken gelir dağılımında adaletin sağlanması ayrıca incelenmelidir. Çünkü bu kanuna tabi şirketlerin sahipleri veya ortakları genellikle toplumda orta veya üst gelir grubundaki insanlardır. Beyana dayanan vergi olan kurumlar vergisi gelirleri toplam vergi gelirlerimiz içerisinde %9 – 10 civarı bir paya sahiptir. Oysaki piyasadaki toplam ekonomik hacim dikkate alındığında bu oranın oldukça düşük olduğu görülmektedir.

Kurumlar vergisindeki vergi yükünü OECD bünyeleriyle bir karşılaştırmaya tutarsak beyana dayanan vergilerdeki durumu daha iyi anlayabiliriz. 2016 yılında OECD ülkeleri içerisinde en az vergi yükü %19,6 ile Meksika’da iken ülkemiz %29.2 ile orta sıralarda yer almakta ve en yüksek vergi yükünü ise %47,6 ile Danimarka taşımaktadır. Bireysel yani ülkemizde beyana dayanan vergi yükü açısından OECD ortalaması %8,7, Slovakya %2,91 ile en düşük, Türkiye %4,06 ve Danimarka %26,1 ile en yüksek orandadır. (Kılıçarslan, Yavan, 2017: 37) OECD ülkeleri arasında toplam vergi yükü açısından orta sıralarda yer alan Türkiye’nin beyana dayanan vergi yükü açısından sonlarda yer alması önemli bir durumu göstermektedir. Ülkemizde beyan üzerinden ödenen bireysel vergi yüküne ilişkin bu eksiklik harcamalar üzerinden alınan vergilerle telafi edilmekte ve sonuç olarak vergi yükü gelirin büyük kısmını tüketen ve tasarruf eğilimi düşük olan dar gelirli kesime yüklemektedir. İşte bu nedenle adaletsiz vergi yükünün olduğu vergisi sistemimizde kurumlar vergisi alanında ayrıca verimsiz ve etkin olmayan vergi harcamalarının bulunmaması gerekmektedir. Uygulamadaki her bir vergi harcamasının fayda maliyet analizlerinin doğru hesaplanması ve vergi yükünde ortaya çıkaracağı adaletsizliğin dikkate alınması gerekmektedir. Vergi harcamalarının denetime açık veriler ve sorgulanabilir yasal altyapıyla uygulanması gerekmektedir.

Bu kapsamda ülkemizde 2016 yılından bu yana vergi harcama raporlarının düzenli olarak yayımlanması geç kalınmış olsa da mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından olumlu bir gelişmedir. Bu raporlardan elde edilen verilerin

analizi ve vergi harcamalarının etkin ve verimli alanlara yönlendirilmesi ve vergi yükünün gelir grupları arasında yeniden dağılımı açısından çok önemlidir. Dolayısıyla vergi harcamalarında yaşanacak etkin olmayan verimsiz uygulamalar, vergi harcamalarının piyasada vergiden kolaylıkla kaçınma yollarına dönüşmesine ve bir sonraki safhada vergiye karşı dirence yol açacaktır.

Sonuç olarak tüm vergi mevzuatımızla beraber kurumlar vergisi mevzuatımızda da vergi harcamalarının dağınıklıktan uzak anlaşılabilir düzenlemelere dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu düzenlemelere ilişkin istikrarlı bir yapının oluşturulması, istatistiki verilerin ve raporlamaların çeşitlendirilerek analiz açısından kolaylık sağlanması önemlidir. Vergi denetiminin etkinliği artırılarak kayıtdışı ekonominin önlenmesi, kamu finansman kaynağı olan vergilerin israfının azaltılması gerekmektedir. Bu uygulama vergi harcamalarını vergi kaçırmak amacıyla kullanmak isteyenlerin de önüne geçecektir.

KAYNAKÇA

Ahmed, Q. M. (2001). A Test of Relative Efficacy of Tax Expenditures and Direct Expenditures: A Neo-Classical Approach, *Journal of Development Economics*, Vol. 65, 477-489

Akdoğan, A. (2009). Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

Akgün, Y.(Nisan 2018). *ABD 2017 Vergi Reformu'nun Makroekonomik Analizi*, Vergi Dünyası

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Aktan, C.Can, (2002). Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması Ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli?, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, *Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını*, <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/optimal-vergi.pdf>, Erişim: 23.04.2019

Alvarez, D., L.Bernardi, A.Barreix, A. Marenzi, Ve P. Profeta (Ed.), *Tax System and Tax Reform in Latin America: Country Studies*, MPRA (Munich Personal RePec Archive) Paper, No. 5223, University Library of Munich, Germany

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

Batirel, Ö. F., Vergi Harcamaları, Mali Saydamlık İlkesi Ve Anayasaya Uygunluk, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:12, Sayı: 24, Güz 2013/2, s. 13-20

Benker, K.M. (1986). Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole In State Budget Oversight, *National Tax Journal*, Vol: 39, Issue:4, 403-417

Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku*, (23. bs.). Ankara: Seçkin Yayınevi.

Bird, R. M., Oldman, O. (1990). Taxation in Developing Countries. Fourt Edition, *The Johns Hopkins Universty Press*, 196-211

Bittker, B. (1969). Accounting For Federal Tax Subsidies In The National Budget, *National Tax Journal*, Vol: 22, Issue: 2, 244-261

Buyrukoğlu, S., BUZKIRAN D.(2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi, *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 7

Cavalcanti, C., Li, Z. (2002). Reforming Tax Expenditures Programs in Poland, *Public Sector Management Decentralization Participatory Plannig*, World Bank, 1-28

Curaj, A. (2006) Report on National Research System in Romania, *Published by UNESCO*, Bucharest, Romania

Demirli, Y.(2009); *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları Ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD.

