

2018 YILI VERGİ HARCAMALARI RAPORU IŞIĞINDA VERGİ HARCAMALARININ ANALİZİ

ANALYSIS OF TAX SPENDINGS IN THE LIGHT OF 2018 TAX SPENDINGS REPORT



Sabri OZAN*



Emrah TUNCER**

ÖZ

Vergi harcaması kavramı dar anlamda, devletin tahsilinden vazgeçtiği vergi geliri olarak ifade edilebilirken; geniş anlamda, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşabilmesi için çeşitli araçları kullanarak vergi gelirlerinden kısmen veya tamamen vazgeçmesi olarak tanımlanabilir. Vergi harcaması kavramı içerisinde muafiyet, istisna, indirim, indirimli oran ve vergi erteleme gibi mekanizmaları barındırmaktadır. Çalışmamızda vergi harcaması ve vergi harcama raporu kavramları ele alınacak olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2018 yılı Vergi Harcamaları Raporu çerçevesinde oluşan vergi harcaması tutarlarının önceki yıllarla karşılaştırılması hakkında değerlendirmede bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, Vergi Harcaması Raporu, İstisna, Muafiyet, İndirim.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, H50

ABSTRACT

While on one hand, tax expenditure in its narrow meaning is defined as the tax revenue that is foregone by a state, on the other hand, in its broader meaning it is defined as a state foregoing its revenues partially or wholly, in order to achieve its economic and social aims. Tax expenditure involves exemptions, allowances, deductions, reduced rates and tax holidays. In our study, first we will deal with the concepts of tax expenditure and tax spending report, then we will analyse the 2018 budgeting year's figures by comparing them with the previous year's.

Keywords: Tax spending, tax spending report, exemption, deduction

JEL Classification Codes: K34, H50

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sabri.ozan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-2915-1799

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, emrah.tuncer@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9575-722X

Ozan, S., Tuncer, E. (Mart 2019). 2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu Işığında Vergi Harcamalarının Analizi , *Vergi Raporu*, 234, (76-92).

GİRİŞ

Devletlerin kamusal hizmetleri gerçekleştirmesinde en önemli finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Vergi, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları temin etmek amacıyla egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız, cebri ve nihai olarak gerçek ve tüzel kişilerden mali güçleri oranında aldığı parasal değerdir. Vergi gelirleri, kamu harcamalarını finanse etmenin yanında bir maliye politikası aracı olarak ekonomiye müdahale etme amacıyla da kullanılabilir. Devletler özellikle ekonomik ve sosyal nedenlerle harcama yapmak yerine tahsil edeceği vergilerin bir bölümünden vazgeçerek de ekonomik hayata yön vermektedir. Böylece doğrudan harcama yapmak yerine vergi sistemindeki araçlar kullanılarak belirli ekonomik ve sosyal amaçlar daha etkin ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilir.

Vergi harcaması kavramı genel olarak devletin elde edeceği vergiden ekonomik ve sosyal amaçlarla kısmen veya tamamen vazgeçmesi şeklinde ifade edilip içerisinde muafiyet, istisna, indirim, indirimli oran ve vergi ertelemesi gibi kavramları barındırmaktadır.

Birçok gelişmiş ülke, vergi harcamaları hakkında bilgi sağlayan **vergi harcama raporlarını** kamu finansmanını güçlendirme ve mali saydamlığı sağlama amaçlarıyla uygulamaktadır. Böylece ülkeler söz konusu bilgileri kullanarak her bir vergi harcamasının maliyetini ve ekonomik etkilerini analiz etme imkânına kavuşmuşlardır.

1- VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

1.1- Tanımı ve Tarihçesi

Vergi harcaması kavramı ilk anda, gelir ida-

resinin vergi toplama çalışmaları sırasında yaptığı harcamaları veya mükelleflerin vergileri için yaptıkları harcamaları çağrıştırabilir. Ancak vergi harcaması kavramı, vergilerin tahsiline yönelik yapılan giderleri değil vazgeçilen vergi gelirlerini ifade etmektedir.¹

Vergi harcamaları kavramı ilk olarak ABD Hazine Bakanı Stanley Surrey tarafından 1967 yılında Kongre’de yaptığı bir konuşma sırasında kullanılmıştır. Konuşmada çeşitli istisna, muafiyet, matrah ve vergiden indirim aracılığı ile vergi sisteminin piyasa ekonomisini kamu harcamalarına benzer şekilde etkilediği, bu durumun, vergileme alanında tanımlanmamış bir harcama türü yarattığı, harcamaların kontrol edilmesi için yapılan görüşmelerde ve kamuoyunda bu yeni harcama türünden bahsedilmediği, eğer bu harcama kalemi bütçenin gider kalemleri arasında gösterilebilirse denetim altına alınabileceği belirtilmiştir.² Kavramın yer aldığı ilk resmî belge ise 1974 yılı ABD Bütçe Kanunu olarak kabul edilmektedir. Söz konusu Kanun vergi harcamasını, vergi kanunlarında yer alan özel nitelikteki muafiyet, istisna, brüt gelirden indirim veya özel kredi, ayrıcalıklı vergi oranı, vergi ertelemesi sağlayan düzenlemelerden kaynaklanan gelir kayıpları olarak tanımlamaktadır.³

Dünyanın önde gelen kuruluşları tarafından yapılan vergi harcaması tanımları ise aşağıdaki şekildedir:⁴

- OECD’ye göre standart vergi yapısından ayrılan hususların neden olduğu kamusal gelir kayıpları,
- IMF’ye göre hükümetlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi yapısından ayrılan istisna ve muafiyetler,

¹ Türkben Pedük, Vergi Harcamaları, 1. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.17

² F. Nilgün Balkaya Akça, “Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, 2000, s.3-4.

³ Can Galip Sabuncu, “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi”, (Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi SBE, 2011, s.19

⁴ Pedük, a.g.e, s.24-25

- Dünya Bankası uzmanlarına göre ise; standart vergi yapısından ayrılan vergi ayrıcalıkları olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde ise vergi harcamaları; ekonomik, sosyal ve çevresel amaçları gerçekleştirmek üzere vergi alınmaması yoluyla devlet için gelir kaybına sebep olan, bazı mükellefler veya mükellef olması gerekenler için tanınan ayrıcalıklı uygulamalar nedeniyle vergisel yükümlülük ve sorumlulukları azaltan veya ortadan kaldıran, kanunlar, düzenlemeler ve uygulamalar olarak tanımlanmaktadır.⁵

Vergi harcaması (terim olarak yer almamakla birlikte) ilk kez 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu⁶ ile mevzuatımızda yerini almıştır. Buna göre; vergi istisna, muafiyet ve indirimleri nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin tahmin edilerek Bütçe Kanunu'na eklenmesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kanunun “Merkezî Yönetim Bütçe Kanununun Kapsamı ve Düzeni” başlıklı 15’inci maddesinde; “...*Merkezî yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, malî yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak ve kısmen veya tamamen uygulanmayacak hükümler yer alır...*” hükmü yer almaktadır.

Mezkûr Kanun’un “Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin Sunulması” başlıklı 18’inci maddesinde ise; merkezi yönetim bütçe kanun teklifi-ne, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde görüşülmesi

sırasında dikkate alınmak üzere Cumhurbaşkanlığı tarafından eklenecek belgelerin sayıldığı 2’nci fıkrasında; “...c) *Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli...*” hükmü yer almaktadır. İlgili madde gerekçesinde vergi harcamaları listesinin merkezi yönetim bütçe kanun teklifine eklenmesinin mali saydamlığın sağlanmasına önemli bir katkı getireceği ifade edilmiştir.

Yine Kanun’un “Mali Saydamlık” başlıklı 7’nci maddesinde; genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanmasının zorunlu olduğu hususu vurgulanarak vergi harcamaları cetvelinin merkezi yönetim bütçe kanun tasarı-sına eklenme gerekçesinin mali saydamlık ilkesi ile bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır.

1.2- Unsurları ve Kapsamı

Bir düzenlemenin vergi harcaması olup olmadığını belirlemek için genel olarak aşağıda başlıklar halinde verilen ölçütlerin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirmesi yapılmalıdır: Söz konusu ölçütler vergi harcamasının unsurları olarak gösterilebilir.⁷

- Ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlı vergi düzenlemeleri olması,
- Her mükellefe uygulanmayan, sadece bazı özel şartlara haiz mükellef ve faaliyetlere uygulanan vergi desteği olması,
- Standart vergi yapısından sapma gösteren ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri olması,
- Kamu harcaması olması.

“Vergi harcaması” adından da anlaşılacağı gibi bir harcama türüdür. Vergi harcamaları, vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir ola-

⁵ Vergi Harcama Raporu 2018, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Ankara, Aralık 2018, s.7

⁶ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷ Pedük, a.g.e, s.30

rak tanımlanabilmektedir. Bu harcamalar vergi sisteminde istisna, muafiyet, vergi erteleme, düşük vergi oranı şekillerinde ortaya çıkıp vergi kaybına yol açan uygulamalardır. Bir harcama doğrudan bütçeden yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer almakta ve istatistiklerde harcamayı artıran bir kalem olarak görülmektedir. Harcamanın doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde ise harcama bütçede görülmemektedir. Dolayısıyla harcamaların sadece devletin doğrudan yaptığı harcamalar şeklinde alınıp analiz edilmesi gerçeği gösterme açısından doğru bir yöntem değildir. Devletin bütçe sistemi içerisinde yaptığı harcamalara vergi harcamaları da eklendiğinde, gerçek harcamaların çok daha yüksek olduğu görülecektir.⁸ Vergi harcamaları aslında kamu giderlerinin bir türü olmasına rağmen maliyet ve etkilerinin ölçülmesi ile kimlerinin ne kadar yararlandığının tespiti daha zordur.

Ülkelerin vergi harcamasını değişik şekillerde tanımlamaları ve vergi sisteminden sapma olarak nitelendirilen araçlar üzerinde bir uzlaşma bulunmaması sebebiyle standart bir vergi harcaması listesi bulunmamaktadır. Ülkemizde Bütçe Kanunları'na ekli cetvellerde ve Vergi Harcama Raporları'nda yer alan başlıklar incelendiğinde genel olarak aşağıda tanımlanan araçların vergi harcaması olarak kabul edildiği görülmektedir.

İstisna: Normal şartlarda vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi veya hizmet ifasının, kıymetin, evrakin veya işlemin vergi dışında tutulmasıdır.

Muafiyet: Normal şartlarda kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, kanunen veya kanunun verdiği yetki kapsamında belirli gerçek veya tüzel kişilerin, mükellef veya

meslek gruplarının vergisel sorumluluk dışında tutulmasıdır.

İndirim: Belirli şartları sağlayan mükelleflerin vergi matrahlarına ulaşırken, vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belli tutarlarda eksiltmeler yapılması veya hesaplanan vergi üzerinden belirli oranda indirim yapılmasıdır.

İndirimli Vergi Oranı: Belirli kişi, mükellef veya faaliyet grubu yararına, vergi tarifesinde yer alan standart vergi oranının düşürülmesidir.

Mahsup ve İade: Daha önce ödemesi yapılmış bir tutarın, hesaplanan vergi tutarından indirilmesi ve mahsup edilemeyen tutarın iade edilmesidir.

Vergi Ertelemesi: Hesaplanan ve ödenecek aşamaya gelmiş olan bir verginin belirli bir zaman dönemi için ödenmemesi şeklinde ortaya çıkan uygulamadır.

Vergi sistemi içerisindeki tüm imtiyaz unsurları vergi harcaması olarak sınıflandırılmamaktadır. Zira bunların bazıları birçok ülkede genel kabul gördüğü üzere vergi sisteminin yapısal unsurları olarak düşünülmektedir. Örneğin, gelir vergisi sistemi artan oranlı vergi tarifesine sahiptir. Bu nedenle düşük gelirli bireyler yüksek gelirli bireylere göre daha düşük bir orandan vergilendirilirler. Bu durum vergi sisteminin yapısından kaynaklanan bir uygulama olup, düşük gelirlilerden daha az vergi tahsil edilmiş olması vergi harcaması olarak değerlendirilmez.⁹

2- VERGİ HARCAMASI RAPORU KAVRAMI

Vergi harcamaları, vergi sistemi aracılığı ile yapılan bir tür kamu harcaması olarak tanımlandığında, vergi harcamalarının raporlanması ve bütçe sürecine dahil edilmesi gerekmektedir. Böylece hem kamu harcamalarında şeffaflık sağlanacak hem de söz konusu harcamalar üzerindeki denetim artırılacaktır.¹⁰

⁸ "Vergi Harcama Raporu 2001", www.gib.gov.tr/fileadmin/kitaplar/vergi_harcamaları/onsoz.doc. Erişim Tarihi: 08 Ocak 2019

⁹ Vergi Harcama Raporu 2007, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Ankara, Ekim 2007, s.6

¹⁰ Emrah Ferhatoglu, "Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması", (Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi SBE, 2001, s.31

Vergi harcaması kavramı ilk kez 1967 yılında ABD’de kullanılmasına rağmen vergi harcaması raporlarının ilk uygulama örneğinin (vergi harcaması ve vergi harcaması raporu terimleri kullanılsa da) 1959 yılında Almanya’da yayınlanan devlet sübvansiyonları listesi olduğu kabul edilmektedir. 1969 yılında ise ABD’de ilk vergi harcaması raporunun yayınlandığı bilinmektedir.¹¹ Bunları; İspanya (1978) İngiltere (1979), Kanada (1979), Fransa (1980) ve Hollanda (1997) gibi OECD ülkeleri takip etmiştir. Günümüzde OECD ülkelerinin tamamına yakınında vergi harcamaları raporu yayınlanmaktadır.¹²

Türkiye’de vergi harcamalarının raporlanmasına ilişkin ilk çalışmanın VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında (2001-2005) yer aldığı söylenebilir. Söz konusu Planın “Makroekonomik Politikalar” başlığı altında “...İstisna, muafiyet ve vergi indrimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır...” hükmü yer almaktadır.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda¹³ vergi harcamaları ile ilgili olarak; “Vergi harcamalarında selektif bir sınırlandırmaya gidilmelidir. Vergi harcamaları nedeniyle geçmiş yıllarda vazgeçilen ve cari bütçe yılında vazgeçilmesi öngörülen vergiler bütçe kanunu ekindeki B Cetvelinde ayrıntılı olarak gösterilmelidir...” tavsiyesi yer almıştır. Tavsiye açıklamasında “Vergi harcamalarında (vergi teşvik tedbirleri ile istisna ve muafiyetlerde), fayda-maliyet esasları ile ülkenin makro he-

defleri, ekonomik ve bölgesel kalkınma ihtiyaçları ve bu ihtiyaçların doyum noktaları doğrultusunda, Avrupa Birliği teşvik mevzuatı da göz önünde bulundurularak selektif bir sınırlamaya gidilmesinde yarar görülmektedir. Ayrıca, şeffaflığın bir gereği olarak, uygulanan veya uygulanacak vergi harcamaları dolayısıyla vazgeçilen ya da vazgeçilecek vergi tutarlarının kamuoyu tarafından bilinmesini sağlamak amacıyla, vazgeçilen veya vazgeçilecek vergi tutarlarının ilgili kurum bütçelerinde ayrıntılı olarak gösterilmesinde fayda görülmektedir.” ifadeleri yer almaktadır.

2001 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan Vergi Harcamaları adlı çalışmada vergi harcaması kabul edilebilecek hükümler vergi türleri itibarıyla listelenmiştir. Söz konusu çalışmada detaylı bilgilere yer verilmediği gibi değerlendirme yapılmasına imkân verecek tahmini tutarlar da yer almamıştır.¹⁴

5018 sayılı Kanun gereğince 2006 yılından itibaren Vergi Kanunları’nda yer alan istisna, indirim ve muafiyetlerden vergi harcaması niteliğindeki olanlara ilişkin hesaplanan toplam vazgeçilen vergi tutarı her yıl düzenli olarak Bütçe Kanunu ekinde kamuoyuna duyurulmaya başlanmıştır. Ayrıca vergi harcaması olarak nitelendirilen ve merkezi yönetim bütçe gelirlerine etkisi olan tüm düzenlemeler de Bütçe Kanunu’nun B Cetvelinde yer almaktadır.¹⁵

2007 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından ilk kapsamlı vergi harcaması raporu yayınlanmıştır. 2008-2015 yılları arasında ise vergi harcamaları tutarlarına sadece Bütçe Kanunları ekinde yer verilmiştir. 2016 yılından itibaren ya-

¹¹ Burak Tepe, “Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2015, s.53

¹² Vergi Harcaması Raporu, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Ekim 2007, s.7.

¹³ http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_Vergi.pdf. Erişim Tarihi: 08 Ocak 2019

¹⁴ Ahmet Küçük, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, 2013, s.77

¹⁵ Vergi Harcaması Raporu 2018, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Ankara, Aralık 2018.

yınlanmaya başlanan vergi harcama raporlarında ise vergi harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmalarına ve vergi türleri itibarıyla en yüksek vergi harcaması kalemlerinin listesine yer verilmiştir.

2018 yılında yayınlanan vergi harcama raporunda (Rapor) ise yukarıdaki gelişmelere ilave-ten bir önceki yıl gerçekleşen vergi harcamalarının sektörlere göre dağılımına yer verilerek çalışma daha kapsamlı bir hale getirilmiştir.

2019 yılı Bütçe Gerekçesinde ise vergisel teşviklerin gözden geçirilerek vergi harcamaları ve bunların mali etkileri hakkında kamuoyunun düzenli olarak bilgilendirilmeye devam edileceği hususu vurgulanmıştır.¹⁶

3- TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARINA İLİŞKİN HÜKÜMLER

Ülkemizde her yıl vergi kanunları ve diğer kanunlarda yer alan istisna, indirim ve muafiyetler esas alınarak oluşturulan Vergi Harcamaları Cetveli Bütçe Kanun Tasarısı'na eklenmekte ve ayrıca Vergi Harcamaları Raporu adı altında Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü tarafından kamuoyuna duyurulmaktadır.

2018 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları Raporuna göre Türkiye'de yer alan güncel vergi harcama uygulamaları vergi türleri itibarıyla şu şekilde sıralanabilir.¹⁷

3.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Harcamaları

- Vergiden Muaf Esnaf (Madde 9)
- Diplomat Muafılığı ve Ücret İstisnası (Madde 15, 16)
- Serbest Meslek Kazançlarında İstisna (Madde 18)
- PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası (Mükerrer Madde 18)

- Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (Madde 20)
- Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası (Mükerrer Madde 20)
- Gayrimenkul ve Haklarda İstisna (Madde 21)
- Menkul Sermaye İratlarında İstisna (Madde 22)
- Ücretlerde İstisnalar (Madde 23)
- Gider Karşılıklarında İstisnalar (Madde 24)
- Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar (Madde 25)
- Vatan Hizmetleri Yardımlarında, Teçhizat ve Tayin Bedellerinde ve Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar (Madde 26, 27, 28)
- Teşvik İkramiye ve Mükâfatları (Madde 29)
- Sergi ve Panayır İstisnası (Madde 30)
- Engellilik İndirimi (Madde 31)
- Asgari Geçim İndirimi (Madde 32)
- Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim (Madde 33)
- Gerçek Ücretler (Madde 63)
- Diğer Ücretler (Madde 64)
- Serbest Meslek Kazançları (Madde 66/5)
- Değer Artışı Kazançları (Mükerrer Madde 80)
- Toplama Yapılmayan Haller (Madde 86)
- Diğer İndirimler (Madde 89)
- Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi (Mükerrer Madde 121)
- Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları (Geçici Madde 67)
- Jokey, Jokey Yamakları ve Bunların Antrenörlerine Ödenen Ücretler (Geçici Madde 68)
- Yatırım İndirimi (Geçici Madde 69)
- Sporculara Yapılan Ücret Ödemeleri (Geçici Madde 72)
- Hizmet Erbabına Ar-Ge Desteği (Geçici Madde 75)

¹⁶ 2019 Yılı Bütçe Gerekçesi, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11294,butce-gerekcesi-2019pdf.pdf?0>. Erişim Tarihi: 08 Ocak 2019

¹⁷ Vergi Harcama Raporu 2018, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, Ankara, Aralık 2018.

- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Faaliyetleri (Geçici Madde 76)
- Yatırım Teşvik Belgeli Gelir Vergisi Stopajı Desteği (Geçici Madde 80)
- Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (Geçici Madde 82)

3.2- Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler

- Muafiyetler (Madde 4)
- İstisnalar (Madde 5)
- Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi (Madde 5/A)
- Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (Madde 5/B)
- Diğer İndirimler (Madde 10)
- Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı (Madde 32)
- İndirimli Kurumlar Vergisi (Madde 32/A)
- Diğer Bazı Muafiyetler (Geçici Madde 2)
- İmalat Sanayiinde Yapılan Yatırımlara Kurumlar Vergisi Desteği (Geçici Madde 9)

3.3- Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler¹⁸

- Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (Madde 13)
- İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimi (Madde 14)
- İthalat İstisnası (Madde 16)
- Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar (Madde 17)
- Vergi İndirimi (Madde 28, 29)
- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler (Geçici Madde 20)
- Milli Eğitim Bakanlığı'na Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara

İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri (Geçici Madde 23)

- Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi (Geçici Madde 28)
- 3996 sayılı Kanuna Göre Yap-İşlet-Devret Modeliyle veya 3359 sayılı Kanun ile 652 sayılı Kararnameye Göre Kiralama Karşılığı Yaptırılan Projelerde KDV İstisnası (Geçici Madde 29)
- Büyük Yatırımlara İlişkin İade (Geçici Madde 30)
- Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimi ile Bu Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Devir ve Teslimleri (Geçici Madde 33)
- Transit Petrol Boru Hattı Projelerinin İnşaa Ve Modernizasyonu (Geçici Madde 34)
- İmalat Sanayine Yönelik KDV İadesi (Geçici Madde 37)
- FATİH Projesi Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler (Geçici Madde 38)
- Makine ve Teçhizat Teslimleri İstisnası (Geçici Madde 39)

3.4- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler

- Diğer İstisnalar (Madde 7)
- İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimi (Madde 7/A)
- (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması (Madde 8, BKK 2012/3792)
- (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Malların Aynı Cetvelde Yer Alan Malların ve Baz Yağların İhracata Konu Edilecek Madeni Yağ veya Yağlama Müstahzarı İmalinde Kullanılması (BKK 2012/3792)

¹⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında belirtilen vergi harcama kalemleri içerisinde KDVK'nun 11'inci maddesinde yer alan ihracat istisnası sayılmamıştır. Vergi Harcamaları Raporunda yapılan açıklamaya göre ihracat istisnası, uluslararası vergi uygulamaları açısından zorunluluk teşkil ettiğinden vergi harcaması olarak değerlendirilmemektedir.

- Kabotaj Hattında Yakıt İstisnası (BKK 2003/5868)
- Hava Yakıtlarına İlişkin Uygulama (BKK 2011/1435)
- Aerosol Üretiminde Kullanılan Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Teslimleri (BKK 2014/6881)
- Elektrik Üreticilerine Fuel Oil ve Motorin Teslimi (Geçici Madde 5)
- Ticari Amaçlı Yolcu ve Yük Taşımacılığında Kullanılan Taşıtların İktisabı (Geçici Madde 7)
- Biyoetanol ile Harmanlanmış Benzin Teslimleri (BKK 2005/8704)
- İhraç Edilecek Elektrik Üretiminde Kullanılacak Fuel-Oil Teslimi (BKK 2006/10798)
- Etilen Üretimi için L.P.G. Teslimleri (BKK 2008/14061)
- Oto Biodizel ile Harmanlanmış Motorin Teslimleri (BKK 2013/5595)
- (A) Cetvelindeki Diğer Mallara İlişkin Sıfır ÖTV Tutarlı Teslimler (BKK'lar)

3.5- Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümler

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (Geçici Madde 3)
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna (4490 sayılı Kanun Madde 12)
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamın-

da Yapılacak Teslim ve Hizmetler (6111 sayılı Kanun Geçici Madde 16)

- Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun (6550 sayılı Kanun Geçici Madde 1)
- 6745 Sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

4- VERGİ HARCAMA RAPORUNDA YER ALAN GÖSTERGELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1- Temel Göstergeler

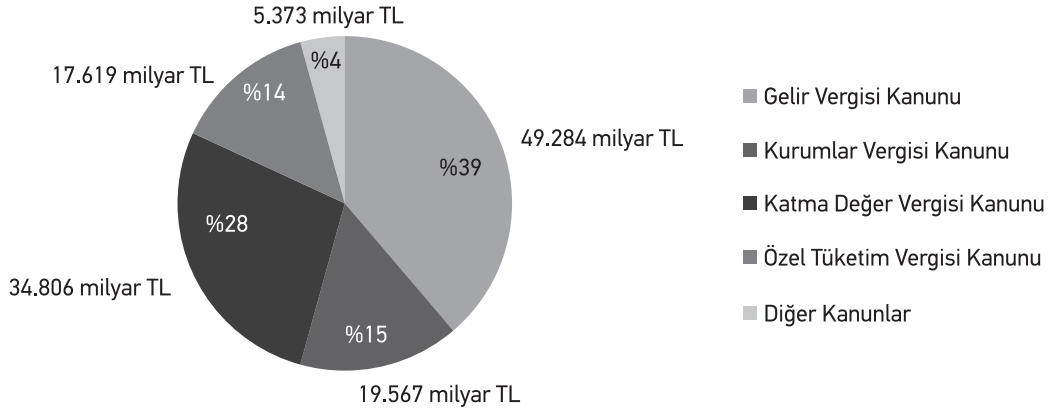
2018 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları Raporu ile uygulanmakta olan vergi istisna, muafiyet ve indirimleri nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri detaylı bir şekilde ortaya koyulmuştur.¹⁹ Ayrıca bu Raporda önceki raporlardan farklı olarak sektör sınıflandırmasına göre ayrıştırılan en büyük vergi harcama tutarlarına da yer verilmiştir.

Vergi harcaması listesinde 2017 yılı gerçekleşme rakamları ve 2017 yılı gerçekleşme rakamları dikkate alınarak, makro büyüklüklere göre hesaplanan 2018-2021 vergi harcaması tahmin tutarları ayrıca yer almaktadır. Vergi kayıpları 2017 yılı verilerine göre hesaplanmış, 2018-2021 yıllarına ilişkin tutarlar ise Yeni Ekonomi Programı'nda duyurulan makroekonomik hedeflere göre belirlenmiştir.

Rapora göre **2017** yılında gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, banka ve sigorta muamele, motorlu taşıtlar ve özel iletişim vergilerinde toplam **126,6 milyar TL** tutarında vergi harcaması yapılmıştır. Yapılan vergi harcamasının vergi türleri itibarıyla dağılımı aşağıdaki gibidir:

¹⁹ Bölümde yer alan grafikler ve tablolar Vergi Harcamaları Raporu'nun eklerinde yer alan verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 1: 2017 Yılı Vergi Harcaması Gerçekleşmeleri

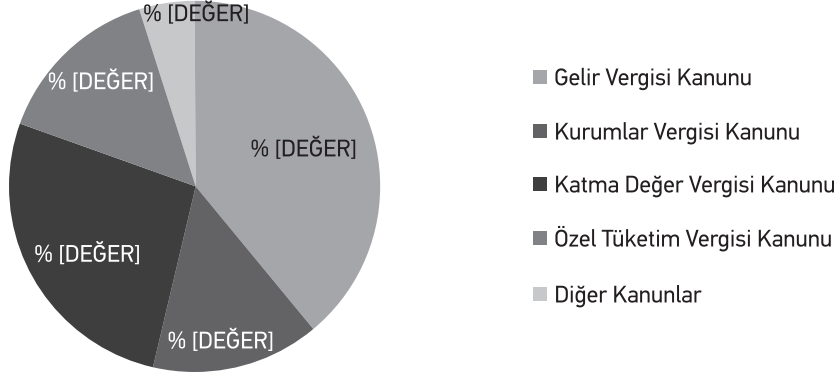


2017 yılında vazgeçilen vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'ya oranı yüzde 4,1 olarak hesaplanmıştır. Bu noktada en büyük paylar % 1,6 oranı ile gelir vergisinde ve % 1,1 oranı ile katma değer vergisinde gerçekleşmiştir. Söz konusu

oranın vergi türleri itibarıyla dağılımı Grafik 2'de gösterildiği şekildedir.

Ayrıca vergi harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'ya oranı 2015 yılında Amerika Birleşik Devlet'inde %7,5, Almanya'da %0,72, Birleşik Krallık'ta %6,2 oranında gerçekleşmiştir.²⁰

Grafik 2: 2017 Yılı Vergi Harcaması Gerçekleşmelerinin GSYH'ya Oranı

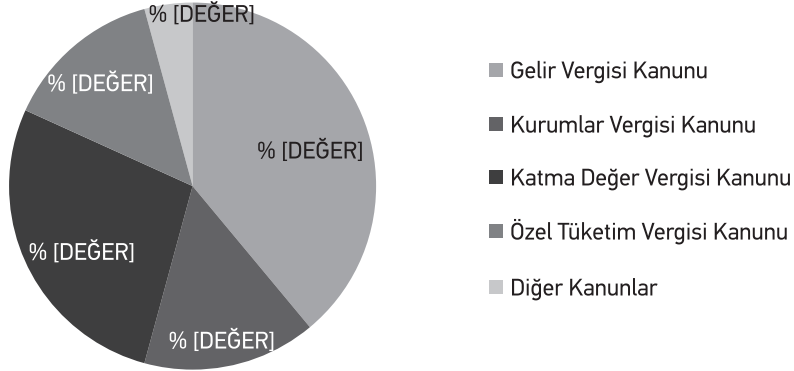


2017 yılında vazgeçilen vergi gelirlerinin genel bütçe vergi gelirlerine oranı ise yüzde 23,6 olmuştur. Bu noktada en büyük paylar % 9,2 ile gelir vergisi ve % 6,5 oranı ile katma değer ver-

gisinden meydana gelmiştir. Söz konusu oranın vergi türleri itibarıyla dağılımı Grafik 3'te gösterildiği şekildedir.

²⁰ Mehmet Akif Güven, Türkiye Ve Bazı Oecd Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015), s.90, <http://denetimakademisi.com/wp-content/uploads>, Erişim Tarihi: 08 Ocak 2019

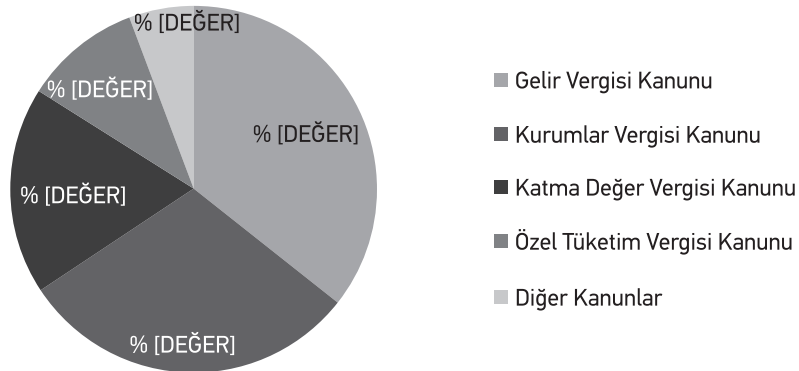
Grafik 3: Vergi Harcaması Gerçekleşmelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirlerine Oranı



2017 yılında vazgeçilen vergi gelirlerinin aynı vergi türü itibarıyla tahsil edilen vergi içindeki payına bakıldığında ise en büyük kayıp sırasıyla gelir ve kurumlar vergisindedir. Gelir vergisinde vergi tahsilat tutarı 112.401 milyar TL iken vergi harcaması tutarı 49.284 milyar TL'dir. Kurum-

lar vergisinde vergi tahsilat tutarı 52.906 milyar TL ilen vergi harcaması tutarı 19.567 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Grafik 4'te 2017 yılında gerçekleştirilen vergi harcamalarının aynı vergi türünden vergi tahsilat tutarlarına oranlanması sonucu elde edilen veriler gösterilmektedir.

Grafik 4: 2017 Yılı Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilat Tutarlarına Oranı

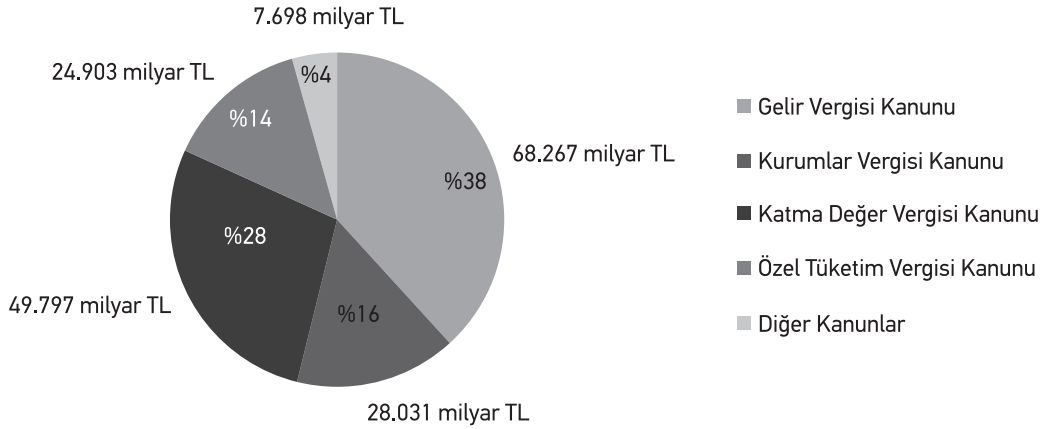


Raporda mevcut vergi sisteminde vergi harcaması olarak tanımlanan uygulamalara göre **2018** yılında toplam **151.108 milyar TL** tutarında **2019** yılında toplam **178,7 milyar TL** tuta-

rında verginin alınmamış olacağı öngörülmüştür.

2019 yılı için öngörülen vergi harcamasının vergi türleri itibarıyla oransal dağılımı aşağıdaki gibidir:

Grafik 5: 2019 Yılı Vergi Harcaması Tahminleri



Ayrıca Raporda mevcut vergi sisteminde vergi harcaması olarak tanımlanan uygulamalara göre **2020** yılında toplam **205,401 milyar TL** ve **2021** yılında toplam **229.165 milyar TL** tutarında verginin alınmamış olacağı öngörülmektedir.

4.2- Detaylı Göstergeler

Rapor ekinde gelir, kurumlar, katma değer ve

özel tüketim vergilerinde vergi harcaması olarak nitelendirilen kalemler sunulmuş ve devam eden bölümde söz konusu harcama kalemlerinin sektörel dağılımı hakkında bilgi verilmiştir. Aşağıda her bir vergi türü itibarıyla en yüksek tutarlı vergi harcama kalemleri ve bu kalemlere ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir Vergisinde En Yüksek Tutarlı Harcama Kalemleri						
Açıklama			2017 Tutar (Bin TL)	2017 Pay (%)	2016 Tutar (Bin TL)	2016 Pay (%)
1	Madde 32	Asgari geçim indirimi	27.919.796	56,65	23.864.040	57,38
2	Geçici 67	Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesi	3.740.000	7,59	4.058.693	9,76
3	Madde 22/3	Kar payı istisnası	3.606.000	7,32	2.384.817	5,73
4	Madde 86/1-a (Zirai Kazanç)	Toplama yapılmayan haller (zirai kazanç)	3.593.300	7,29	2.606.888	6,27
5	Madde 23/8	Hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri	1.850.000	3,75	1.820.004	4,38
6	Madde 21	Gayrimenkul sermaye iradı istisnası	1.191.450	2,42	979.487	2,36
7	4490 Madde 12/6	Gemilerde ve yatlarda çalışan personel için stopaj teşviki	1.130.000	2,29	420.666	1,01
8	Madde 29/2	Uçuş ve dalış hizmetlerine tanınan istisna	628.160	1,27	367.579	0,88
9	G. Madde 75	Hizmet erbabına Ar-Ge Desteği	628.000	1,27	451.333	1,09
10	4691 G. Madde 2/3	Bölgede çalışan Ar-Ge personeli için stopaj teşviki	528.534	1,07	382.994	0,92
Toplam			44.815.240	90,92	37.336.501	89,78
Gelir Vergisine Ait Toplam Vergi Harcaması			49.284.000	100,00	41.588.108	100,00

- Asgari geçim indirimi düzenlemesinde asgari geçim indirimine tekabül eden vergi kadar ücretler artmakta ve dolayısıyla ücretliye asgari geçim indirimi kadar fazla ödeme yapılmaktadır. Asgari geçim indirimi düzenlemesinde sosyal ve ekonomik amaç söz konusu olup, bunun sadece ücretliler için uygulanması, alınmayan vergi yoluyla ücretli kesimin ekonomik olarak desteklenmesi gibi nedenlerle alınmayan gelir vergisi, vergi harcaması olacaktır. 2016 ile 2017 yıllarının karşılaştırılması sonucu, tutar olarak bir artış olmakla birlikte, oransal olarak bir azalma olmuştur. Bu azalmanın sebebi gelir vergisi kanuna getirilen yeni vergi harcama kalemlerinin (örneğin genç girişimcilerde kazanç istisnası vb.) bulunmasıdır. Gelir vergisi kalemleri içerisinde en büyük payın asgari geçim indirimi olması ayırma kuramının işleyişine katkı sağlamaktadır.
- Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının geçici 67'nci madde kapsamında vergilendirilmesi ile 01.01.2006 tarihinden itibaren, çeşitli finansal araçlardan elde edilen getirilerin aynı düzeyde kaynakta vergilenmesi, ticari faaliyetlere dahil olmayan gelirler için kaynakta yapılan bu vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmüştür.
- Kar payı istisnasının gerekçesi, şirket ile hissedar vergilemesinin birlikte dikkate alınmasıyla oluşan toplam vergi yükünün azaltılması ve makul seviyelere indirilmesidir. Çünkü şirket nezdinde, yıllık kar üzerinden kurumlar vergisi ödenmekte, vergi sonrasında kalan karın ortaklara dağıtılması sırasında da ayrıca vergi stopajı yapılmaktadır. Ayrıca kar payını elde eden nezdinde gelir vergisi uygulanmaktadır. Bu aşamada, kar payının yarısı için vergi istis-

nası uygulanmasıyla, nihai vergileme makul ölçülere indirilmektedir.

Elde edilen kar payı istisna tutarında $[(3.606.000 - 2.384.817) / 2.384.817 =]$ %51'lik bir artışın olması, sermaye şirketleri tarafından elde edilen karların ortaklara dağıtımının 2017 yılı için daha fazla yapıldığının bir göstergesi olmaktadır.

- Hizmet erbabına ödenen yemek bedelleri istisnası düzenlemesinde sosyal ve ekonomik amaç ön plandadır. İstisna düzenlemesi belirli şartlar altında ücret veya ücret olarak değerlendirilen geliri elde eden belirli kimselere uygulanmaktadır. Son yıllarda kullanımı yaygınlaşan çalışanlara verilen yemek çekleri uygulamasının bir göstergesi söz konusu rakamlardan daha iyi anlaşılabilecektir.
- Gayrimenkul sermaye iradının beyanında ortaya çıkan istisna uygulaması rakamlarının artması elde edilen kira gelirlerinin beyanının arttığının bir göstergesi olmaktadır. Çünkü konut kira gelir istisnasından faydalanmanın bir şartı da elde edilen kira gelirinin beyan edilmesidir.
- Gemilerde ve yatlarda çalışan personel için sağlanan stopaj teşviki uygulamasındaki %100'ün üzerinde artış meydana gelmiştir. İlgili sektörlerdeki ekonomik ilerlemenin sonucu olarak sağlanan istidam artışı söz konusu rakamlardan anlaşılmaktadır.
- Uçuş hizmetlerinde görevli personele sağlanan istisna rakamlarında yaklaşık olarak %50'lik bir artış bulunmaktadır. Bu artışın sebebi son yıllarda ülkemiz havayolu şirketlerinin elde ettiği büyüme karşılığında personel istihdamındaki artış olmaktadır.
- Ar-Ge faaliyetlerinde görevli çalışanlara uygulanan teşvik tutarlarındaki artış, mükelleflerin Ar-Ge harcamalarına daha fazla kaynak ayırdığının bir göstergesi olmaktadır. Bu husus ekonomik gelişmişlik açısından önem arz etmektedir.

Kurumlar Vergisinde En Yüksek Tutarlı Harcama Kalemleri					
Açıklama			2017	2017	2016
			Tutar	Pay	Tutar
			(Bin TL)	(%)	(Bin TL)
1	32/A	İndirimli kurumlar vergisi desteği	5.288.500	27,03	2.344.934
2	5/1-d	Portföy işletmeciliği kazancı	3.557.350	18,18	2.266.238
3	5/1-e	Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı	2.739.331	14,00	2.176.868
4	5746 3/1	Ar-Ge indirimi	1.184.885	6,06	755.860
5	5/1-h	Yurtdışı inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar	898.939	4,59	946.359
6	4/1-g	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	794.591	4,06	655.344
7	3218	Serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası	771.229	3,94	639.632
8	4/1-ı	İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen işletmeler	723.544	3,70	889.834
9	5/1-b	Yurtdışı iştirak kazançları	490.707	2,51	277.558
10	4490	Gemi siciline kayıtlı gemiler ve yatlar için kazanç istisnası	489.240	2,50	406.920
Toplam			16.938.316	86,57	11.359.547
Kurumlar Vergisine Ait Toplam Vergi Harcaması			19.567.000	100,00	13.358.239

- Kurumlar Vergisi Kanunu'na 28.02.2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen 32/A maddesi ile ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılması, bölgeler arası gelişmişlik düzeyi farkının en aza indirilmesi ve sektörel olarak da kümeleme olgusunun öne çıkarılarak yatırımların teşvik edilmesine yönelik olarak indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmasına imkân tanınmaktadır. 2016 ile 2017 yılları karşılaştırıldığında tutar olarak %100'ün üzerinde artış göze çarpmaktadır. Bu artış teşvik edilen bölgelerdeki yeni yatırımların olduğunun bir göstergesi durumundadır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-d maddesinde sermaye piyasalarının geliştirilmesi amacıyla maddede belirtilen fon ve ortaklıkların Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi sağlanmıştır. Söz konusu vergi harcaması karşılığında sermaye piyasalarının daha da güçlü hale geldiği savunulabilmektedir.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde 2017 yılı sonlarında 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle mükelleflerin faydalanabileceği istisna oranı %75 ten %50'ye düşürülmüş-

tür. Bu nedenle 2018 ve müteakip yıllarda ilgili madde kapsamındaki vergi harcama tutarlarında azalma beklenmektedir.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h maddesi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Böylece yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 2016 ve 2017 yılları karşılaştırıldığında bir önceki yıla göre azal-

ma mevcuttur. Bu durumun kaynağı siyasal ve ekonomik gelişmelerde zaman zaman meydana gelen değişimlerle anlatılabilir.

- Yine Kanun'un 4/1-g maddesi ile vergiden muaf kurumlar arasında Toplu Konut İdaresi Başkanlığı sayılmıştır. Buna bağlı olarak konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır. Vergi harcama tutarındaki artış Toplu Konut İdaresi Başkanlığının sektör içerisindeki payının arttığını göstermektedir.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b maddesinde düzenleme alanı bulan yurtdışı iştirak kazançları istisnası sebebiyle oluşan vergi harcama tutarındaki artış miktarı, yurtdışı iştiraklerden elde edilen kar paylarının Türkiye'ye getirilerek genel sonuç hesaplarına aktarıldığını göstermektedir.

Katma Değer Vergisinde En Yüksek Tutarlı Harcama Kalemleri						
Açıklama			2017 Tutar (Bin TL)	2017 Pay (%)	2016 Tutar (Bin TL)	2016 Pay (%)
1	13/ı	Tarım ve hayvancılık sektörünün geliştirilmesi ve desteklenmesi	5.882.129	16,90	4.974.596	20,08
2	17/4-g	Külçe altın, külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları ile hurda ve atıkların teslimleri	5.874.364	16,88	4.151.695	16,76
3	17/4-d	İktisadi işletmelere dâhil olmayan taşınmazların kiralanması	3.677.248	10,56	3.254.050	13,13
4	13/b	Deniz ve hava taşıma araçlarına yönelik liman ve hava meydanlarındaki hizmetler	3.285.466	9,44	2.464.196	9,95
5	13/d	Teşvik belgeli yatırımlarda istisna	3.233.535	9,29	2.591.278	10,46
6	ÖTV	ÖTV'den kaynaklı KDV kaybı ¹	3.171.438	9,11	-	-
7	17/4-b	Vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna	2.296.106	6,60	1.927.176	7,78
8	17-4/r	Taşınmaz ve iştirak satış istisnası	2.117.944	6,08	1.267.449	5,12
9	Geçici 29	Yap-işlet-devret projesi kapsamında gerçekleştirilecek projeler	1.672.093	4,80	1.553.198	6,27
10	13/e	Demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesine yönelik istisna	1.493.120	4,29	1.034.193	4,17
Toplam			32.703.443	93,95	23.217.831	93,72
Katma Değer Vergisine Ait Toplam Vergi Harcaması			34.805.969	100,00	24.774.713	100,00

²¹ Önceki raporlarda ÖTV altında sınıflandırılmışken 2018 Raporunda KDV harcaması olarak sınıflandırılmıştır.

- 3065 sayılı Kanunun 13/1-ı maddesi ile tarım ve hayvancılık sektörünün önemli girdilerinden olan gübre ve yem teslimleri istisna kapsamına alınarak; tarım ve hayvancılık sektöründe faaliyette bulunan üreticilerin üzerindeki vergi yükünün ve üretim maliyetlerinin düşürülmesi, üreticilerin bu şekilde teşvik edilerek tarımsal ve hayvansal üretimin artırılması ve tarımsal ve hayvansal ürün ihracatının artırılarak, ithalatın azaltılması amaçlanmıştır.
- 3065 sayılı Kanunun 17/4-d maddesinde düzenlenen külçe altın, külçe gümüş teslimleri ve sermaye piyasası araçları teslimleri sebebiyle istisnaya konu olan vergi harcamasının tutarındaki artış, söz konusu kıymetlere talebin arttığına göstergesi durumundadır.
- 3065 sayılı Kanunun 13/1-b maddesi ile uluslararası rekabete etkisi dikkate alınarak deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.
- 3065 sayılı Kanunun 13/1-d maddesinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat

teslimleri vergiden müstesna tutulmuştur. Diğer taraftan yatırımcılar açısından tutar olarak yaptıkları yatırım içerisinde önemli bir büyüklük arz eden ve yatırımın bir parçası olan yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralama da istisna kapsamına alınarak yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Yapılan düzenlemeyle, üretim maliyetlerinin düşürülmesi ve yatırımların artırılması amaçlanmıştır.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki düzenlemeye paralel olarak belirli şartlar halinde kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hissesi satışları katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu harcama kalemindeki artış mükelleflerin aktiflerindeki istisnaya konu kıymetleri elden çıkarırken iki yıllık süreyi daha da dikkate aldıklarını göstermektedir.
- 3065 sayılı Kanunun 17/4-b maddesinde düzenlenen vergiden muaf esnaf ve küçük çiftçiye yönelik istisna uygulaması sonucu ortaya çıkan vergi harcaması kalemindeki artış, bu sektörde faaliyet gösteren kişileri koruması açısından avantaj sağlamaktadır.

Özel Tüketim Vergisinde En Yüksek Tutarlı Harcama Kalemleri					
	Açıklama	2017 Tutar (Bin TL)	2017 Pay (%)	2016 Tutar (Bin TL)	2016 Pay (%)
1	Madde 12 BKK 2011/1435 Nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlere ilişkin istisna	9.012.925	51,15	4.594.402	34,43
2	Madde 12 BKK 2002/4482 Havayolu taşımacılığında kullanılan yakıtlara ilişkin istisna	3.527.938	20,02	3.511.584	26,31
3	Madde 7/2 Engellilere yönelik araç alım istisnası	2.412.352	13,69	1.130.862	8,47
4	Madde 12 BKK 2003/5868 Denizyolu taşımacılığı istisnası	792.088	4,50	696.120	5,22
5	Madde 7/A İhraç malı taşıyan araçların kullandığı akaryakıt	500.554	2,84	351.414	2,63
Toplam		16.245.857	92,20	10.284.382	77,06
Özel Tüketim Vergisine Ait Toplam Vergi Harcaması		17.619.000	100,00	13.346.087	100,00

- Birçok sanayide önemli ölçüde kullanılan nafta, petrol koku ve petrol bitümeni gibi ürünlerin teslimlerinde uygulanacak ÖTV tutarları Bakanlar Kurulu Kararları ile sıfır (0) olarak uygulanmaktadır. Bu kapsamda yapılan teslimlerde alınmasından vazgeçilen ÖTV vergi harcaması ile sektörün vergi yükünden uzak kalması hedeflenmiştir.
- 2002/4482 sayılı Bakanlar Kurulu eki Kararın 1'inci maddesi ile yapılan düzenleme ile havayolu vasıtasıyla yapılan taşımacılığın özendirilmesi amaçlanmaktadır.
- Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7/2'nci maddesinde malul ve engelliler için istisna uygulamalarına yer verilmiştir. Sosyal ve ekonomik ağırlıklı olarak düzenlenen bu istisnalar nedeniyle bir kısım vergiden vazgeçilerek engelli vatandaşların sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarının daha kolay karşılanması amaçlanmıştır.
- 01.07.2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1'inci maddesi ile yapılan düzenleme ile denizyolu vasıtasıyla yapılan taşımacılığın özendirilmesi amaçlanmaktadır.
- Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7/A maddesinde yapılan düzenlemeyle; yurtdışına yapılan ticari eşya taşımacılığında oluşan taşıma maliyetlerinin azaltılarak gerek taşımacılık sektörünün gerekse ülkemiz ihracatının teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Böylece yurtdışına ihracat rejimi ve transit rejimi kapsamında eşya taşımacılığı yapan araçların yakıtlarını Türkiye'den almaları teşvik edilmektedir.

SONUÇ

Günümüzde neredeyse bütün gelişmiş ülkeler tarafından yayınlanan Vergi Harcama Raporları ülkemizde de Bütçe Kanunu ekinde Meclise sunulmakta ve ayrıca kamuoyu ile paylaşılmaktadır.

Vergi harcamalarının kamu harcamalarının bir alt başlığı olarak bütçe giderleri arasında yer almaması nedeniyle söz konusu harcamaların maliyet ve etkilerinin kapsamlı bir değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir. Böylece maliye politikasında uygulanacak değişikliklerin kapsamlı bir analizi yapılabilecektir.

Önceki yıllarda yayınlanan raporlardan daha kapsamlı bir çalışma olması ve ilk kez sektör bazlı harcama kalemlerine yer vermesi 2018 yılı Raporunun ilk bakışta öne çıkan özellikleridir. Yine Raporda vergi harcama kalemleri ilgili oldukları mevzuat ve yapılan değişiklikler değerlendirilerek ele alınmıştır. Bu yönüyle birçok kanun hükmü vergi harcaması ortak paydasıyla bir araya getirilmiştir. Şüphesiz 2018 yılı Raporu'nun en büyük başarısı sonraki yıllarda yayınlanacak olan raporlarda yer alacak gerçekleşme rakamları ile kıyaslandığında ortaya çıkacaktır.

Vergi harcaması kalemleri üzerinde yapılan analizlerde gelir vergisi kalemlerindeki tutarların diğer vergi türlerindeki vergi harcaması tutarlarından fazla olması gerçek kişilerin gelirlerinin vergi karşısındaki durumlarını koruyucu yönde etki yaptığı görülmektedir.

KAYNAKÇA

- 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
- BALKAYA AKÇA, F. N. "Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi", (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi SBE, 2000.
- Güven, Mehmet Akif Türkiye ve Bazı Oecd Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015), (Yüksek Lisans Tezi), Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE, 2016.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, "Vergi Harcama Raporu", Ankara, Aralık 2018.

- KÜÇÜK, A. “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, 2013.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, “Vergi Harcamaları”, Ankara, 2001.
- Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, “Vergi Harcama Raporu”, Ankara, Ekim 2007.
- PEDÜK, T. Vergi Harcamaları, 1. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- SABUNCU, C. G. “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi”, (Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi SBE, 2011.
- TEPE, B. “Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2015.
- TÜRKAY, İ. “Vergi Harcamaları ve 2016 Yılı Vergi Harcamaları Raporu” Vergi Dünyası, Yıl 37, Sayı 436, Aralık 2017.