Devrim, F. (2002). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: İlkem Basımevi.

Duran, M. (2003). Teşvik Politikalar ve Doğrudan Sermaye Yatırımları, *T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma-İnceleme Dizisi*, 33: 8-101.

Durmuş, M. (2008). *Kamu Ekonomisi*, Gazi Kitabevi

Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin Kitabevi.

Ferhatoğlu, E. (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2.

Gelirler Genel Müdürlüğü (2001). *Vergi harcamaları Raporu*, Ankara

Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2007). *Vergi Harcamaları Raporu*, Ankara, GİB

Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, Sayı 1.

Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, *Yönetim ve Ekonomi*, Sayı: 4, 177-202

Harris, J. E., Hicks, S. A. (1992). Tax Expenditure Reporting: The Utilization of an Innovation, *Public Budgeting and Finance*, Volume 12, Issue 3

Hazine ve Maliye Bakanlığı. *Vergi Harcamaları Raporu*, Ankara, 2016

Hazine ve Maliye Bakanlığı. *Vergi Harcamaları Raporu*, Ankara, 2018

IMF (2001). *Manual on Fiscal Transparency*, Washington.

Kılıçarslan, H, YAVAN, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleriyle Karşılaştırma, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*: Cilt 13, Sayı 2, 33-51

Krueger, A. (March 20, 2002). Growth and Reform in Russia, *Conference on Post-Communist Economic Growth*, Moscow

Listokin, Y. (1996). A Note On Tax Expenditures and Business Cycle Fluctuations, *National Association Proceedings*, Issue:11, 98-125.

Mcdonald, H.(2010); *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, İzmir.

Moore, D.(July 2005). Slovakia's 2004 Tax and Welfare Reforms, *IMF Working Paper*, WP/05/133,

OECD, (2004). Best Practice Guidelines- Off Budget and Tax Expenditures,[http://www.oilis.oecd.org/oilis/2004doc.nsf/LinkTo/NT000041AA/\\$FILE/JT00164](http://www.oilis.oecd.org/oilis/2004doc.nsf/LinkTo/NT000041AA/$FILE/JT00164) Erişim: 26.03.2019

Öz, N. S.(Mart 2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, *Ankara Maliye ve Hukuk Yayınları*

Özkara, M. (2004). Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi. *Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları*, Eskisehir.

Pedük, T. (2005), *Dünya' da ve Türkiye'de Vergi Harcamaları*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi S.B.E. Edirne.

Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*, Trabzon, Celepler Matbaacılık.

Sağbaşı, İ. (2008). *Vergi Teorisi*, Ankara, Ece Matbaası.

Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri, *Maliye Dergisi*, Sayı (159), 78-98

Saxton, J. (2000), Tax Expenditures: A Review and Analysis, *Joint Economic Committee*, Washington, 1-11.

Schick, A. (1986). Controlling Nonconventional Expenditure: Tax Expenditures and Loans, *Public Budgeting & Finance*, Vol:6, Issue:1, 3-19

Surrey, S.S. (1976). Tax Expenditures, *Challenge*, Vol:18, Issue:6, 53-54.

Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16: 302-303

Thuronyi, V. (1988). Tax Expenditures: A Reassessment, *Duke Law Journal*, December, 1155-1206

Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitabevi.

Türk, İ. (2008), *Kamu Maliyesi*, (7. bs.); Ankara, Turhan Kitabevi.

Türkay, İ. (2018), Vergi Harcamaları ve 2016 Yılı Vergi Harcamaları Raporu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 2017

Uluatam, Ö. (2005). *Kamu Maliyesi*, (9. Baskı), Ankara, İmaj Yayınları

World Bank, (2003a). Why Worry About Tax Expenditures, http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2003/09/24/000_90341_20030924150826/Rendered/PDF/267510premnote77.pdf, Erişim: 22.03.2019

World Bank. (2003b). Why worry about tax expenditures, *Premnotes Economic Policy*, January 2003 Number:77, 1-4. Erişim: 04.03.2019, www.worldbank.org

Erişim: 10.09.2019, www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-tax-expenditure-budget

Erişim: 10.09.2019,
https://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_58.xls.htm



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 23/09/2019

Tez Başlığı : Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 101 sayfalık kısmına ilişkin, 23/09/2019 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 23 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- Kaynakça hariç
- Alıntılar hariç
- Alıntılar dâhil
- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.


23.09.2019

Adı Soyadı: Ramazan YILDIZ

Öğrenci No: 44164567344

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Maliye – Tezli Yüksek Lisans

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.



Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 24/09/2019

Tez Başlığı: Kurumlar Vergisine İlişkin Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.


Tarih ve İmza
24.09.2019

Adı Soyadı: Ramazan Yıldız

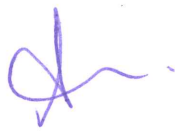
Öğrenci No: 44164567344

Anabilim Dalı: MALİYE

Programı: TEZLİ YÜKSEK LİSANS

Statüsü: Yüksek Lisans Doktora Bütünleşik Doktora

DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI


Doç. Dr. Ayşe Nil Tosun
(Unvan, Ad Soyad, İmza)

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr