

Vergi Harcamaları ve Yükselen Piyasalarda Bir Karşılaştırma: Türkiye ve Latin Amerika

Rabia Kapucu | ORCID 0000-0001-9793-7411 | rabiakapucu19@gmail.com

Hitit Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Çorum, Türkiye

ROR ID: <https://ror.org/01x8m3269>

Deniz Aytac | ORCID 0000-0001-7546-2734 | denizaytac@hitit.edu.tr

Hitit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Çorum, Türkiye

ROR ID: <https://ror.org/01x8m3269>

Öz

Vergiler kamu harcamalarının devamlılığı için önemli olmakla birlikte bireylerin ve grupların ekonomik tercihlerini etkileme fonksiyonuna sahiptir. Mali ve sosyal açıdan etkileri değerlendirildiğinde belirli amaçlar doğrultusunda vergiler maliye politikası aracı olarak kullanılabilir. Bu doğrultuda çalışmanın konusunu oluşturan vergi harcamaları incelendiğinde bu kavram 1960'lı yılların Federal Almanya Hükümetinde ortaya çıkmaktadır. 63 yıllık bir tarihe sahip olan bu kavram zaman içerisinde literatürde ve bütçede yerini alarak ekonomik tercihleri etkileme amacıyla maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Vergi harcamaları, devletin alacağı vergilerin bir kısmı veya tamamından gönüllü vazgeçiş ile mükelleflerin vergi yükünü kısa vadede hafifletmektedir. Küresel anlamda vergi harcamaları; maliye politikası aracı olarak her ülkede sosyal ve ekonomik yapılarına göre farklı uygulanabilmektedir. Vergi harcamalarının kısa vadede ekonomik tercihleri etkilemesi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından farklı eğilimlere sebep olabilmektedir. Örneğin gelişmiş ülkelerde yatırım ve refah artışı odaklı yapılan uygulama, gelişmekte olan ülkelere gelir adaletsizliğine çözüm olarak uygulanabilmektedir.

Dünya ülkeleri ekonomik yapıları ve piyasa büyüklüklerine göre sınıflandırılmaktadır. Çalışmada baz alınan MSCI (Morgan Stanley Capital International) Küresel Pazar Endeksi'ne göre Yükselen Piyasa Ekonomisi (YPE) kavramı için 1988 yılında ilk sınıflandırma yapılmıştır. 1960-1970'li yıllarda dışa kapalı ekonomilerin küreselleşme sonucu hızlı yükselen riskli dışa açık ekonomileri sonucunda bu gruplandırma oluşturulmuştur. Çalışmada YPE içerisinde Türkiye'de benzer ekonomik büyüme oranlarına sahip Latin Amerika ülkelerini seçilerek ülkemizle karşılaştırması yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler

Vergi Harcaması, Vergi, Yükselen Piyasa Ekonomileri

Atıf Bilgisi

Kapucu Rabia. Aytaç, Deniz. “Vergi Harcamaları ve Yükselen Piyasalarda Bir Karşılaştırma: Türkiye ve Latin Amerika”. Hitit Ekonomi ve Politika Dergisi Cilt No 3/Sayı No 3 (Aralık 2023), 93-127

Geliş Tarihi	10.10.2023
Kabul Tarihi	25.12.2023
Yayın Tarihi	30.12.2023
Değerlendirme	İki Dış Hakem / Çift Taraflı Körleme Bu çalışma “Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Yükselen Piyasalar: Türkiye ve Latin Amerika Karşılaştırması” adlı yüksek lisans tez çalışmamdan oluşturulmuştur. Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur.
Etik Beyan	
Yazar Katkısı	%50 - %50
Benzerlik Taraması	Yapıldı - iThenticate
Etik Bildirim	hepdergi@hitit.edu.tr
Çıkar Çatışması	Çıkar çatışması beyan edilmemiştir.
Finansman	Bu araştırmayı desteklemek için dış fon kullanılmamıştır.
Telif Hakkı & Lisans	Yazarlar dergide yayımlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmalarını CC BY-NC 4.0 lisansı altında yayımlanmaktadır.

A Comparison in Tax Expenditures and Emerging Markets: Türkiye and Latin America

Rabia Kapucu | ORCID 0000-0001-9793-7411 | rabiakapucu19@gmail.com

Hitit University, Graduate Education Institute, Department of Finance, Çorum, Türkiye

ROR ID: <https://ror.org/01x8m3269>

Deniz Aytac | ORCID 0000-0001-7546-2734 | denizaytac@hitit.edu.tr

Hitit University, Graduate Education Institute, Department of Finance, Çorum, Türkiye

ROR ID: <https://ror.org/01x8m3269>

Abstract

Although taxes are important for the continuity of public expenditures, they have the function of influencing the economic preferences of individuals and groups. When its financial and social effects are evaluated, taxes can be used as a fiscal policy tool for certain purposes. In this direction, when we look at the tax expenditures that constitute the subject of our study, this concept emerges in the Federal German Government of the 1960s. This concept, which has a history of 63 years, has been used as a fiscal policy tool in order to influence economic preferences by taking its place in the literature and budget over time. Tax expenditures alleviate the tax burden of taxpayers in the short term by voluntarily waiving some or all of the taxes to be collected by the state.

Global tax expenditures; As a fiscal policy instrument, it can be applied differently in each country according to their social and economic structures. The effect of tax expenditures on economic preferences in the short term may cause different trends for developed and developing countries. For example, the practice focused on investment and welfare increase in developed countries can be applied as a solution to income inequality in developing countries.

World countries are classified according to their economic structures and market sizes. According to the MSCI (Morgan Stanley Capital International) Global Market Index, which is based on the study, the first classification was made for the concept of Emerging Market Economy in 1988. In the 1960-1970s, this grouping was created as a result of the rapidly rising risky open economies of closed economies as a result of globalization. In the study, Latin American countries with similar economic growth rates as our country are selected in the Emerging Market Economy and their comparison with our country is examined.

Tax expenditures are implemented for various social and economic purposes as a result of reducing the budget but easing the tax burden on individuals. In Turkey and selected

countries, it is generally implemented as an incentive to development and helping socially and economically disadvantaged individuals or groups.

Keywords

Tax Expenditure, Tax, Emerging Market Economies

Citation

Kapucux Rabia. Aytaç, Deniz. "A Comparison in Tax Expenditures and Emerging Markets: Türkiye and Latin America". Hitit Journal of Economics and Politics Volume 3/Issue 2 (December 2023), 93-127.

Date of Submission	02.09.2023
Date of Acceptance	20.12.2023
Date of Publication	30.12.2023
Peer-Review	Double anonymized - Two External
Ethical Statement	The study was created from my master's thesis titled "The Development of Tax Expenditures and Emerging Markets: Comparison of Turkey and Latin America". It is declared that scientific and ethical principles have been followed while carrying out and writing this study and that all the sources used have been properly cited.
Author Contribution	50% - 50%
Plagiarism Checks	Yes - iThenticate
Conflicts of Interest	The author(s) has no conflict of interest to declare.
Complaints	hepdergi@hitit.edu.tr
Grant Support	The author(s) acknowledge that they received no external funding in support of this research.
Copyright & License	Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the CC BY-NC 4.0 .

Giriş

Toplumsal yaşamın sürdürülebilirliği için pek çok gereklilik bulunmaktadır. Bu gerekliliklerin en başında ise toplumsal yaşamın zorunlu bir getirisi olarak 'bireylerin örgütlenerek oluşturduğu en üst siyasi örgütlenme' olan devlet oluşumu yer almaktadır. Devletin temel görevleri arasında, egemenlik gücü kullanarak bireylerin temel hak ve özgürlüklerini korumak, toplumda güven ve adaleti sağlamak, sosyal ve ekonomik refahı artırmak ve düzeni sağlamak yer almaktadır. Bu görevler kapsamında, devletin toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak için yürüttüğü hizmetlere kamu hizmeti denir.

Toplumun ihtiyaçlarına yönelik gerçekleştirilen kamu hizmetleri zaman içerisinde toplumsal yaşamın bulunduğu sosyal, ekonomik ya da siyasal koşullardan etkilenerek değişim ve gelişim göstermektedir. Bu doğrultuda gelişen devlet anlayışı ile birlikte devletin görev ve sorumlulukları artmaktadır. Devlet sorumlulukları ve görevleri gereği yapacağı kamu hizmetlerinin finansmanı için maddi kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. İhtiyaç duyulan finansman için gereken gelirlerin büyük bir kısmını vergiler oluşturmaktadır. Toplumun vermiş olduğu vergiler, denetimli bir şekilde devlet tarafından kullanılarak toplumsal ihtiyaçların büyük bir kısmı karşılanmaktadır. Vergilerin temel işlevi kamu harcamalarının finansmanı için gereken kaynağın sağlanması olsa da devlet yalnızca gelir elde etmek için değil piyasaya müdahale amacıyla da vergi yoluna başvurmaktadır. Aynı şekilde devletin piyasaya müdahale etmek için uyguladığı diğer bir maliye politikası aracı ise çalışmanın konusunu oluşturan vergi harcamalarıdır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Bunlardan ilki çalışmamızın temel konusu olan vergi harcamaları kavramının açıklanmasına ilişkin "Vergi Harcaması Kavramsal Çerçeve" başlığı ile yer almaktadır. İkinci bölümde ise çalışmada vergi harcama eğilimleri incelenecek olan seçili ülkelerin, dahil olduğu piyasa sınıflandırması olan Yükselen Piyasa Ekonomisi ile ilgili kavramsal bilgi verilmiştir. Son bölümde de "Yükselen Piyasalarda Vergi Harcaması Uygulamaları: Türkiye ve Latin Amerika Ülkeleri" başlığı altında vergi harcamalarının seçili yükselen piyasa ülkelerindeki eğilimlerinin ve etkilerinin karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Bu çalışmada devletlerin kaynak dağılımı adaleti ile ekonomik refah gibi mali amaçları doğrultusunda en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergilerden gönüllü olarak vazgeçerek uyguladıkları vergi harcama politikalarının yıllara göre uygulanma oranları incelenerek söz konusu politikaların amacına uygun sonuçlar doğurup doğurmadığı ve vergi adaleti ile kaynak dağılımında adalet üzerindeki etkileri araştırılmaktadır. Özellikle ülkemizin de içerisinde bulunduğu seçilmiş yükselen piyasa ekonomilerinde vergi harcamalarının incelenmesi ve olumlu ya da olumsuz değişimlerinin analiz edilmesi çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

1. Vergi Harcaması Kavramsal Çerçeve

1.1. Vergi Kavramı Çerçevesinde Vergi Harcaması Kavramının Oluşumu

Devletin toplumsal ihtiyaçları karşılaması konusunda geçmişte ve günümüzde büyük önem arz eden vergiler, devletin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır (Yüksel ve Kargı, 2010, s. 24-41). Vergiler ilk ortaya çıktığında halkın devlete bir hediyesi olarak algılanmaktayken zaman içerisinde devletin egemenlik gücüne dayanarak cebri olarak aldığı değerler olarak nitelik kazanmıştır. Toplumsal yaşamın başlangıcı kadar eski, köklü bir kavram olan vergiler, tarihsel süreç içerisinde her dönemin koşulları ve devlete bakış açısı gibi çeşitli etkenler doğrultusunda hem teorik hem de uygulama açısından değişim ve gelişim göstermiştir. Örneğin, rasyonalist devlet anlayışına göre vergi; kamu hizmetlerinin bir karşılığı niteliğinde, özel kesimden kamu kesimine aktarılan bir bedel olarak nitelendirilirken, organik devlet anlayışında ise devletin görevlerini yerine getirebilmesi için bireylerin ödeme güçleri doğrultusunda, tek taraflı olarak ödediği zorunlu ödemeler olarak tanımlanmaktadır (Çelebi vd., 2012, s.126). Günümüzde anayasal düzeyde tanım ve fonksiyonları ise temel olarak "Devletin ya da yetki verdiği kuruluşların, egemenlik gücü

doğrultusunda, bireylerden hukuki cebir yolu ile ödeme gücü ve adalet prensipleri gibi vergi mevzuatına göre kanuni olarak aldıkları maddi değerler olarak” tanımlanmaktadır (Karakoç, 2013, s.1259-1308).

Vergilerin mükellefler üzerinde yarattığı gelir azaltıcı etki ekonomik tercihleri etkileyerek, ekonomik ve sosyal açıdan olumsuzluklara sebep olabilmektedir. Bireylerin üzerinde oluşan vergi yükünün ekonomik tercihler yolu ile tüketim, yatırım, tasarruf faaliyetlerini etkilememesi ya da çeşitli ekonomik veya sosyal amaçlarla devlet alacağı vergilerin bir kısmından veya tamamından vazgeçebilmektedir (Cinel, 2021, s.182-203). Devlet bu şekilde örtülü bir teşvik olarak nitelendirilen vergi harcamaları ile amaçlarına yönelik kişi, grup ya da faaliyetlere özgü uygulamalar yapabilmektedir. Vergi harcamaları kamu gelirini azaltıcı etkisinden dolayı kamu harcaması niteliği taşısa da başka bir uygulamaya sahiptir.

Vergi harcamaları kavramsal ve yapısal olarak her ülke için farklı anlam ve nitelendirmelere sahip olabilmekte ve farklı amaçlara hizmet eden bir araç olarak kullanılabilir. Ülkelerin vergi harcamalarına bakış açıları ya da hesaplama ve raporlama yöntemleri farklılık gösterebilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi ahlâkının düşük olması, bireylerin vergiden kaçınma eğilimleri ve vergi yükünü geliri düşük mükelleflerin geliri yüksek mükelleflere göre daha fazla hissetmeleri doğrultusunda, devlet sosyal ve ekonomik amaçlarla vergi gelirlerinin belirli bir kısmından gönüllü olarak vazgeçerek belli ölçütlerle kişi, grup ya da sektörler için örtülü bir fon aktarımı niteliği taşıyan vergi harcaması uygulamalarına başvurmaktadır. Vergi harcamaları; kamu otoritelerince Ar-Ge, yatırım, tasarruf vb. ekonomik faaliyetlerin teşvik edilmesi amacıyla vergi kanunlarında yer alan tercihli hükümler olarak doğrudan kamu harcamasına alternatif niteliğinde geliştirilen bir uygulama olarak da nitelendirilebilir (Coşkun, 2010, s. 30-33). Örneğin ülkemizde 2002-2020 yılları arası değişen vergi yükü oranlarını bir tablo yardımı ile inceleyebiliriz.

Tablo 1. Türkiye’de Yıllara Göre Vergi Yükü Oranları (Bin TL)

Yıllar	GSYH (1)	VERGİ GELİRLERİ (2)	VERGİ YÜKÜ (2/1)
	(2009 BAZLI)	(*)	(%)
2002	362.109.648	65.188.479	18,0
2003	472.171.775	89.893.112	19,0
2004	582.852.799	111.335.368	19,1
2005	680.275.847	131.948.778	19,4
2006	795.757.109	151.271.701	19,0
2007	887.714.414	171.098.466	19,3
2008	1.002.756.496	189.980.827	18,9
2009	1.006.372.482	196.313.308	19,5
2010	1.167.664.479	235.714.637	20,2
2011	1.404.927.615	284.490.017	20,2
2012	1.581.479.251	317.218.619	20,1
2013	1.823.427.315	367.517.727	20,2
2014	2.054.897.828	401.683.956	19,5

2015	2.350.941.343	465.229.389	19,8
2016	2.626.559.710	529.607.901	20,2
2017	3.133.704.267	626.082.415	20,0
2018	3.758.315.621	738.180.401	19,6
2019	4.320.191.227	820.148.186	19,0
2020	5.047.909.499	983.069.869	19,5
2021	7.256.141.737	1.395.725.545	19,2
2022	15.011.775.979	2.709.130.767	18,0
(*)			

(GİB, 2023).

Zamanla artan vergi oranları, vergi yüklerinde de bir artışa sebebiyet vermekte ve vergi gelirleri devlet için büyük önem arz etse de toplumun vergiye direnç göstermemesi ve artan vergilerin ekonomik kararlarda olumsuzluğa yol açmaması için hissedilen vergi yükünün minimize edilebilmesi de en az vergi gelirleri kadar önem arz etmektedir. Bu doğrultuda vergi yükünün olumsuz etkilerinin azaltılması adına uygulanan çeşitli politikalarından birisini de vergi harcamaları olarak ifade edebiliriz (Yücedođru, 2018, s. 161-192).

1.2. Vergi Harcaması Kavramının Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Devletin geliri ve harcaması iki zıt kavram olmasına rağmen vergi ve harcama kavramlarının bir araya gelmesi ile vergi harcaması kavramı ortaya çıkmıştır. Vergi harcaması, devletin doğrudan harcama yolu ile değil alacaktan vazgeçme yolu ile gerçekleştirdiği bir maliye politikası aracıdır.

Başlangıçta vergi sübvansiyonları olarak ifade edilen vergi harcamaları ilk olarak 1960'lı yıllarda Federal Almanya'da ortaya çıkmış ve 1967 yılında Prof. Dr. Stanley S. Surrey tarafından literatüre kazandırılmıştır. Kavram resmi olarak ilk kez Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) 1974 yılı Bütçe Kanunu içerisinde tanımlanmış ve aynı yılın bütçe kanununda 65-80 milyar \$ tutarında vergi harcaması sınıflandırılarak yer almıştır (Kişioğlu vd., 2019, s.382, Öztürk, 2011, s. 4-21).

Temel olarak "standart vergi yapısından (Benchmark) sapma gösteren ayrıcalıklı vergi hükümleri" olarak nitelendirilen vergi harcamaları devletin toplam gelirlerini azaltıcı etkiye sahip bir uygulamadır (Pedük, 2005, s.1-89). Niteliği, oranları ve fonksiyonları ülkeden ülkeye değişmekle birlikte genel tanımlamalara baktığımızda OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), IMF (International Monetary Fund) gibi uluslararası kuruluşların farklı tanımlamaları bulunmaktadır. 2002 yılında OECD tanımlamasında, "belirli faaliyet ve gruplara uygulanan ayrıcalıklar sonucu vergi gelirlerindeki tahmini azalma ya da standart vergi oranlarındaki değişmelere sebep olan unsurlar" olarak ifade edilmektedir (Longinotti, 2019, s. 9-45). IMF tanımında; "ayrıcalıklı hükümler dolayısıyla devletin vazgeçtiği gelir" olarak yer alan vergi harcamalarını, Dünya Bankası "ülkedeki vergi sistemi dışında kalan ayrıcalıklar" olarak tanımlamaktadır (Buhur, 2019, s.68-75). Vergi harcamalarına bakış açılarından bir diğeri ise Stiglitz tarafından yapılan tanımlamadır. Stiglitz'e göre "vergi sisteminde oluşan kayıp ya da kaçakların kibar bir şekilde adlandırılmasına" vergi harcamaları denmektedir. Devlet sübvansiyon sağlamak istediği belirli grup, sektör ya da faaliyetlere doğrudan harcama yoluyla sübvansiyon ya da transfer yapmak yerine, incelenmesi,

¹ Vergi Gelirleri Rakamları Mahalli İdare ve Fon Payları ile Red ve İadeler Dâhil Tutarlardır. 2008-2020 Yılları Vergi Gelirleri İçerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat Rakamına Asgari Geçim İndirimi Tutarı Dâhildir.

denetlenmesi ve soruşturulması görel olarak daha zor olan vergi harcamaları yolu ile örtülü bir şekilde fayda sağlamaktadır. Musgrave' e göre ise, devletin teşvik etmek istediği belirli vergi mükellefleri ya da belirli ekonomik faaliyetlerin, doğrudan nakit sübvansiyonlar yerine dolaylı yoldan vergisel bir ayrıcalık tanınarak sübvansiyon edilmesi anlamı taşımaktadır (Kışoğlu vd., 2019, s. 380-405).

Vergi harcamaları kamu gelirinde azalmaya sebep olsa da klasik kamu harcamalarından farklıdır ve kamu harcaması içerisinde yer alması konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Klasik kamu harcamalarında devlet elde etmiş olduğu gelirlerden maddi fon aktarımı sağlayarak somut harcama yapmaktadır. Vergi harcamalarında ise elde edilmiş olan bir gelir ve dolayısı ile somut bir harcama bulunmamaktadır. Bu yüzden vergi harcamaları kamu harcamaları niteliği taşımakta ve kamu harcamalarını ikame etme özelliğinde olsa bile tam olarak nakdi bir harcama değil, ekonomiye yapılan dolaylı vergisel bir müdahale olarak görülmektedir (Edizdoğan vd., 2018, s. 210). Literatürde bir birlik bulunmamakla birlikte, ülkemizde bazı kaynaklarda kamu harcaması niteliği taşımasından dolayı kamu harcamaları sınıflandırması içerisinde yer aldığı bazı kaynaklar da ise kamu harcamaları niteliği taşımasına rağmen kamu harcamaları içerisinde yer almadığı belirtilmektedir. Bu konuda vergi harcamasının resmi olarak ilk kullanıldığı Amerikan vergi sisteminde ise vergilerin vatandaşa ait olduğunu belirten Amerikan vergi görüşü ile bir kamu harcaması olarak kabul edilmediği görülmektedir (Eriçok, 2019, s. 321-352).

Hükümetler yatırım, ar-ge, istihdam gibi alanlarda ekonomik teşviklerin ve yabancı yatırımların daha kolay sağlanacağını düşünebilmekte, bu yüzden vergi harcamalarına gereksinim duymakta ve hedefleri doğrultusunda vergi harcamalarının devletin vazgeçilen geliri oranında oluşan maliyetlerini göz ardı edebilmektedirler (Haldenwang ve Redonda, 2020). Vergi harcama uygulamaları devletin kamu harcamaları ile dolaylı olarak yapacağı uzun vadede etki gösterecek teşvikler yerine kısa vadede etkisini gösterebilecek dolaysız bir teşvik yolu olarak kullanılmaktadır. Ülkeden ülkeye uygulama farklılıkları gösterebilen vergi harcamaları bazı ülkelerde sosyal devlet olmanın getirdiği bir gereklilik olarak görülebilmekte ya da sağladığı faydalar etkisiz görülebilmekte ve daha az uygulanması öngörülebilmektedir. Vergi harcamalarının kamu maliyesi açısından bütçe dengesini bozucu etkiye sahip olması vergi gelirlerindeki azalma sonucu vergi sisteminde karmaşıklık oluşması gibi unsurlar ile vergi yönetimini ve bütçe disiplini olumsuz etkileyebilmektedir (Saraç, 2010, s. 270-277).

1.3. Vergi Harcamalarının Amaçları ve Uygulama Türleri

Vergi harcamalarının ortaya çıkışındaki amaç, vergilerin aksine mali bir amaçtan ziyade esas olarak sosyal ve ekonomik amaçlardır (Sabuncu,2011, s.7-11). Vergi harcamaları tek bir amaçla uygulanmamakta ve devletin çeşitli amaçlarına yönelik pek çok alanda spesifik olarak kullanılabilir. Vergi harcamaları küresel düzeyde üç temel amaçla uygulanmaktadır. Bunlardan ilki ekonomik amaç, ikincisi sosyal amaç ve üçüncüsü ise diğer amaçlar başlığı altında incelenecek olan siyasi ve politik amaçlardır (Çelikay ve Kurt, 2020, s. 511-522). Vergi harcamalarının ekonomik açıdan amaçlarını, toplumdaki kişi ya da grupların, yatırım, tasarruf gibi iktisadi kararlarında, kamu yararı sağlayacak ve ekonomik büyüme ve kalkınma açısından olumlu etki yaratabilecek faaliyetleri için transfer harcama niteliği taşıyan vergi harcaması yolu ile teşvikinin sağlanması olarak açıklayabiliriz.

Vergi harcamaları yoluyla kişi ya da gruplara ekonomik faaliyetleri konusunda örtülü bir teşvik sağlanmakta ve ayrıcalık sağlanan kişi, grup ya da sektörlerin ekonomik kararlarında olumlu etki yaratılarak, ödemeler dengesine, ekonomi ve sanayinin gelişimine katkı sağlama amacı bulunmaktadır (Karaş ve Hayrullahoğlu, 2021).

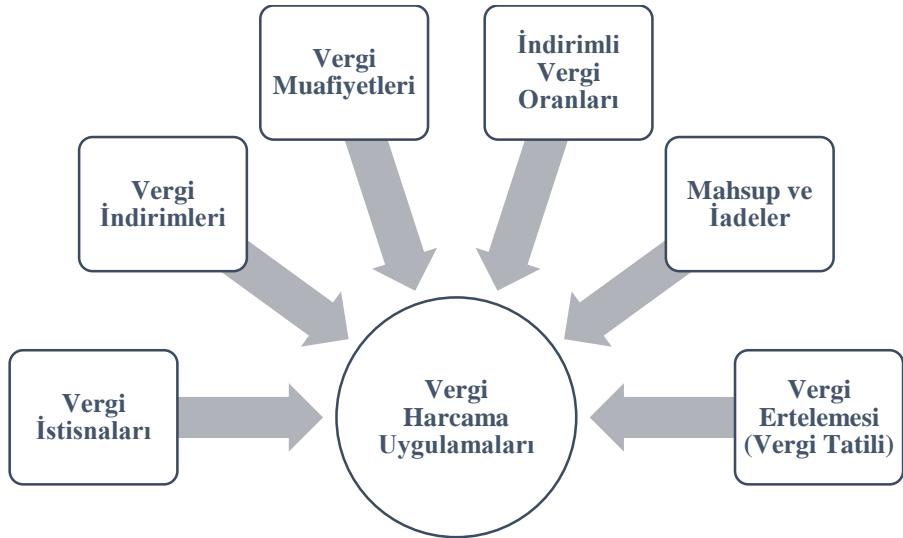
Yalnızca ekonomik amaçla uygulanan vergi harcamaları bu aracın gelir dağılımında ve vergi adaletinde sağlaması gereken faydaların göz ardı edilmesine sebep olabilir. Vergi harcamalarının ekonomik amaçları kadar sosyal ve siyasi amaçları da önem taşımaktadır. Sosyal amaçları ise sosyal devletin temel prensibi olan gelir dağılımında adaletin ve vergi adaletinin sağlanması gibi amaçlardan oluşmaktadır. Sosyal amaçlardan

en önemlisi farklı ekonomik ve sosyal durumlara sahip mükellefler arasında vergi harcamaları yolu ile adaleti sağlamaya çalışmaktır (Karaş ve Hayrulloğlu, 2021). Yaşamını sürdürmekte ve gelir elde etmekte olan, fırsat eşitsizliği yaşayan ve engellerle karşılaşabilen vatandaşların korunması, vergi harcamalarının sosyal amaçları içerisinde yer almaktadır. Özetle vergi harcamalarının sosyal olarak amacını; fırsat eşitliğine ve gelir adaletine olumlu katkı sağlamak, gelir ve fırsat eşitsizliği yaşayan bireylerin yaşamsal faaliyetlerini sürdürmek için gerekli gelire sahip olabilmeleri amacı ile gelir dağılımında adaletin alınacak vergilerden vazgeçmek yolu ile sağlanması olarak ifade edebiliriz (Şanlı ve Tekin, 2023, s.41-62).

Toplumsal refahın sağlanması için uygulanan ilk iki amaca yönelik harcamaların yanı sıra, seçim yolu ile iktidara gelen siyasi partilerin oy maksimizasyonu amacı ile mükelleflerin vergi yükünde hafifletme yaparak oy toplamak için siyasi ve politik bir amacı bulunmaktadır. Vergi yükü artan mükellef hükümete karşı olumsuz bir canıya sahip olabileceği için, hükümetler seçilmek ve desteklenmek için bazı grup ve konularda istisna, muafiyet, indirim gibi uygulamalara gidebilmektedir. Bu durumda vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal amaçlarından ziyade hükümetlerin çıkar maksimizasyonu amacı ile uygulanabildiğini söyleyebiliriz.

Vergi harcamaları uygulama açısından ülkeden ülkeye dar kapsamlı ya da geniş kapsamlı olarak değişiklik gösterebilmektedir (Türkey, 2018). Örneğin İngiltere’de yapısal teşvikler, vergi imtiyazı sağlayan yardım ve ödemeler, ABD’de vergi kredileri gibi uygulamalar da bulunuyor olsa da temel olarak dünyada ve ülkemizde genel kabul gören altı uygulama bulunmaktadır (Gürçam Sökmen ve Tekin, 2015).

Vergi harcamaları uygulama açısından ülkeden ülkeye dar kapsamlı ya da geniş kapsamlı olarak değişiklik gösterebilmektedir (Türkey, 2018). Örneğin İngiltere’de yapısal teşvikler, vergi imtiyazı sağlayan yardım ve ödemeler, ABD’de vergi kredileri gibi uygulamalar da bulunuyor olsa da temel olarak dünyada ve ülkemizde genel kabul gören altı uygulama bulunmaktadır (Gürçam Sökmen ve Tekin, 2015).



Şekil 1. Vergi Harcama Uygulama Türleri

(T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018)

Vergi istisnaları; standart vergi yapısı içinde vergilendirilmesi gereken konuların, devletin sosyal ya da ekonomik amaçları doğrultusunda kısmen ya da tamamen, geçici ya da sürekli olarak vergi dışında

bırakılması işlemidir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018). Vergi dışı bırakılan unsur mükellefin kendisi değil, verginin üzerinden alındığı konu ya da ekonomik faaliyettir. Devlet belirli bir faaliyeti desteklemek için bu yola başvurabilmektedir (Karaş ve Hayrullahoğlu, 2021).

Vergi muafiyetleri; mevzuatta vergilendirilmesine hükmedilen ekonomik faaliyetler ve bu ekonomik faaliyetleri gerçekleştiren bireylerin teşvik amacı ile ödeyecekleri vergiden, kısmen ya da tamamen muaf tutulması durumu ifade etmektedir. Devlet genel olarak vergi muafiyetleriyle, pozitif bir dışsallık sağlanması amacı ile kişi ya da ekonomik faaliyetlere teşvik sağlayarak ekonomiye katkı sağlamak amacı taşımaktadır. Vergi muafiyetinin literatürde en genel örneği esnaf muafılığıdır (Saraç, 2010, s. 265).

Türk Vergi Sisteminde muafiyet ve istisnalar arasında kesin bir ayrım olduğu halde, yabancı literatürde bu iki kavram birbirini ikame eder nitelikte kullanılabilmektedir (Kavaklıdere ve Özcan, 2012, s.341-366).

Vergi indirimleri; vergiden ya da matrahından yapılmaktadır, matrahtan yapılan indirim beyannameler aracılığıyla belli koşullar ve oranlarla mükelleflerin matrahlarında azaltma yapılmasıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018). Direkt vergi üzerinden yapılan indirimlerde ise vergi konusunun hacmi ölçülür. Mükellefin vergi yükünü hafiflettiği ölçüde devletin gelirinde azalmaya sebep olan vergi indirimleri, uluslararası anlamda gelişmekte olan ülkelerde yatırım, tasarruf ya da fiyat esnekliği gibi unsurların, gelişmiş ülkelere oranla daha düşük olması dolayısıyla başarılı bir uygulama olarak görülmemektedir (Buhur, 2019, s.68-75).

İndirimli vergi oranları; verginin tamamından vazgeçmek yerine oranda değişime gidilen bir uygulamadır. Türk Vergi Sistemi içerisinde devletin amaçları doğrultusunda teşvik etmek istediği belirli bir ekonomik faaliyet, mükellef ya da grupların standart vergi tarifesinde oluşmuş vergi oranlarının düşürülerek indirim sağlanması indirimli vergiler olarak ifade edilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018). Bu durum literatürde vergi kolaylığı olarak da ifade edilebilmektedir ve genel olarak Türk Vergi Sistemi içerisinde gelir vergilerinde uygulanmaktadır (Pedük, 2005, s.34-37).

Mahsup ve iadeler; mahsup, bir önceki vergi döneminde ödenen verginin sonrasında oluşacak vergiden indirilmesidir. Bir mükellefin yurt dışında ödediği verginin yurt içinde de sorumlu tutulduğu vergiden mahsup yolu vergi borcunun oluşmasını engellemektir. Yurt içi ve yurt dışında aynı konu üzerinden iki ayrı vergi ödeme anlamına gelen çifte vergilendirme, bir mahsup yoluyla engellenebilmekte ancak çifte vergilendirmenin engellenmesi için yapılan uygulamalar genel olması ve vergi sistemi içerisine dahil olması sebebi ile bir vergi harcaması sayılmamaktadır. Verdi iadeleri ise vergi dairelerinde gerçekleşen mükellefin ödemiş olduğu fazla vergilerden dolayı alacağının tespiti sonucu oluşan vergi borçlarına aktarımı sağlamak suretiyle mükellefe iade yapılmaktadır. Vergi iadesinin bir vergi harcaması olarak sayılması konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır (Doğanalp, 2020, s. 201-205). Vergi iadesi mükelleflerin vergi sistemindeki bürokrasiye uyumunu teşvik etmek amacıyla uygulanır ve bu haliyle devlet için bir vergi harcaması olarak kabul edilebilmektedir (Saraç, 2010, s.264-270).

Vergi erteleme (Vergi tatili); vergi hükümlerince oluşmuş ve ödenmesi gereken verginin ödeme tarihinin daha ileri bir tarihe alınması olarak ifade edilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001, s.2-3). Vergi erteleme, diğer vergi harcamalarında görülen transfer niteliği taşıyan harcamalardan ziyade, mükellefin devletten faizsiz olarak bir borç alma niteliğini taşımaktadır. (Giray, 2002, s.28-30).

Vergi harcamaları devletin vergi gelirlerinde azalmaya sebebiyet veren bir unsurdur ancak devletin gelirlerinde azalmaya sebep olan her unsur vergi harcaması sayılmamaktadır. Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi affı uygulamaları da vergi gelirlerinde azalış yaratmaktadır. Ancak vergi afları, vergi harcamaları gibi devletin gelirlerinde azalmaya sebep olan nitelikte bir uygulama olsa da vergi harcamaları içerisinde yer almamaktadır (Eriçok, 2019, s. 321-352).

1.4.Vergi Harcamalarının Hesaplanma Yöntemleri

Vergi harcamalarının hesaplanabilir olması ve raporlanması devlet bütçesindeki yerinin değerlendirilebilmesi için önem arz etmektedir. Ayrıca kamunun bilgilendirilebilmesi içinde sağlıklı bir şekilde tespiti ve raporlanması gerekmektedir. Bütçede oluşturduğu yük ve ekonomiye etkilerinin değerlendirilmesi için vergi harcama raporları önemlidir. Raporlama ve hesaplama sistemleri her ülkede farklı olabilmektedir, ancak genel olarak her ülke için esas noktası, vergi ayrıcalıklarının ve kamu harcamalarının ayrıştırılabilmesi ve daha iyi anlaşılabilmesidir. Bir ülkenin vergi harcaması oranının bütçe içerisindeki yeri, o yıl yapılan vergi harcamalarının GSYH'ye oranı ile gösterilebilmektedir (Kışoğlu vd., 2019, s. 380-405). Vergi harcamalarının uygulanabilirliği açısından en önemli etken vergi harcamalarının hesaplanabilmesidir. Hesaplama yöntemleri olarak literatür de üç yöntem bulunmaktadır;

- Vazgeçilen gelir yöntemi
- Kazanılan gelir yöntemi
- Harcama denkliği yöntemi

Hesaplanma yöntemleri içerisindeki en basit yöntem olarak nitelendirilen vazgeçilen gelir yöntemi kaybolan gelirlerin ölçümü sonucu hesaplanmaktadır. Maliye Bakanlığı tanımlamasına göre vazgeçilen gelir yöntemi devletin vergi gelirlerindeki kaybı ile hesaplanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007). OECD ülkeleri tarafından en çok kullanılan hesaplama yöntemi vazgeçilen gelir yöntemidir. Vergi harcamalarının bulunmadığı bir sistemde devletin elde ettiği vergi gelirleri ile vergi harcamalarının uygulandığı vergi sisteminde devletin elde ettiği gelir arasındaki fark ölçülerek bulunan oran devletin vazgeçtiği gelirini yani bütçede vergi harcamalarına ayırdığı miktarı ve mükelleflerin vergi borçlarındaki farkları ortaya koymaktadır. Vazgeçilen gelir yöntemi hesaplamasındaki en büyük fayda, vergi harcamalarının olmadığı durumlarda farklı alternatiflerin öngörülebilmesidir (Eriçok, 2019, s. 332-335; Kışoğlu vd., 2019, s.385-405).

Bir diğer yöntem ise gelir sağlama yöntemi olarak da ifade edilen kazanılan gelir yöntemidir. Vergi harcamalarının uygulanmaması durumunda devletin elde edeceği gelir miktarını tahmin etmeye dayalı bir sistemdir. Vazgeçilen gelir yöntemi ile benzer sisteme dayalı bu yöntem vazgeçilen gelir yönteminden farklı olarak mükelleflerin davranışlarında oluşabilecek etkileri de göz önünde bulundurur. Kazanılan gelir yöntemi diğer yöntemlere göre OECD ülkelerinde öncelikli olarak tercih edilmemektedir (Giray, 2002, s.40-41). Bu yöntemde devletin vergi harcamaları uygulamalarından vazgeçmesi durumunda, mükelleflerin vergi yüklerinde azalma olmayacağı ve dolayısıyla bunun davranışlarına nasıl etki edeceği, vergi harcamaları uygulanmadığın da toplanacak ek gelirlerin tahmin edilmesi suretiyle hesaplanmaktadır (Saraç, 2010, s.264-270).

Harcama denkliği yöntemi ise literatürde eşdeğer harcama yöntemi olarak da ifade edilebilmektedir. Harcama denkliği yönteminde devletin sosyal ve ekonomik amaçlarına yönelik aynı yarar seviyesini sağlayabilecek olan, vergi harcamaları dışında başka bir alternatifin kullanılması durumunda oluşacak kamu harcamalarının tahmin edilmesi yoluyla bu hesaplama yapılmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007). Bu yöntem de kaybedilen gelir yöntemi gibi ülkeler tarafından pek tercih edilmemektedir. Çünkü bireylerin kamu harcamalarından sağladıkları fayda sonucu verecekleri ekonomik kararlar da öngörü yapılması oldukça güçtür (Eriçok, 2019, s. 332-335).

Vergi harcamalarının raporlanması, devletin bütçesini öngörmesi ve faaliyetlerine yön vermesi açısından önemlidir. Bu harcamaların sağlıklı bir şekilde raporlanması ve yayınlanması hem devlet bütçesindeki farkındalık hem de mükelleflerin bilgilendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Uygulama da ülkemiz ve diğer ülkeler açısından en çok tercih edilen hesaplama yöntemi vazgeçilen gelir yöntemidir (Kışoğlu vd., 2019, s. 382).

Uluslararası literatürde IMF, Dünya Bankası gibi çok uluslu kuruluşların vergi harcamaları ile ilgili görüşü, bu harcamaların kamu harcamaları ile aynı bütçede yer alması gerektiğidir. Ülkemizde ilk olarak 5018 sayılı

KMYKK²'da geçen "Vergi harcamalarının her yıl Bütçe Kanunu içerisinde yer alması" hükmü ile 2006 yılı itibarıyla Bütçe Kanunu'na ekli B cetvelinde vergi iadeleri olarak kamu harcaması içerisinde vergi harcama tutarları yer almaktadır (Öztürk, 2016, s. 57-83).

Vergi harcama uygulamalarını devletler piyasanın işleyişini ve gelir dağılımını yeniden düzenleyebilecek bir araç olarak kullanmaktadır. Vergi harcama uygulamaları, mali bir araç olarak ülkemizin de içerisinde yer aldığı yükselen piyasa ekonomilerinde de uygulanmaktadır.

2.Yükselen Piyasa Ekonomileri Kavramsal Çerçeve

2.1.Yükselen Piyasa Ekonomileri

Vergi harcamalarının gelişimini temel alan çalışmamızın bu kısmında Türkiye'nin de dahil olduğu bir piyasa sınıflandırması olan Yükselen Piyasa Ekonomilerinin (YPE) kavramsal gelişimi açıklanacaktır. Ülkeler ekonomik yapılarına göre benzer ve farklı yönleri doğrultusunda sınıflandırılmaktadır. Her ülkenin ekonomik yapısı ve uyguladığı politikaları birbiri ile aynı olmasa da küreselleşen dünya piyasasında ekonomileri birbirine yakınsak ülkelerin varlığı söz konusu olduğu için uyguladıkları maliye ve para politikaları benzerlik gösterebilmektedir. Yükselen piyasa ülkelerinde ekonomik büyümenin hızlı olmasının yanı sıra gelir dağılımında adalet düşüktür. Vergi harcamaları ülkemizde ve seçmiş olduğumuz diğer yükselen piyasa ülkelerinde gelir dağılımında adaletin sağlanması amacı ile uygulanmakla birlikte ekonomideki büyümenin ve yatırımların yönlendirilmesi amacı ile de uygulanmaktadır. Çalışmamızda yer alan yükselen piyasa ekonomileri Türkiye'nin piyasa yapısına yakın olan ülkelerin sınıflandırılması dolayısı ile tercih edilmiştir.

Ülkeler, dünya ekonomisindeki yerlerine ve gelişmişlik düzeylerine göre gruplandırılmaktadır (İspiroğlu ve Taş, 2017, s.225-242). Ekonomik, sosyal vb. pek çok farklı parametreye göre sınıflandırılan ülkelerin en genel sınıflandırma yöntemi kişi başı Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH)'a göre sınıflandırmadır. Ülkeler genel olarak gelişmiş, gelişmekte olan, az gelişmiş ve verisi olmayan ülkeler olarak sınıflandırılmaktadır. Dünya üzerinde yoğunluğu en fazla olan ülke grubu gelişmekte olan ülkelerdir. Bu ülkeler gelişmiş ülkelere göre ekonomik ve hukuki açıdan daha geride ve yaşam standardının daha düşük olduğu ülkelerdir (Arnold ve Quelch, 1998, s. 7-9).

Zamanın değişim ve dönüşüm etkisi ülkelere ve ekonomilerine de yansımaktadır. 20. yy.'ın sonlarına doğru ekonomik performansı düşük, dışa kapalı ekonomiye sahip gelişmekte olan ülkeler, finansal serbestleşmenin etkisi ile planlı ekonomi politikalarını terk ederek piyasa ekonomisi modeline geçiş yapmıştır. Bunun sonucunda küreselleşen ülke ekonomileri yükselişe geçmiştir. Gelişme gösteren bu ülkelerin piyasa performanslarına göre yeni gruplandırma ve tanımlamalar ortaya çıkmıştır. Gelişmekte olan ülkelerin içerisinde yer alan ancak sosyal ve ekonomik açıdan farklı özelliklere sahip bu ülkeler 'yükselen piyasa ekonomileri' (Emerging Market Economy) olarak ayrıca gruplandırılmaktadır (İspiroğlu ve Taş, 2017, s.225-242).

Yükselen piyasa ekonomisi (YPE) kavramı birden fazla tanıma sahiptir ancak tanımlanması için belirlenen ortak nitelikler bulunmaktadır. Genel olarak üç temel nitelik YPE kavramının tanımlanmasında kullanılmaktadır. Bunlar; ekonominin mutlak seviyesi olarak kişi başına düşen GSYİH, GSYİH büyüme oranı ile ekonomik kalkınmanın nispi hızı, piyasa yönetimi ve serbest piyasa sisteminin hacmi ve istikrarı olarak sıralanabilir (Arnold ve Quelch, 1998, s. 7-9).

YPE ülkeleri gelir dağılımı adaleti düşük, zayıf sanayileşme ve sosyal altyapıya sahip, yoğun nüfuslu ülkelerden oluşmaktadır. Bu ülkeler olumsuz faktörlerin ortadan kalkması için ekonomilerini ve gelişmişlik düzeylerini ileriye taşımak istemektedir. Bu yüzden konuyla ilgili uzun dönemli planlarla ekonomik reforma

² Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

yönelen ülkelerin GSYİH düzeylerinde artış görülmekte ve YPE ülkeleri olarak değerlendirilmektedir (Çivi ve Çavuşgil, 2001, s.117-118)

Gelişmekte olan ülkelerin içerisinde nispi olarak ekonomik büyüme konusunda daha fazla gelişim gösteren ülkeleri temsil eden YPE iktisadi bir kavram olarak ilk defa 1981 yılında “Dünya Bankası” kuruluşu olan “Uluslararası Finans Kurumu” (IFC- International Finance Corporation) aracılığı ile Antoine W. Vvan Agtmael tarafından ekonomi literatürüne kazandırılmıştır (Sever vd., 2010, s.45-64). Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik açıdan yeni bir performans sergilemeleri ile oluşan bu kavram temel olarak beklenen performanstan daha fazlasını sergileyen ve göreceli olarak düşük veya orta düzeyde kişi başı gelire sahip ülkeleri ifade etmektedir (İspiroğlu ve Taş, 2017, s.225-242).

1990’larda özelleştirme, liberalleşme gibi mali disiplinlerle ilgili yeni düşünceler içeren “Washington Uzlaşısı” ile gelişmekte olan ülkelerin çoğu ekonomik reformlar yapmıştır. Gelişmekte olan ülkelere genç nüfusun yoğun olması, üretim ve tüketimin sürdürülebilir hale gelmesi için küresel olarak stratejiler doğrultusunda piyasaların mobilizasyonu sağlanmış ve bu ülkelere piyasalar yükselişe geçmiştir. Dönemsel olarak Asya ülkeleri, yükselen ekonomiler olarak göze çarptığı için bu ülkeler Asya Kaplanları olarak da anılmıştır. Ancak Asya ve Afrika’nın bazı bölgelerine ek olarak özellikle Latin Amerika (LA), piyasaların reformu konusunda daha büyük bir rol üstlenmiştir. Gelişmiş ülkelere oranla daha az avantaja sahip olan gelişmekte olan ülkelerin içerisindeki YPE küresel pazarda önemli rekabetçiler haline gelmiştir (Arnold ve Quelch, 1998, s. 7-9).

2.2.Yükselen Piyasa Ekonomilerinin Özellikleri ve Sınıflandırılması

YPE’nin genel karakteristik özellikleri, ekonomik açıdan istikrarlı ve güvenilir olmaları, yüksek büyüme hızına sahip olmaları, kişi başına düşen gelirdeki hızlı artış gibi unsurları içerir. Emeğin yanı sıra ekonomide sermaye odaklı yaklaşım ve uzun vadede gelişme stratejisiyle devletin ekonomide teşvik edici bir rol alması da bu özellikler içerisinde sayılmaktadır. YPE küresel piyasalar açısından da bazı temel unsurlara sahiptir. Doğrudan yabancı yatırımların ilgi odağı olması sonucu küresel ticaret hacmi içerisindeki yerinin artması, yüksek dışa açılma oranı ile daha bütünlük bir ekonomiye sahip olması gibi özellikler bu ekonomileri diğerlerinden ayıran özelliklerdir. Endüstriyel açıdan ise YPE sanayi sektöründe dünya enerji miktarının yarısından fazlasını tüketmektedir. Bu ekonomileri diğer gelişmekte olan ekonomilerden ayıran diğer temel unsurlar ise toplumlarının üretimde artışı sağlayacak değerlere sahip olması, bilim ve teknolojinin gelişimine yönelik yatırımların artması ve dünya döviz rezervlerinin %75’ine sahip olmaları olarak ifade edilebilir (Karataş ve Deviren, 2007, s.165-166).

Dünya ülkeleri arasında önemi artan YPE ülkeleri büyük pazar özelliği sayesinde siyasi, ekonomik ve sosyal alanda da öne çıkmaktadır. Ekonomik büyümenin lokomotifi niteliği taşımakta olan bu ülkeler özelleştirme ve yabancı yatırımlara yönelik açık politikalar uygulamaktadır (İspiroğlu ve Taş, 2017, s.225-242). Literatürde gelişmiş ve gelişmekte olan yükselen piyasa ekonomisine sahip ülkelerin sanayileşme, rekabet, ticaret hacmi, doğrudan yabancı yatırımlar ve ticari sınırlamalar gibi faktörler konusunda gelişmiş ülkelerin ekonomilerini yakınsadıkları görülmektedir. Yükselen piyasalarda en gelişmiş sektör bilişim teknolojileridir. Ekonomik büyüme ve gelişen teknoloji küresel anlamda yükselen piyasa ülkelerinin gücünü artırmaktadır. Sermaye piyasalarındaki liberalizasyon ve ulaşılabilir piyasa, yatırımların geleceğini şekillendirmektedir (MSCI, 2019).

YPE ülkelerinin olumlu özellikleri olmakla birlikte olumsuz özellikleri de bulunmaktadır. Bu ülkeler hızla büyüme sağladığı için bir dengeye ve istikrara sahip olmakta zorlanırlar yani hızlı büyüme aynı zamanda riski beraberinde getirmektedir. Sosyal, ekonomik ve siyasi pek çok açıdan istikrarsızlık piyasa riskini artırmaktadır. Örneğin YPE ülkelerini emeklemeden koşturmuş bebeklere benzetebiliriz. Bu ülkeler, henüz tam olarak gelişmiş hukuki ve sosyal altyapıya sahip olmadığı halde ekonomide büyük reformlar ile kendini geliştiren piyasalardır. Ancak tüm bu risklere rağmen küresel çapta söz sahibi olma niteliğindedir.

Hammadde açısından zengin olan ve dünyanın yarısından fazlasını oluşturan YPE ülkeleri yabancı sermayelerin gözdesidir (İspiroğlu ve Taş, 2017, s.225-242). Risklere rağmen yükseliş gösteren inovatif ve rekabetçi bu ülkeler diğer gelişmekte olan ülkelere bu nedenle ayrıcalıklıdır.

Ülkelerin piyasa performanslarına göre sınıflandırılması, ulusal ve uluslararası yatırımlara yön veren bir nitelik taşımakta ve ülkelerin ekonomik yatırım alma oranlarını etkileyerek ekonomik kalkınma ve büyüme oranlarında önem arz etmektedir. Yükselen piyasa ekonomileri sınıflandırma olarak gelişmekte olan ülkelerin içerisinde yer almakta ancak ekonomik performans bazında diğer gelişmekte olan ülkelere ilerde olmaları sebebiyle farklı kategoride değerlendirilmektedir. Yükselen piyasa ekonomilerinin kavramında olduğu gibi sınıflandırılmasında da genel kabul gören tek bir endeks bulunmamaktadır. Ancak çalışmamızda baz aldığımız endekse göre ilk gruptandırılma 1988 yılına uzanmaktadır. Amerikan uluslararası finans şirketi olan MSCI ³(Morgan Stanley Capital International) tarafından oluşturulan ACWI (All Country World Index) içerisinde %0,9'luk bir oranda 10 ülkeyi kapsayan 'Yükselen Piyasa Ekonomisi' sınıflandırması ilk olarak 1988 yılında başlatılmıştır. Günümüzde dünya genelinde 25 ülke, güncel MSCI Küresel Pazar Endeksine göre bu sınıflandırma içerisinde yer almaktadır (MSCI,2022).

Farklı kurum ve kuruluşlar farklı nitelikleri göz önüne alarak farklı sınıflandırmalar oluşturmuşlardır. S&P Global Geniş Piyasa Endeksi (The S&P Global BMI)'inde yer alan 19 ülke (Brezilya, Şili, Çin, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Hindistan, Endonezya, Malezya, Mısır, Meksika, Fas, Peru, Filipinler, Polonya, Rusya, Güney Afrika, Türkiye, Tayvan, Tayland) bulunmaktayken, yükselen ekonomileri gelişmiş ve ikincil düzeyde yükselen ekonomiler olarak kategorize eden FTSE Küresel Borsa Endeksi (FTSE Global Equity Index Series, Country Classification)'inde ise 22 (Brezilya, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Malezya, Meksika, Güney Afrika, Tayvan, Polonya ve Türkiye; İkincil Düzeyde Yükselen: Çin, Şili, Kolombiya, Mısır, Hindistan, Endonezya, Fas, Pakistan, Peru, Filipinler, Rusya, Tayland ve Birleşik Arap Emirliği) ülke yer almaktadır (Elmas vd., 2011, s.223-224).

Çalışmada baz aldığımız sınıflandırma endeksi olan MSCI' de ise Yükselen piyasa ekonomileri 'Küresel Pazar Erişilebilirlik Endeksine' göre güncel olarak bölgesel bazda üç temel ayrıma tabi tutulmakta ve 25 ülkeyi kapsamaktadır. Bölge ayrımı Amerika, Avrupa& Orta Doğu& Afrika ve Asya'dan oluşmaktadır. Amerika yükselen ekonomi ülkeleri Brezilya, Şili, Kolombiya, Meksika ve Peru olmak üzere beş Latin Amerika ülkesinden oluşmaktadır. Avrupa-Orta Doğu-Afrika bölgesi ise Çek Cumhuriyeti, Mısır, Yunanistan, Macaristan, Kuveyt, Polonya, Katar, Suudi Arabistan, Güney Afrika, Türkiye ve Birleşik Arap Emirlikleri olmak üzere on iki ülkeyi kapsamaktadır. Asya bölgesi ise Çin, Hindistan, Endonezya, Kore, Malezya, Filipinler, Tayvan ve Tayland olmak üzere sekiz ülkeden oluşmaktadır (MSCI, 2022). MSCI 'Küresel Pazar Erişilebilirlik Endeksine' göre bir tablo yardımı ile gösterilmektedir.

³MSCI: Uluslararası sermaye performanslarını ölçmek için küresel anlamda geçerliliğe sahip endeksler oluşturan Amerikan bir finans şirketidir.

Tablo 2. Yükselen Piyasa Ekonomisi Ülkelerinin Sınıflandırılması

YÜKSELEN PİYASA EKONOMİSİ ÜLKELERİ		
Amerika	Avrupa-Orta Doğu- Afrika	Asya
<ul style="list-style-type: none"> • Brezilya • Şili • Kolombiya • Meksika • Peru 	<ul style="list-style-type: none"> • Çek Cumhuriyeti • Mısır • Yunanistan • Macaristan • Kuveyt • Polonya • Katar • Suudi Arabistan • Güney Afrika • Türkiye • Birleşik Arap Emirlikleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Çin • Hindistan • Endonezya • Kore • Malezya • Filipinler • Tayvan • Tayland

(MSCI, 2022).

2.3. Yükselen Piyasalarda Vergi Harcaması Uygulamaları ve Önemi

Vergi harcaması türleri; vergi indirimleri, vergi kredisi, eğitim ya da sağlık yardımları vb. her ülke için spesifik olarak bütçede adlandırılması değişiklik gösterebilir nitelikte olsa da temel anlamda vergi harcama uygulamaları 6 başlıkta sınıflandırılmaktadır. Uygulamada türleri başlığı altında da bahsettiğimiz gibi genel kabul görmüş uygulamalar vergi istisnaları, muafiyetleri, indirimleri, ertelemeleri ve indirimli vergi oranları olarak uygulanabilmektedir (Tax Foundation, 2017; Elmas vd., 2011, s.223-224).

Gelişmekte olan ülkeler kalkınma açısından karşılaştırıldığında önemli makroekonomik göstergelerden birisi yoksulluk ve gelir dağılımıdır (Alıy ve İzgi, 2018, s.987-996). Yükselen piyasa ekonomileri her ne kadar aynı sınıflandırmada yer alıyor olsa da farklı gelir gruplarına sahiptir. Farklı gelirleri olan ülkeler, gelir dağılımı adaleti ve gelişmişlik konusunda da spesifik farkları bünyesinde barındırmaktadır. Ülkelerin kalkınması yalnızca ekonomik büyümenin olması değil gelir dağılımında adaletin sağlanması koşulunu da sağlamalıdır. Bu yüzden yatırım odaklı politika uygulayan ülkeler daha çok kurumsal vergi harcaması olarak nitelendirilen üretim ve yatırımlara teşvik niteliğindeki konularda uygulama yaparken, gelir dağılımı adaletini sağlama politikası uygulayan ülkeler ise bireysel vergi harcaması olarak yardım ve muafiyet gibi uygulamalara ağırlık verebilmektedir (İspiroğlu ve Taş, 2017, s.225-242).

Dünyada değişen bu ekonomik düzenin yanı sıra insanların yaşam standartlarını iyileştirmek adına sosyal devlet ülkeleri, kamu harcamalarının yanı sıra ekstra vergilerin ikincil gelir dağılımı etkisi niteliği ile gelirleri düşük kişi grup ya da sektörlerle örtülü bir şekilde sübvans etmek amacıyla vergilerde, indirim, muafiyet gibi vergi harcamalarına başvurmaktadır. Yükselen piyasa ülkeleri genel anlamda ekonomik kalkınma odaklı ülkelerdir. Bu durum ülkelerin mali politikalarında da yatırıma yönelik vergi harcama uygulamaları yapmasına neden olmaktadır. Ancak yüksek gelir eşitsizliğine sahip bu ülkelerde yatırım odaklı vergi harcamasının yanı sıra sosyal amaçlı vergi harcamaları da yapılmaktadır (Tax Foundation, 2017).

Çalışmamızın son bölümünde ekonomik açıdan Türkiye ile benzerlik göstermesi ve çalışılmamış bir konu olması nedeni ile Latin Amerika Yükselen piyasalarındaki vergi harcamaları ile Türkiye'deki vergi harcamalarının karşılaştırmasını yapacağız.

3.Yükselen Piyasalarda Vergi Harcaması Uygulamaları: Türkiye ve Latin Amerika Ülkeleri

3.1.Türkiye'de Vergi Harcamaları ve Uygulaması

2000 yılında 8. Beş Yıllık Kalkınma Planının hazırlık çalışması içerisinde vergi harcamaları bütçe kapsamının dışında kalan dolaylı kamusal harcamalar olarak nitelendirilmiştir. Bir vergi politikası aracı olarak yaygın biçimde kullanılmasına rağmen bütçede yer almayan vergi harcamalarının, kamuoyunun bilgi alma hakkı ve devletin bütçe hesaplamalarının daha sağlıklı olabilmesi için şeffaflık ile raporlanması ve bütçe içerisinde gösterilmesi gerekmektedir. Bu yüzden vergi harcamaları uygulanacak politikalar doğrultusunda düzenlenecek ve bu kapsamda vazgeçilen gelir yöntemi ile tahmini yapılan tutarlar bütçeye ek liste olarak yayınlanacaktır. Türk Vergi Sistemi içerisinde vergi yasalarının içerisinde muafiyet, istisna, indirim gibi maddeler halinde vergi harcamaları belirtilmektedir. Buna ek olarak bazı vergi harcamaları da geçici maddeler halinde yer almaktadır (Buhur, 2019, s.68-75).

Vergi harcamaları kavramının varlığı ve uygulanmaya başlaması dünya genelinde daha eski yıllara dayanan bir tarihe sahip olsa da ülkemizde vergi harcaması kavramının kullanılmaya başlaması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda geçen "...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 ile vazgeçilen vergi gelirleri olarak ilk defa 10.12.2003 tarihinde. Vergi harcamalarının bütçede yeri ise tahmini tutarlarının yer aldığı vergi harcama listesi olarak ilk defa 2006 yılında yayınlanmıştır. Çalışmamızda 2006-2022 yılları arası vergi harcama tutarları kullanılacaktır (Maliye Bakanlığı, 2007).

Vergi harcamalarının tahmini tutarlarına ek amaç ve ayrıntılarının da yer aldığı bir içerik olarak hazırlanan vergi harcama raporunun ilki "Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü" tarafından 08.10.2007 tarihinde yayınlanmıştır. Literatürdeki bazı kaynaklarda ilk vergi raporu olarak 2001 yılında yayınlanan vergi harcama raporunun bahsedilmiş ancak yetersiz olması sebebiyle resmi olarak değerlendirilmemiştir. Ülkemizde resmi ve güncel olarak ulaşılabilen ilk vergi harcama raporu 2007 yılına aittir. İlk rapordan sonra ikinci vergi harcama raporu 2016 yılında, üçüncüsü 2017 ve güncel olarak en son 2018 yılında vergi harcama raporu yayınlanmıştır. Vergi harcamaları rapor olarak her yıl yayınlanmamış olsa da tutar tahmini olarak bütçeye her yıl ek olarak yer almaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018).

Ülkemizde vergi harcamalarının bütçede yer aldığı tarihten bu yana bütçeye ek listelerde tahminleme yöntemi olarak vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Herhangi bir veri temin edilmeyen ve savunma harcamalarının dahil edilmediği belirtilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı," Vergi Harcama Raporu",2018).

Genel olarak altı türden oluşan vergi harcama uygulamaları ülkemizde muafiyet, istisna ve indirimlerden oluşur (Maliye Bakanlığı, 2007). 2006 yılından bu yana bütçeye ekli listede vergi harcama uygulamaları yer aldığı kanun adına ve numarasına göre maddeler halinde yer almakta ve içerik olarak detayı belirtilmektedir. Vergi harcamaları ile ilgili bilgilere, 2006 sonrasında her yıl yayınlanan vergi harcama listelerine ve vergi harcama raporlarına ek olarak devlet faaliyet raporları, kalkınma planları vb. belgelerde de yer verilmiştir. Strateji ve Bütçe Başkanlığının yayınladığı "On Birinci Kalkınma Planı" içerisinde vergi harcamalarının yeniden değerlendirilerek ekonomik ve sosyal etkilerine göre, etkisi olmayanların kademeli bir şekilde

kaldırılması hedeflenmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022). Aynı politika orta vadeli programda da madde olarak yer almaktadır; vergisel teşvik ve istisnaların etkinliğine göre yeniden gözden geçirilmesi gerekliliği üzerinde durulmaktadır. Bu programda diğer bir madde olan vergi mevzuatının güncel ihtiyaçlara yönelik kolay anlaşılabilir, uygulanabilir ve sade bir hale getirilmesi de amaçlanmaktadır. Vergi mevzuatının daha sade hale getirilmesi vergi harcamalarının da sadeleşmesi olarak algılanabilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022).

Standart vergi sistemi ve vergi harcamalarının tanımlama unsurları devlet politikaları, amaçları ve zaman gibi çeşitli etkenler dolayısıyla değişebileceği varsayılmaktadır. Güncel olarak standart vergi sistemi ve vergi harcaması tanımına göre bazı muafiyet, istisna gibi uygulamalar standart vergi sistemi içerisine dahil edildiğinden vergi harcaması dışında tutulabilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018).

Vergi harcama uygulamaları ülkemizde diğer ülkelerdeki gibi ekonomik tercihlerin yönlendirilmesi, dezavantajlı alan ya da grupların teşvik edilmesi amacı ile yıllara göre toplumun ihtiyaçlarına yönelik, ekonomik gelişim ve sosyal adalet odaklı bir amaçla neredeyse vergi sistemimizdeki tüm vergi türleri içerisinde uygulanmaktadır. Savunma ve askeri amaçlarla yapılan istisnalar vergi harcaması içerisine dahil edilmemektedir. Dolayısıyla vergi harcamalarının amacı içerisinde savunma ve askeri amaçlar bulunmamaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007). 2006 yılında ilk uygulaması yapılan vergi harcamaları yıllara göre Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH) içerisinde kademeli olarak bir artış halindedir. Oransal olarak artış eğiliminde olması dolayısı ile bu uygulamanın amaçlarına yönelik etkin ve sürdürülebilir olduğunu varsayabiliriz. Vergi sistemimiz içerisinde tek bir parça olarak değil her vergi türü ve vergi kanunu için gerek yıllara göre gerek amaçlarına göre maddeler halinde listelenmiştir.

Ülkemizde yıllara göre toplam bütçe gelirleri, toplam vergi gelirleri, toplam bütçe harcamaları ve GSYH içerisinde vergi harcamalarının yüzdelik oranı tablo halinde aşağıda gösterilmektedir. Bu yıllar arasında vergi harcamalarının, GSYH içerisinde en fazla paya sahip olduğu yıl 2019 yılıdır. Tahmin edileceği gibi 2019 yılı dünya genelinde meydana gelen pandeminin ülkemizdeki ekonomik ve sosyal etkileri bu yükselmeye büyük bir paya sahiptir. 2019 yılında kamu harcamaları da arttığı için toplam harcama içerisinde vergi harcamalarının artış oranı da aynı düzeyde artmıştır. Bunun sebebi olarak vergi harcamalarının etkisinin kamu harcamasından daha hızlı gerçekleştiğini varsayabiliriz.

Tablo 3. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Bazı Ekonomik Göstergeler İçindeki Payı (%)

YILLAR	Vergi Harcamaları /Bütçe Gelirleri (%)	Vergi Harcamaları /Vergi Gelirleri (%)	Vergi Harcamaları/ Bütçe Giderleri (%)	Vergi Harcamaları/ GSYH (%)
2006	4,95	6,25	4,82	1,13
2007	6,28	7,82	5,86	1,42
2008	5,94	7,40	5,48	1,31
2009	6,82	8,52	5,47	1,54
2010	5,65	6,82	4,88	1,24
2011	5,92	6,92	5,58	1,26
2012	5,78	6,90	5,31	1,23
2013	5,75	6,87	5,49	1,24

2014	5,62	6,78	5,32	1,17
2015	5,41	6,40	5,16	1,12
2016	5,41	6,53	5,13	1,15
2017	16,21	19,05	15,07	3,29
2018	17,43	21,26	15,91	3,55
2019	20,42	26,52	17,87	4,17
2020	19,02	23,47	16,25	3,88
2021	20,96	19,81	17,14	3,20
2022	10,10	11,80	17,51	2,53

(T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı; EVDS,2022).

GSYH içerisinde en yüksek olduğu yıl %4,17 oranı ile 2019 yılıdır. 2019 yılında diğer yıllara göre maksimum orana ulaşan vergi harcamaları sonrasında kademeli olarak azalış göstermiştir. GSYH'mizin içerisinde 2006-2016 yıllarında genel olarak %1-1,3 oranlarında iken 2017 yılında vergi harcamalarının oranında bir artış gözlenmektedir. Her ne kadar en yüksek oran 2019 yılına ait olsa da oranların sıçrama gösterdiği ilk yıl 2017'dir. Vergi harcamalarının artması alt gelir gruplarına ve yatırıma teşvik olarak uygulanması doğrultusunda ekonomik gelişim ve gelir dağılımı adaletine olumlu bir katkı sağlayabileceği gibi, Özel Tüketim Vergisi ya da Katma Değer Vergisi içerisinde uygulamasının artması genel tüketime dayalı bir harcama olması dolayısı ile katkı sağlamayabilir.

3.2. Türkiye'de Vergi Türlerine Göre Vergi Harcamaları

Türk Vergi Sisteminde, vergiler; gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim, motorlu taşıtlar, emlak ve damga vergileri olarak sınıflandırılmaktadır. Pek çok parametreye göre sınıflandırılarak toplanan vergiler çalışmamızda gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim vergileri ve diğer kanunlar olarak ele alınmaktadır. Vergi harcamaları da bu ayrıma göre uygulandığı vergi türü içerisinde sınıflandırılarak raporlanmaktadır. Vergi kanunları içerisinde muafiyet, istisna ve indirim olarak yer alan maddeler, amaçlarına yönelik etkin olup olmamalarına göre yıllar içerisinde değişiklik gösterebilmekte ya da aynı kalabilmektedir.

2006-2007 yıllarında 8,5-12 Milyon TL olarak gözüken toplam vergi harcamaları diğer yıllarda kademeli olarak yükselmiştir. 2017 yılında ise daha büyük bir oranla artış göstererek GSYH içerisinde de artmıştır. Vergi harcama türleri arasında da 2017 yılında oranlarına paralel olarak her vergi türünde artış görülmüştür.

Ülkemizde vergi harcamalarının dağılımı oransal olarak 2006-2021 yılları arasında en çok Gelir Vergisi Kanunu içerisinde istihdam, ücret ve işgücü piyasasının gelişimine olumlu katkı sağlama amacı ile uygulanmaktadır. Sonrasında en çok uygulanan iş dünyası ve yatırımların geliştirilerek ekonomik kalkınmayı sağlama amacı ile Kurumlar Vergisi başta olmak üzere diğer vergi türlerinde harcamalar yer almaktadır (Eriçok, 2019, s. 321-352). Genel olarak en fazla orana sahip olan vergi harcama türü Gelir vergisidir, ikinci olarak ise Kurumlar Vergisi yer almaktadır. Bu sıralama diğer kanunlardaki vergi harcamaları, Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi olarak devam etmektedir. Yıllara göre dalgalanmalar söz konusu olsa da genel dağılım bu şekildedir.

Türkiye'de vergi harcamalarının fonksiyonel dağılımında %24,5 ile "işgücü piyasasının geliştirilmesi, ücretler ve istihdam" ilk sırada yer alırken, ikinci sırada %20,7 ile "iş dünyasının geliştirilmesi ve yatırımların artırılması", üçüncü sırada %18,5 ile "altyapı, enerji ve ulaştırma", dördüncü sırada %14,7 ile "yurtiçi tasarrufların artırılması ve finansal piyasaların derinleşmesi" bulunmaktadır. Bu alanları %9,9 ile "tarıma

yönelik vergi kolaylıkları”, %9 ile “sağlık ve sosyal amaçlı vergi harcamaları”, %2,4 ile “Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri”, %0,4 ile “eğitim, kültür, spor ve sanat” alanındaki harcamalar takip etmektedir.

“Vergiden Muaf Esnaf” vb. muafiyet, istisna ve indirimler 1980’li yıllarda bütçede yer alan bir hüküm olmasına rağmen vergi harcaması olarak nitelendirilmediğini görebiliriz. Muafiyet, istisna ve indirimlerin vergi harcaması olarak nitelendirilmesi daha sonraki yıllara dayanmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin gelişimi ve ülkenin kalkınması amacı ile belli iktisadi etkinlikler, belli bölgeler ya da belli mükelleflere kalkındırma amaçlı destek niteliği taşımaktadır. Mevzuatımızda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yer almış ve çeşitli vergi kanunları içerisinde ayrı maddeler halinde sınıflandırılan vergi harcama uygulamaları ülkemizde ekonomik, sosyal ve siyasi açıdan amaçlarını; istisna, muafiyet ve indirim uygulamalarını kullanarak sağlamaktadır (Kişioğlu vd., 2019, s.380-393).

Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi harcamalarının incelenmesi sonucunda genel olarak bu uygulamaların amacının ekonomik olduğu görülmektedir. Ancak yalnızca ekonomik amacın varlığı söz konusu değildir. Temel olarak ekonomik kalkınma amacı ile yatırım ve üretime yönelik harcamalar bulunsun da dezavantajlı gruplara (düşük gelirli, engelli, mücbir sebeplere maruz kalmış bireyler) ya da toplumun refahının gelişimi açısından eğitim sağlık, spor gibi alanlara yapılan harcamalar da sosyal amacın varlığını göstermektedir. Ayrıca kamu kurumlarına ve diplomatik niteliğe sahip harcamalarda bulunmaktadır (Gülmez, 2003, s.94-96).

Tablo 4. Türkiye’de Vergi Türleri İtibarıyla Vergi Harcamaları Tahminleri (%)

YILLAR	GVK VH/Toplam VH	KVK VH/Toplam VH	KDV VH/Toplam VH	ÖTV VH/Toplam VH	Diğer Kanunlarda VH/Toplam VH
2006	29,48	29,48	5,08	2,68	0,00
2007	23,42	23,42	4,04	2,13	8,96
2008	62,52	62,52	3,42	1,72	9,38
2009	66,26	66,26	5,84	1,77	9,51
2010	63,76	63,76	5,59	1,71	9,09
2011	61,59	61,59	5,40	1,65	8,78
2012	62,16	62,16	5,45	1,66	8,87
2013	62,53	62,53	5,54	1,68	8,94
2014	68,30	68,30	5,22	1,72	6,71
2015	69,30	69,30	6,91	1,77	6,19
2016	68,40	68,40	7,61	1,75	7,39
2017	36,90	36,90	22,98	14,39	10,94
2018	41,05	41,05	24,84	14,27	6,47
2019	38,20	38,20	27,87	13,94	4,31
2020	39,33	39,33	25,19	11,54	3,41
2021	39,51	39,51	25,24	8,89	4,94
2022	39,48	39,48	25,25	8,89	4,94

(T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022).

Ekonomiye aktif katılımı ve doğrudan bir vergi olan gelir vergileri içerisindeki vergi harcamaları büyük bir paya sahiptir (Rakıcı, 2004, s.115-129). Türk Vergi Sistemi içerisinde Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi harcamaları "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu" ikinci kısmı "muaflik ve istisnalar" başlığı altında yedi bölüm halinde yer almaktadır (193 sayılı GVK Metni).

2006 ve 2007 yıllarında %20lerde olan oranı 2008 ve 2016 yılları arasında vergi harcamaları içerisinde %60 üzerinde bir oranla en fazla vergi harcaması uygulanan vergi türü gelir vergileri olduğunu görebilmekteyiz. 2017 yılından itibaren ise bu oran azalmaktadır. 2018 yılında yayınlanan raporda da belirtildiği üzere etkin ve verimli olmayan vergi harcamalarının kaldırılması gerektiği söylemine göre Gelir Vergisi Kanunu içerisindeki vergi harcamalarının kaldırılarak Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve diğer kanunlar içerisinde vergi harcama uygulamalarına ağırlık verildiği görülmektedir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu içerisinde yer alan muafiyet, indirim ve istisnalardan oluşan bu vergi harcamaları aynı adlı kanunun içeriğinde yer almaktadır.

Vergi harcama listesinin ilk yayımlandığı yıl olan 2006 yılında %60 oranında iken 2007 ve sonrasında bu oran azalmış ve kurumlar vergisinde yapılan harcamalar yerine gelir vergisinde yapılan harcamalara ağırlık verilmiştir.

Ekonomide bir ekonomik varlığın (bu ürün ya da hizmet olabilir) üretiminden tüketimine kadar her aşamasında kazandığı artı değer üzerinden alınan pozitif fark olarak nitelendirilen Katma Değer Vergisinin amacı tüketicinin vergilendirilmesi olarak ifade edilmektedir (Devrim, 2002, s.267-270).

Bu vergi türü içerisinde en çok yapılan uygulama muafiyet ve indirimlerden ziyade istisnadır. İstisnalar daha çok sosyal amaçla yapılmakta olsa da dolaylı olarak ekonomik amaç da taşımaktadır. Geliri düşük mükellef gruplarına uygulanan istisna gelir dağılımı adaletini dengelemeye çalışmakla sosyal bir amaç ve düşük gelirli mükellefin de tüketime teşvik ederek, tüketimde artış ile ekonomik bir amaca hizmet ettiğini söyleyebiliriz (Pedük, 2006, s.3-6).

Toplam vergi harcamaları içerisinde 2006-2016 yılları arası on yıllık bir dönemde ortalama olarak Katma Değer Vergileri içerisindeki harcama oranı, 5,46 iken 2017 de vergi harcamalarında yaşanan genel artış burada da görülmekte ve toplam harcama içerisinde 2017-2022 yılları arasındaki dönemde ortalama 25,22 gibi bir yüzde ile büyük bir artış göstermektedir. Bu oran değişimi ile gelir vergisi harcamalarından sonra toplam vergi harcamaları içerisinde en büyük paya Katma Değer Vergisi harcamalarının sahip olduğu görülmektedir.

Lüks tüketim ürünleri üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisi içerisinde de vergi harcama uygulamaları mevcuttur. Genel olarak istisna türünde uygulama kullanılmaktadır. Ekonomik amaçtan ziyade sosyal amaçlara yönelik toplumda zararlı olabilecek tüketicinin azaltılması gibi amaçlarla uygulanmaktadır. En çok rastlanan kalemler ise diplomat istisnası, ihracat istisnası vb. uygulamalardır. Özel Tüketim Vergisi içerisinde uygulanan vergi harcama türleri arasında genel olarak muafiyet bulunmamaktadır. Lüks bir tüketim olduğu için teşvik edilmesi için muafiyet ya da indirim yapılma durumu söz konusu olmamaktadır. Bu yüzden zararlı olabilecek erdemsiz malların lüks tüketimini azaltmak amacıyla bu gruptaki ürünlerin maliyetini artırmak amacıyla genel vergi tarifesine ek olarak daha yüksek bir oranla tarife uygulanması negatif vergi harcaması olarak literatürde yer almaktadır (Pedük, 2006, s.4-7).

Diğer kanunlar olarak MTV, damga vergisi, harçlar kanunu, veraset ve intikal vergisi ve vergi sistemi dışında özel olarak oluşturulmuş maddeler bulunmaktadır. Ağırlıklı olarak MTV, harçlar ve damga vergisi gibi vergi sistemi içerisinde yer alan kanunlarda uygulanıyor olsa da yıllara göre çeşitli ek madde ve kanunlarla uygulaması da bulunmaktadır. Detaylı olarak çalışmamızın ek belgesinde "diğer kanunlar içerisinde yer alan vergi harcamaları" başlığı altında yer alan tablolarda kanun maddeleri halinde yer almaktadır. 2006 ve 2007 yıllarında da uygulanmış uygulamaları bulunsu da vergi harcama listelerinde tutar tahmini bu iki yıl için

bulunmamaktadır. Toplam vergi harcamaları içerisinde %10 civarı bir paya sahip olan ÖTV'deki harcamaların 2017 sonrasında kademeli olarak toplam vergi harcamasına oranı azalış göstermektedir.

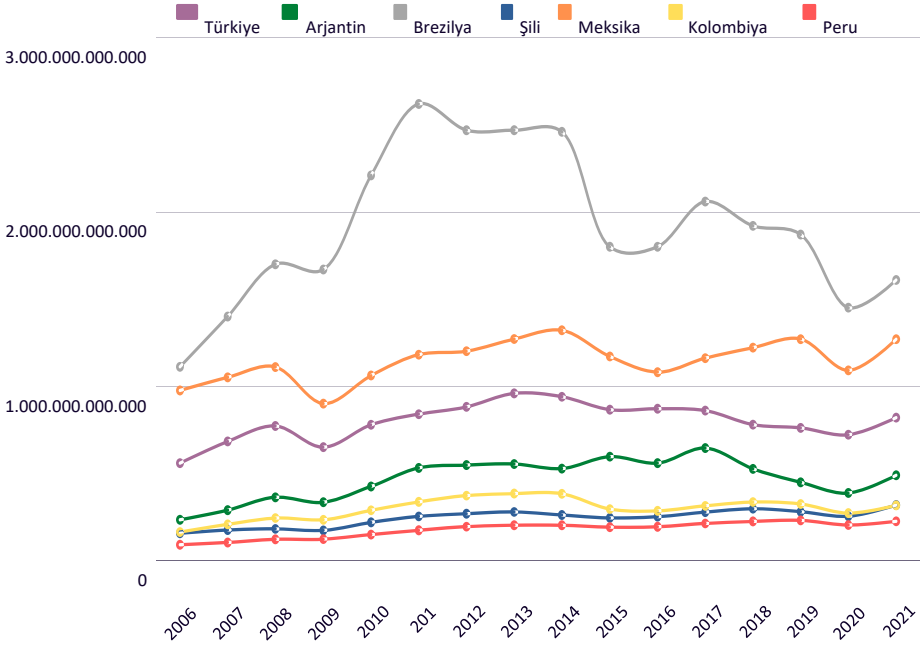
3.4. Türkiye ve Latin Amerika Karşılaştırması

Çalışmamızda karşılaştırılan Latin Amerika ülkeleri piyasa sınıflandırması olarak ülkemizle aynı piyasa içerisinde yer alması, Brezilya ekonomisindeki GSYH oranı ve Meksika dışında diğer ülkelerin ekonomik durumlarının yakınsak olması ve literatürde daha önce ele alınmaması sebebi ile tercih edilmiştir. 2006-2021 yılları GSYH tutarları ve tablodan yararlanarak oluşturulan grafikte aralarındaki benzerlik ve farklılıkların görülmesi amaçlanmaktadır. Karşılaştırılan yedi ülke içerisinde en yüksek üçüncü GSYH büyüklüğü ülkemize aittir. Karşılaştırılan ülkelerin ekonomileri içerisinde ortalama olabilecek ekonomik göstergelere sahip ülkemizin ekonomisine oranla daha ilerde olan ve daha geride olan ancak benzerlikler gösteren ülkeler aralarında farklar olsa da birbirlerine yakınsak ekonomik büyüklüklere sahip olmaları dolayısı ile uygulama gelişimi karşılaştırılacaktır. Bu ülkelerdeki vergi harcama uygulamalarının oranları ve gelişimini incelenerek tutarlı ya da etkin bir uygulama olup olmadığını ülkelerin birbirine yakın ekonomik seviyelerine göre nasıl değiştiği analiz edilmektedir.

Tablo 5. Türkiye ve Latin Amerika Ülkelerinde GSYH İçerisinde Vergi Harcama Oranları (2006-2021) (000.000)

	Türkiye	Arjantin	Brezilya	Şili	Meksika	Kolombiya	Peru
2006	557,060	232,560	1,110,000	153,840	975,390	161,620	88,640
2007	681,340	287,530	1,400,000	172,570	1,050,000	206,180	102,170
2008	770,460	361,560	1,700,000	179,660	1,110,000	242,190	120,550
2009	649,270	332,980	1,670,000	171,410	900,050	232,400	120,820
2010	776,990	423,630	2,210,000	217,110	1,060,000	286,560	147,530
2011	838,760	530,160	2,620,000	251,220	1,180,000	334,940	171,760
2012	880,560	545,980	2,470,000	267,180	1,200,000	370,920	192,650
2013	957,780	552,030	2,470,000	277,240	1,270,000	382,120	201,180
2014	938,950	526,320	2,460,000	259,410	1,320,000	381,110	200,790
2015	864,320	594,750	1,800,000	242,500	1,170,000	293,480	189,810
2016	869,690	557,530	1,800,000	249,300	1,080,000	282,830	191,900
2017	859,000	643,630	2,060,000	276,360	1,160,000	311,880	211,010
2018	778,470	524,820	1,920,000	295,400	1,220,000	334,200	222,600
2019	759,940	447,750	1,870,000	278,580	1,270,000	323,110	228,320
2020	720,290	385,540	1,450,000	252,730	1,090,000	270,300	201,710
2021	819,040	487,230	1,610,000	317,060	1,270,000	314,460	223,250

(Dünya Bankası, 2022).



(Dünya Bankası, 2022).

Grafik 2. Ülkelerin GSYH Tutarları (2006-2021).

3.5.Latin Amerika Ülkeleri Yükselen Piyasa Ekonomilerinde Vergi Harcama Uygulamaları

Dünya ülkelerinde olduğu gibi Latin Amerika ülkelerinde de vergi harcamaları, vergi sistemlerindeki istisnaların iktisadi bir sonucudur. Vergi sistemleri; genel olarak vergi konusu, vergiyi doğuran olay, vergi matrahı, vergi oranları, yapısı, uygulanan muhasebe uygulamaları, yapılan harcama kesintilerinin koşulları ve vergi yönetimini kolaylaştıracak birtakım kurallar barındırmaktadır. Vergi harcamaları muafiyet, istisna, sübvansiyon, kredi, tercihli vergi oranları, vergi ertelemeleri ve benzeri uygulamalar olarak literatürde yer almaktadır. Vergi harcama raporları önceden belirlenmiş bahsettiğimiz kurallar çerçevesinde standart vergi sisteminden sapma gösteren uygulamaların tanımlanması ölçülmesi sonucu oluşturulmaktadır. Daha önceden kullanılan vergi harcama uygulamalarına ve tahminleme yöntemlerine atıfta bulunularak kullanılan uygulamaların niteliği ve niceliği hakkında raporlar aracılığı ile değerlendirme sağlanmaktadır (Longinotti, 2019, s. 9-45)

Çalışmada yer alan seçili Latin Amerika ülkeleri için TEDLAC (Latin Amerika ve Karayipler Vergi Harcamaları Veri Tabanı)'ı, her ülkenin vergi harcaması ile GSYH ilişkisini incelemekte ve vergi harcamalarının incelenen ülkelerde hangi vergi türlerinde uygulandığı konusunda bilgi vermektedir. Vergi harcamaları genel olarak tüm vergi türleri içerisine dahil edilebilir bir uygulamadır ama spesifik olarak seçili ülkelerde KDV, ticari ve kişisel vergiler, tüketim vergileri, dış ticaret vergisi, emlak vergisi gibi türlerde uygulanmaktadır (Longinotti, 2021, s. 9-45).

Genel olarak dünya ülkelerinde benzer tanımlamaya sahip olsa da vergi harcamaları sosyal bilim kavramı olması dolayısı ile her ülke için çeşitli nüans farklılıkları taşıyabilmektedir. Vergi harcamasının seçtiğimiz yükselen piyasa ülkeleri için tanımlanmasında baz alınan dört unsurdan hangilerinin geçerli olduğunu

aşağıdaki tabloda görebiliriz. Ülkemizde vergi harcama kalemleri vergi kanunları içerisinde yer alıyor olsa da bütçeleme açısından vergi sistemi içerisinde sayılmayacağı için standart vergi sisteminden sapma unsuru ülkemiz içinde geçerlidir.

Vergi harcamaları, ekonomik ve sosyal amaçlar doğrultusunda vergi sistemi aracılığıyla yapılan dolaylı devlet harcamalarıdır. Bunlar vergi düzenlemelerinde açıkça yer almakta olup, standart vergi sistemine bir istisna teşkil etmektedir. Vergi harcamaları devletin bütçesi için potansiyel geliri azaltmakta ve sonuç olarak mükellefin ekonomik kapasitesini artırmaktadır. Hükümet kamu hizmetlerini yeterince sağlayamadığında ya da bir bölgeyi, sektörü geliştirmeyi amaçladığında bir teşvik niteliğinde telafi edici bir uygulama olarak vergi harcamaları uygulamasına yönelebilmektedir (Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements,2011).

Tablo 6. Seçili Ülkelerde Vergi Harcaması Tanımlama Unsurları

	Gelir Kaybı Oluşturma	Standart Vergi Sisteminden Sapma	Ekonomik ya da Sosyal Politika Hedefi	Mükellefin Ekonomik Kapasitesini Artırmak
Türkiye	✓	✓	✓	✓
Arjantin	✓	✓		
Brezilya	✓	✓	✓	✓
Şili	✓	✓	✓	
Meksika	✓	✓		
Peru	✓	✓	✓	✓

(Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements,2011).

Baz alınan çalışmada Kolombiya verilerine yer verilmemiştir. Aynı karşılaştırma içerisinde ele alınmayacağı için bu tabloda Kolombiya vergi harcama tanımlaması yer almamaktadır ancak Kolombiya da vergi harcama tanımı da genel anlamda standart vergi sisteminden sapma gösteren gelir kaybına yol açan bir maliye politikası olarak tanımlanabilmektedir (Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements, 2011).

Ülkeler temel olarak elde edecekleri gelir kaybını ölçmektedirler. İstisnasız incelenen tüm ülkelerde ölçümlerin amacı, vergi harcamalarının uygulanmasından dolayı devletin uğradığı gelir kaybını ölçülmesi olmakla birlikte, bazı ülkelerin ulusal bütçeye dahil edilecek maliyetlerin tahminini yapmak yerine, geçmiş vergi harcamalarının sonradan değerlendirme yaptıklarını da görebilmekteyiz. Gelir kayıpları ülkemizde vazgeçilen gelir yöntemi ile hesaplanarak bütçeye ekli olarak yer almaktadır. Arjantin'de vergi ertelemeleri vergi harcaması olarak değerlendirilmezken ülkemizde bazı uygulamalarda ertelenen vergiler bulunmaktadır. Seçili ülkeler içerisinde yasal olarak vergi harcamalarının ölçülme zorunluluğu yalnızca Arjantin için bulunmamaktadır. (Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements, 2011).

Tablo 7. Ölçüm Türleri

	Gerçekleşme	Tahmin
Türkiye		✓
Arjantin		✓
Brezilya	✓	✓
Şili		✓
Meksika	✓	✓
Kolombiya ⁴	(-)	(-)
Peru		✓

(Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements, 2011).

Tabloda yer alan ülkeler içerisinde Meksika ve Brezilya hem tahmin hem de gerçekleşme tutarlarını ölçmekte ve yayınlamaktadır. Türkiye, Arjantin, Şili ve Peru ise yalnızca tahmini veriler ile rapor hazırlamaktadır.

Tablo 8. Vergi Harcamalarının Tahmini İçin Dirk-Jan Kraan Tarafından Önerilen Üç Yöntem

Yöntem Adı	Vazgeçilen Gelir Yöntemi	Kazanılan Gelir Yöntemi	Eşdeğer Kazanç Yöntemi
Yöntem İçeriği	Yöntem, vergi harcama uygulamasının yürürlükte olduğu, geçmiş bir dönemde oluşan gelir kaybını tespit eder.	Vergi harcamasına izin veren uygulamanın kaldırılması ile elde edilecek olan ek geliri tahmin etmeye çalışır.	Vergi harcamalarını, bütçe harcamalarıyla karşılaştırarak tahmin etmeye çalışır.
Uygulanışı	Bu yöntem beyannamenin tescilinden sonra tahsil edilmeyen vergi miktarını belirlemeye çalıştığı için vergi mükellefi davranışlarındaki değişiklikleri dikkate almaz.	Önceki yöntemden temel farkı, tahminlerin vergi mükelleflerinin davranış değişikliklerini dikkate almasıdır.	Devletin vergi mükellefine yapması gereken eşdeğer transferi tahmin etmeye çalışır, böylece vergi düşüldükten sonra elde edilen geliri, vergi harcamasının varlığıyla oluşana benzer olabilir.

(Longinotti, 2019).

Vergi harcama tahminleri ülkelere göre yıllık ya da çok yıllık olarak yapılmakta ve yayınlamaktadır. Ülkemizde tek yıllık olarak da çok yıllık olarak da hesaplanmakta ve her yıl listeler halinde yayınlamaktadır. Listelerde üç senenin tahmini tutarları vergi türlerine göre verilmektedir.

⁴ Kolombiya verilerine ulaşamamıştır.

Tablo 9. Vergi Harcama Tahminleri Yıllık-Çok Yıllık

	Tek Yıllık	Çok Yıllık
Türkiye	✓	✓
Arjantin		✓
Brezilya	✓	
Şili		✓
Meksika	✓	✓
Kolombiya		
Peru	✓	

(Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements, 2011).

Ülkemizde vergi harcamalarının tahmini tutarlarının yayımlandığı listeler her yıl yayınlanmaktadır ancak 2006 yılından bu yana 4 adet rapor yayınlanmıştır ve çok yıllık olarak da bu raporlarda veriler yer almaktadır. Ülkemiz ile benzerlik gösteren hem tek yıllık hem de çok yıllık tahmin yayınlayan diğer ülke ise Meksika'dır. Brezilya ve Peru'da ise tek yıllık olarak veri tahmini ve yayınlanması gerçekleştirilmesi söz konusudur. Arjantin için ise bu durum çok yıllık tahminlerin yayınlanması olarak tabloda yer almaktadır.

Tablo 10. Seçili Ülkelerde Vergi Harcama İlk Uygulama, İlk Raporlama Tarihleri ve Yayınlayan Kuruluşlar

	Resmi Olarak İlk Uygulama Yılı	İlk Yayınlanma Yılı	Yayınlayan Kurum
Türkiye	2006	2006	Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı)
Arjantin	1999	1999	National Directorate for Tax Research and analysis / Ministry of Finance
Brezilya	1989	1989	The Federal Revenue of Brazil (Receita Federal do Brasil - RFB)
Şili	2001	2003	The internal Tax Service, + Budget Directorate of the Ministry of Finance
Meksika	2002	2002	The Secretariat of Finance and Public Credit
Kolombiya	2003	2003	Special Administrative unit Directorate of Taxes and National Customs - DIAN, / Ministry of Finance and Public Credit
Peru	2002	2000	Superintendency for National Customs and Tax Administration (SUNAT)

(Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements, 2011 ve Longinotti, 2019).

Federal gelir yasası ve vergi sorumluluğu yasası ile vergi harcamaları bu ülkeler için bildirilmesi zorunlu hale gelmiştir (Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements, 2011). Tablo 18'de Vergi Harcama ilk uygulandığı, yayımlandığı yıllar ve yayınlayan kurumlar yer almaktadır. Hazırladığımız tabloya dayanarak vergi harcama uygulamalarının seçtiğimiz ülkeler içerisinde genel olarak resmi ilk uygulama tarihleri 2000

sonrası olarak görülmektedir. Ancak Brezilya ve Arjantin bu benzerlikten farklı olarak 1989-ve 1999 yıllarında uygulamaya diğer ülkelerden daha önce başlamışlardır.

Türkiye, Arjantin, Brezilya, Meksika ve Kolombiya'da yayınlanma ve uygulama yılları aynıdır, ancak Şili'de 2001 yılında uygulandıktan iki yıl sonra yayınlanmıştır. Peru'da ise 2000 yılında yayınlanan vergi harcamaları ile ilgili veriler ya da tahminler 2002 yılında uygulamaya konulmuştur. Şili ve Peru çalışmadaki ülkeler içerisinde daha düşük bir ekonomiye sahip olması dolayısı ile uygulanan politikanın istikrarlı ve şeffaf olması da ekonomik yapının zayıflığı dolayısı ile biraz daha zayıf kalmaktadır.

3.6. Latin Amerika Ülkelerinde Yükselen Piyasa Ekonomilerinde Vergi Harcama Gelişimi ve Türkiye ile Karşılaştırılması

Bu başlıkta, ikinci bölümde yer alan ülkelerin piyasa yapılarına göre sınıflandırılması dolayısı ile aynı sınıflandırmada yer alan yükselen piyasa ekonomileri olarak sınıflandırılan ülkemiz ve ülkemizle benzerlik gösteren Latin Amerika yükselen piyasa ülkeleri olan Arjantin, Brezilya, Şili, Meksika, Kolombiya ve Peru ülkelerinin vergi harcamaları gelişimlerini inceleyeceğiz. Devletin kullandığı mali bir aracın, benzer ekonomik sınıflandırma içerisinde yer alan ülkelerdeki durumunu değerlendirmek amacı ile bu ülkeler seçilmiştir.

Tablo 11. Seçili Latin Amerika Ülkelerinde GSYH İçerisinde Vergi Harcama Oranları

	Türkiye VH/GSYH	Arjantin VH/GSYH	Brezilya VH/GSYH	Şili VH/GSYH	Meksika VH/GSYH	Kolombiya VH/GSYH	Peru VH/GSYH
2006	1,13	-	2,0	4,1	4,0	5,6	2,2
2007	1,42	-	2,3	4,9	3,5	5,4	2,2
2008	1,31	2,11	2,77	5,3	3,2	5,7	2,1
2009	1,54	1,98	3,2	5,1	3,2	3,9	1,8
2010	1,24	2,33	3,4	5,0	3,2	4,3	2,1
2011	1,26	2,46	3,0	5,1	3,7	5,1	2,0
2012	1,23	2,59	3,2	4,5	3,4	5,9	1,9
2013	1,24	-	3,4	4,9	-	3,9	-
2014	1,17	-	4,5	4,3	-	3,3	2,2
2015	1,12	2,6	4,8	4,5	-	2,9	2,3
2016	1,15	2,7	4,4	4,3	-	8,2	2,2
2017	3,29	3,0	4,3	-	-	8,0	-
2018	3,55	-	-	-	-	8,0	-
2019	4,17	3,0	4,2	3,0	3,7	8,0	2,2
2020	3,88	-	4,3	-	-	-	-
2021	3,20	-	-	-	-	-	-
2022	2,53	-	-	-	-	-	-

(Longinotti, 2019-2021).

GSYH içerisinde ülke olarak en fazla vergi harcaması oranına sahip olan Kolombiya 2006-2012 yıllarında altı yıllık bir dönem içerisinde %5 civarı oranla tablodaki ülkeler arasında en yüksek vergi harcaması yapmıştır ancak sonraki yıllarda kademeli olarak azalış göstermektedir.

Ekonomik açıdan benzerlik gösteren ve aynı piyasa sınıflandırması içerisinde yer alan ülkelerin ulaşılabilen verileri 2006'dan 2012'ye dek GSYH içerisindeki vergi harcama yüzdesinin seçili ülkelerde, ülkemizden daha fazla orana sahip olduğunu görebiliriz. 6 yıllık bu süreçte vergi harcamasını en az uygulayan ülkenin Türkiye olduğunu görmekteyiz. 2012 yılı sonrası her ülkenin her yıl için veri temini sağlanamaması dolayısıyla 2019'da tüm ülkelerin GSYH içerisindeki oranına ilişkin veriler doğrultusunda bir karşılaştırma yapılacaktır. Türkiye'nin vergi harcama oranı zamanla kademeli bir şekilde artarak yedi ülke içerisinde en son sırada yer alırken üçüncü sıraya yükselmiştir. Buradan yola çıkarak vergi harcama uygulamalarının etkin bir şekilde ülkemizdeki politikalara yönelik amacını gerçekleştirme ve beklenen faydayı sağlama dolayısıyla artış eğiliminde olduğunu söyleyebiliriz. Seçtiğimiz ülkelerin 2006-2022 ulaşılabilen verileri doğrultusunda da genel anlamda seyrini inceleyecek olursak; Arjantin yıllara göre artış eğilimindedir. Bu durum Arjantin'in ülkemizle benzerlik gösterdiğini ve vergi harcama uygulamalarının amaçlarına yönelik etkin ve verimli olması sonucu bu uygulamanın artış eğiliminde olduğunu göstermektedir. Brezilya da aynı şekilde artışı eğilimindedir. Şili ise bu süreç içerisinde önce minimum düzeylerde artış ve tekrar aynı şekilde düşüş göstermiştir bu durumda Şili'de istenen amaçlara yönelik beklenen faydanın sağlanamaması sonucunda azaltılmış ancak sonrasında tekrar minimum düzeyde bir artış gözlemlenmiştir. Meksika'da ise 3. en yüksek oran olarak başlangıç yapan Meksika zamanla azalış göstermiş ancak beklenen faydanın sağlanabilmesi amacıyla tekrardan minimum düzeyde bir artışa gidilmiştir.

Kolombiya 2006 yılında GSYH içerisinde en yüksek oranla uygulama yaparken süreç içerisinde azalış göstermiş ve sonrasında artarak tekrar bu ülkeler içerisindeki en yüksek orana sahip olmuştur. Peru da ise yüzdelik oranı genel olarak süreç içerisinde minimum düzeyde değişim göstermiş dalgalanmalar halinde olsa da genel seyri %2'lik bir oran civarında seyretmiştir. Karşılaştırma için baz alınan 2019 yılında GSYH içerisinde en yüksek orana sahip ilk üç ülke Kolombiya, Brezilya ve Türkiye iken en düşük orana sahip ülke ise Peru'dur.

Kısa vadede etkisi görülen vergi harcama uygulamaları her yıl piyasanın ya da toplumun koşullarına yönelik değişim gösterebilmesi nedeniyle genel bir istikrara sahip değildir. Ancak ülkemizde, Arjantin ve Brezilya'da 2006 yılı ve günümüze dek ulaşılan veriler ışığında istikrarlı ve kademeli olarak artış eğilimindedir. Bu durumda diğer ülkelere nazaran vergi harcama uygulamaları Türkiye, Brezilya ve Arjantin'de beklenen amaçlara yönelik etkin ve verimli olarak görülebilir.

Vergi harcama uygulamaları her yılın bütçe sürecinde liste halinde yeniden belirlenen maddelerden oluşmaktadır. Etkin olan maddeler her yıl uygulanabilmektedir. Örneğin esnaf muafıği ülkemizde 2006 yılından günümüze kadar her yıl istisnasız uygulanan ve ekonomik bir amaca hizmet eden bir muafiyettir buradan hareketle belirlenen amaçlara yönelik uygulanan harcamaların uygulama alanları değişebilse de istikrarlı bir şekilde bu maliye politikası aracının amaçlarını gerçekleştirmesi dolayısıyla artış eğiliminde olduğunu görebiliriz.

3.7. Vergi Harcamalarının Vergi Kategorileri İtibari ile Ülkeler Bazında Değerlendirilmesi

Günümüzde pek çok ülkede vergi harcamaları ile ilgili önemin artması ve Vergi Harcamaları Raporlarının yayımlanarak saydamlığın artırılması önemli olsa da ülkelerin vergi uygulamaları farkı, metodoloji ve uygulama farklılıkları sebebiyle karşılaştırma yapma imkânı kısıtlı bir hal almaktadır. Ancak güncel olarak çalışmamızdaki ülkelerin vergi türleri itibari ile GSYH içerisinde uygulanan vergi harcama oranları ile 2019 yılı için bir karşılaştırma yapılabilmektedir.

Tablo 12. Vergi Kategorisine Göre GSYH İçerisinde Vergi Harcamaları 2019 (%)

	KDV	GV	KV	ÖTV	Diğer Kanunlar	Toplam
Türkiye	1,16	1,59	0,65	0,58	0,18	4,16
Arjantin	1,4	0,3	0,4	0,4	0,5	3,0
Brezilya	1,5	0,7	0,9	0,0	1,2	4,2
Şili	0,8	1,2	1,0	s/e ⁵	s/e	3,0
Meksika	1,4	1,0	0,5	0,0	0,8	3,7
Kolombiya	6,6	0,6	0,7	0,0	s/e	8,0
Peru	1,7	0,2	0,2	0,0	0,1	2,2

(Longinotti, 2019).⁶

Seçili ülkelerde genel olarak vergi harcaması yapılan vergi türünde en yüksek oranla Katma Değer Vergisi olduğu görülmektedir. Arjantin, Brezilya, Meksika, Kolombiya ve Peru farklı vergi harcama oranlarına sahip olsalar da toplamda oransal olarak en çok pay ayırdıkları tür Katma Değer Vergisi içerisinde yapılan vergi harcamalarıdır. Seçili ülkeler içerisinde en çok payı Katma Değer Vergisi harici başka bir vergi türüne ayıran iki ülke vardır bunlar ise; Gelir Vergisi ile Türkiye ve Şili'dir. Türkiye ve Şili için ikinci olarak en çok orana sahip vergi türü ülkemizde Katma Değer Vergisi, Şili'de ise Kurumlar Vergisidir. GSYH içerisinde en yüksek vergi harcama oranı 2019 verilerine göre toplam da en yüksek Kolombiya'ya aittir.

Genel olarak Katma Değer Vergisinde yapılan vergi harcamalarının tüketime teşvik amaçlı vergi tabanının tamamına yayılı bir şekilde gelir dağılımından bağımsız olarak yapıldığını varsayacak olursak, dezavantajlı grupları teşvikten ziyade genel anlamda tüm mükelleflerin üzerinde tüketime dayalı oluşan vergi yükünün azaltılması amaçlanmaktadır. Gelir vergisi içerisinde yapılan uygulamalarda ise daha çok seçili muamele şeklinde tabanın daralarak belli bir kesimin harcanabilir gelirindeki yükü azaltarak, gelir dağılımının dengelenmesi amacı ile yine tüketime teşvik olarak uygulandığını söyleyebiliriz.

Sonuç

Vergi harcama uygulamaları bir maliye politikası aracı olarak ekonomik ve sosyal pek çok amaca hizmet etmektedir. Bu fonksiyonun yanı sıra vergi adaleti açısından olumlu olabileceği kadar olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Ekonomik açıdan kamu harcamalarına kıyasla daha hızlı ve etkin bir çözüm sunabilmektedir. Ancak belirli kişi ya da gruplara ayrıcalık olarak uygulanması nedeniyle verginin genellik ve eşitlik ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Vergi harcamaları bir toplumda bireylere ekonomik açıdan tercihli bir muamele seçeneği sunması dolayısı ile vergi kanununun genellik ve tarafsızlık ilkelerine ters düşmekte ve vergi tabanını daraltarak vergi adaletinde azalmaya sebep olmaktadır. Bu ayrıcalık her ne kadar adil bir uygulama olarak görülmesi de sosyal adalet açısından pozitif ayrımcılık gibi düşünülebilmektedir. Vergi sisteminin şeffaf ve kolay anlaşılır olma gerekliliği vergi harcamaları için de geçerlidir. Vergi sisteminin standardı içerisinde bulunmaması nedeniyle vergi harcamalarının gerçekleşme tutarlarını kesin bir şekilde hesaplanması daha zordur. Vergi harcamaları genel olarak tahmini tutarlar şeklinde listelenmekte olup kesinliği ve şeffaflığı konusunda da vergi sistemi ilkeleri ile çatışmaktadır.

Ülkemizde ilk uygulama yılında en çok KV kapsamında vergi harcaması yapıldığı görülmektedir. Ancak zaman içerisinde KV yerine GV içerisinde yapılan vergi harcamaları artış göstermektedir. Kurumlar vergisi

⁵ s/e: veri bulunmamaktadır.

⁶ Güncel veri temini 2019 yılında yayınlanan CIAT verileri olduğu için ülkemizde de 2019 yılı verileri baz alınmıştır.

içerisinde yapılan harcamalar belirli bir alanın teşviki için ekonomide yatırım ve sermaye odaklı bir yaklaşımla ekonomik gelişim amaçlı bir uygulama olarak değerlendirilebilir. GV içerisinde yapılan harcamalar ise bireylerin elde ettikleri gelirlerin üzerindeki vergi yükünü azaltarak harcanabilir gelirin artırılması ve tüketime dolaylı yoldan kazandırılması amacıyla hizmet etmektedir. Bu doğrultuda gelir vergisi kapsamındaki vergi harcamalarının alana değil gruba yönelik olduğunu, temel olarak sosyal adaletin sağlanması ve dolaylı olarak da ekonomik kalkınma amaçlı olduğunu söyleyebiliriz.

Latin Amerika ülkelerinde Arjantin ve Şili dışında diğer ülkelerde 2019 yılı verilerine göre en çok vergi harcaması yapılan vergi türü KDV'dir. Buradan yola çıkarak vergi harcamasının belirli grup ya da alana yönelik yapılmasından ziyade genel tüketime yönelik yapılmış olduğu ifade edilebilir. Tabana yayılan vergi harcamaları belirli amaçlara yönelik uygulanmaması dolayısı ile belirli bir ekonomik alanı teşvik amaçlı ya da alt gelir gruplarına yönelik olmaktan ziyade genel bir harcama niteliğindedir. ÖTV kapsamında vergi harcaması yapan ülkeler yalnızca Türkiye ve Arjantin'dir. ÖTV içerisinde yapılacak olan harcama genele yayılı bir şekilde KDV'deki harcamalardaki gibi yalnızca tüketime dayalı olduğunda alt gelir gruplarına bir destek ya da istihdam ve yatırım gibi ekonomik girişimlere bir teşvik olarak yansımamaktadır. Bu durum da gelir dağılımı adaletine ya da ekonomik kalkınmaya bir katkı sağlamayabilir. Latin Amerika ülkelerinden Brezilya ve Arjantin hariç diğer ülkelerdeki vergi harcamalarının istikrarsız bir şekilde yıllara göre artış ve azalış eğiliminde olduğu gözlemlenmiştir. Söz konusu istikrarsız gelişim nedeniyle genele yönelik yapılan vergi harcamalarının belli amaçları gerçekleştirme konusunda devlet politikalarına sağladığı fayda oranları da yıllar içinde istikrarsız bir eğilim sergilemiştir.

Çalışma kapsamında yükselen piyasa ekonomileri içerisinde yer alan ülkemizle aynı sınıflandırmada yer alan seçili Latin Amerika ülkelerinin vergi harcamaları değerlendirilerek 2006 yılı ve sonrası vergi harcama oranları kıyaslanmıştır. GSYH oranları içerisindeki payı olarak vergi harcama miktarlarının Latin Amerika ülkelerinde Türkiye'ye oranla yüzde 1-4 daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla Latin Amerika ülkelerinde vergi harcamalarına ülkemizden daha fazla ağırlık verildiği görülmektedir. Her ülke gelişmişlik düzeyine göre vergi harcama uygulamasına bütçede yer vermektedir. Gelişmekte olan ülkeler bütçesinde daha çok ekonomik kalkınma amaçlı vergi harcamalarına öncelik göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde ise toplumun refah seviyesini artırmaya yönelik sosyal harcamalar daha ön plandadır. Ülkemizde ve Latin Amerika ülkelerinde bu durum daha çok ekonomik kalkınmayı sağlamak ve sosyal ve mali açıdan toplumun dezavantajlı kesimlerine teşvik sağlayarak, gelir adaletinin sağlanması amacıyla yönelik uygulanmaktadır. Vergi harcamaları seçili bir muamele yapması nedeniyle uygulamanın tercih edildiği ekonomik faaliyet, bölge ve gruplar politikaların amacına ulaşması konusunda büyük önem arz etmektedir. Uygulama ağırlıklı olarak yatırımlara teşvik olarak sermayesi yüksek kesimlere uygulandığı takdirde ülkedeki gelir dağılımı adaleti olumsuz etkilenecek ve kalkınma amaçlarken sosyal bir çöküş meydana gelebilecektir. Ancak tek yönlü adalet sağlamak ve dezavantajlı kesime teşvik amacıyla uygulanması da doğru olmayacaktır. Yalnızca gelir dağılımı adaletine yönelik harcama yapıldığı takdirde kısa vadede gelir dağılımında düzelme gözlemlenebileceği varsayımı yapılabilmekle birlikte devlet bütçesindeki azalma ekonomik kalkınma olmadan telafi edilemeyecektir. Vergi harcamaları dolaysız olarak mükellefe katkı sağlayan ve dolaylı olarak mükellefin ekonomik faaliyetlerinde (üretim ve tüketimde) aktifleşmesini sağlayarak GV, KV, KDV vb. vergi türlerinde tahsilatı artırabilme kapasitesi ile dolaylı yoldan devlet bütçesine de yarar sağlamaktadır. Ekonomiye müdahale ederek dengesizliğin önlenmesi sorumluluğunu taşıyan devlet vergi harcaması politikalarını da şeffaf bir şekilde stratejik olarak kullanarak hem sosyal adaleti hem de ülke ekonomisinin kalkınmasını teşvik açısından yarar sağlayacaktır.

Vergi harcamaları bütçede bir harcama olarak gözükmemesi ve mükelleflere fayda sağlaması sebebiyle siyasi açıdan tercih edilebilir bir maliye politikası aracı olarak görülmektedir. Vergi harcamalarının kamu harcaması olarak bütçede gözükmemesi bir politika aracı olarak hükümet için daha kullanılabilir hale gelmesine neden olmaktadır. Mükelleflerin vergi yükünü ve kamunun elde edeceği geliri azalttığı halde kamu harcaması olarak gözükmediği için halk tarafından bütçe dengesine zarar vermediği düşünülebilir.

Ancak vergi harcamaları bütçede var olması gereken gelirlerden bir vazgeçştirir ve bu sebeple esasen bütçe dengesini bozucu bir etkisi vardır. Görünürde gider olarak gözükmeyen ve aynı zamanda mükellefin yükünü hafifleten bir uygulama olması siyasi olarak da daha çok tercih edilmesine sebep olabilmektedir. Bu nedenle etkinliği ve vergilemede adalete olan etkisi ciddi şekilde incelenerek bu uygulamalar yapılmalıdır.

Ekonomik açıdan benzerlik göstermesi ve piyasa sınıflandırmasında aynı sınıflandırma içerisinde yer alması dolayısıyla çalışma kapsamında seçilmiş olan Latin Amerika'nın yükselen piyasa ülkeleri olan Arjantin, Brezilya, Şili, Meksika, Kolombiya ve Peru genel anlamda ülkemizde uygulanmaya başladığı tarih itibari ile Türkiye'ye oranla daha yüksek oranda vergi harcaması yapmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi harcamalarının genel amacı kalkınma ağırlıklı olsa da sosyal adaletsizliği azaltmaya yönelik dezavantajlı alan ve gruplara teşvik amacı da büyük bir yer kaplamaktadır. Çalışma kapsamında vergi harcamalarının ülkemizde ve yükselen piyasalarda istikrarlı ya da istikrarsız değişimler sergilediği gözlemlenmiştir. Bu uygulamanın uzun vadeli sonuca odaklı olmaması uygulamanın değişim hızını artırmakta ve her yıl farklı oranlarda vergi harcamalarının ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Söz konusu farklılıklara karşın uygulama kapsamında ülkemiz ile Brezilya ve Arjantin'in benzerlik gösterdiği görülmektedir. Bu ülkelerde amaca yönelik içerikler değişse bile oranın istikrarlı ve kademeli bir artış eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir.

Şili, Meksika, Peru ve Kolombiya'da ise dalgalı ve istikrarsız değişimler dikkat çekmektedir. Sonuç olarak Türkiye'de ve uygulama konusunda benzer gelişim gösteren diğer iki ülkede vergi harcamalarının amaçlarına yönelik etkin ve verimli olması dolayısı ile uygulamanın sürdürülebilirliğinin sağlandığını ifade edilebilir.

Vergi harcama uygulamaları kısa vadede hızlı bir etki sağlaması ve bütçede bir harcama olarak bütçe dengesini sarsmaması gibi nedenlerle uygulanması basit ve cazip bir araç haline gelmektedir. Bununla birlikte uygulanan alanın ve grubun yanlış seçilmesi durumunda fayda sağlamak yerine ekonomik dengeyi zarara uğratabilecektir. Bu noktada uygulanacak her kalemin itinayla seçilmesi önemlidir. Yalnızca sermayeyi güçlendirme odaklı vergi harcaması uygulamaları bireysel gelir adaletsizliğinde artışa neden olacaktır. Benzer şekilde tek yönlü bir uygulama yalnızca dezavantajlı gruplara yönelik yardım niteliğinde olduğunda da devletin elde edeceği gelirin kısa vadede ekonomiye dönüşümü yavaşlayacağı için ülke ekonomisinde gerilemeye yol açabilecektir. Bu çerçevede dengeli ve amaçlarına yönelik uygulanan bir vergi harcama politikasının daha etkin bir ekonomiye ve refah toplumuna katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Alyu, E. ve İzgi, B. (2018). Yoksulluk ve Gelir Dağılımı Eşitsizliği: OECD ve AB Ülkeleri Panel Veri Analizi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 17 (3), 987-996.
- Arnold, D. J. ve Quelch, J. A. (1998). "New Strategies in Emerging Markets", Sloan Management Review, 40(1), 7-20.
- Balkaya Akça, F.N. (2000). Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi, (Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Buhur, S. (2019). "Vergi Harcaması Kavramı ve Türkiye'deki Durumunun Analizi", Vergi Dünyası Dergisi, 1(453), 68-75.
- Cinel E. A. (2021). Dünyada ve Türkiye'de Toplam Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri, The Journal of International Scientific Researches, 6(2), 182-203.
- Coşkun, Z. (2010). Tax Expenditures In The European Union And Turkey, Ankara: Middle East

- Technical University The Graduate School of Social Sciences.
- Çavuşgil, S.T. ve Çivi, E. (2001), Yeni Dünya Düzeninde Güç Kazanan Ülkeler: Yükselen Ekonomiler, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 7(1), 113- 128.
- Çelebi, A. K., Muter, B. N. ve Sakınç, S. (2012). Kamu Maliyesi, Manisa: Emek Matbaası.
- Çelikay, F. ve Kurt, M. (2020). Vergi Harcamaları ile Gelir Eşitsizliği Arasındaki Nedensellik Üzerine Bir İnceleme, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 16(2), 511-522.
- Devrim, F. (2002). Kamu Maliyesine Giriş, İzmir: İlkem Basımevi.
- Doğanalp, N. (2020). “Vergi Harcamalarının Ekonomik Açından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi, (18), 201-205.
- Dünya Bankası,
https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?end=2021&locations=AR-TR-BR-CL-MX-PE-CO&most_recent_year_desc=true&start=2006 , Erişim Tarihi: 25.12.2022.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2018). Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Elmas, B., Esen, Ö., Ve Yurttançıkılmaz, Z. Ç., 2011. Yeni Dünya Düzeniyle Başlayan Değişim; Yükselen Ekonomilerin Çağı, https://www.researchgate.net/publication/292775147_Yeni_Dunya_Duzeniyle_Baslayan_Degisim_Yukselen_Ekonomilerin_Cagi , Erişim Tarihi: 11.11.2022.
- Eriçok, R. E. (2019). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021, İktisat Dergisi, 69(2), 321-355.
- Gelirler Genel Müdürlüğü, (2001). Vergi Harcamaları 2001, Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü.
- Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı,
https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm , Erişim Tarihi: 10.06.2021.
- Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, XXI (1), 27- 52.
- GİB,
https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_18.xls.htm, Erişim Tarihi:10.06.2021.
- GİB, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, Erişim Tarihi:10.06.2021.
- GİB, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm, Erişim Tarihi:12.06.2021.
- Göze Kaya, D. (2020). “Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Seçilmiş Kamu Mali Göstergeleri İçerisinde Yeri”, Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 5(3), 8-29.
- Gülmez, B. (2003). Vergi Harcaması Kavramı, Türk Vergi Sistemine Dâhil Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi, Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, İstanbul.
- Gürçam Sökmen, Ö. ve Tekin, A. (2015). Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları, AKÜ İİBF Dergisi, 17(2), 139-158.
- Gümüş, Ö. ve Tekin, A. (2014). 1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi

- Temelleri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ocak (39), 243-256.
- Haldenwang, C. and Redonda, A. (2020). A Lack Of Transparency. Do You Know About The Taxes Your Government Does Not Collect?, Council on Economic Policies, <https://www.cepweb.org/a-lack-of-transparency-do-you-know-about-the-taxes-your-government-does-not-collect/> , Erişim Tarihi: 25.07.2021.
- Handbook of Best Practices on Tax Expenditure Measurements (2011), Inter-American Center of Tax Administrations.
- İspiroğlu, F. ve Taş, S. (2017), Yükselen Piyasa Ekonomileri Üzerine Bir Değerlendirme, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14(2), 225-242.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15(Özel Sayı), (Basım Yılı:2014), 1259-1308.
- Karaş, E. ve Hayrullahoğlu, B. (2021), Türkiye’de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (44), 91-105.
- Karataş, M. ve Deviren, N. V., 2007. Dünya Ekonomisine Yön Veren Yükselen Ekonomiler ve Yakın Gelecekte Türkiye'nin Konumu, Akademik Araştırmalar Dergisi, (35), s. 164-207.
- Kavaklıdere, Y. ve Özcan, A. M. (2012). “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(1),341-366.
- Kişioğlu, Ö. F., Özdemir D. ve Topçuoğlu, Ö. (2019). Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2018 Döneminin Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, 176, 380-405.
- Longinotti, F. P. (2019). Tax Expenditures in the CIAT Member Countries, Working Papers, Inter-American Center of Tax Administrations- CIAT, WP-06-2019, ISSN 2219-780X, 9-45.
- Longinotti, F. P. (2021). Dimensions of Tax Expenditures A second-level exploration in the CIAT Tax Expenditure Database, Working Papers, Inter-American Center of Tax Administrations- CIAT, WP-01-2021, ISSN 2219-780X, 9-45.
- Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2020) (Bin TL), https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/V1/GBG/Tablo_18.xls.htm , Erişim Tarihi: 10.06.2021.
- Mevzuat, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> , Erişim Tarihi: 26.12.2022.
- MSCI, <https://www.msci.com/our-solutions/indexes/emerging-markets> , Erişim Tarihi: 25.10.2022.
- MSCI, <https://www.msci.com/www/blog-posts/looking-to-the-futures-of/01665711407> , Erişim Tarihi: 25.10.2022.
- MSCI, <https://www.msci.com/our-solutions/indexes/market-classification> , Erişim Tarihi: 25.10.2022.
- Öztürk, İ. (2016), “Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi”,

- Sosyoekonomi, 24(27), 57-83.
- Öztürk, Z. (2011). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Değerlendirilmesi, (Yüksek Lisans Tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pedük, T. (2005). Dünya’ da ve Türkiye’de Vergi Harcamaları, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pedük, T. (2006). Vergi Harcamaları, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.
- Rakıcı, C. (2004). “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, 190, 115-129.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. Maliye Dergisi, (159), 262- 277.
- Sever, E. vd. (2010). “Finansal Globalleşme, Krizler ve Ekonomik Büyüme: Yükselen Piyasa Ekonomileri Örneğinde Bir İnceleme”. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 2(3), 45-64.
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/11/MYB_GerceklesmeleriveBeklentilerRaporu_2018.pdf , Erişim Tarihi: 20.10.2022.
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/2022-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-ve-Beklentiler-Raporu-30072022.pdf> , Erişim Tarihi: 21.10.2022.
- Strateji ve Bütçe Başkanlığı, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/07/On_Birinci_Kalkinma_Plani-2019-2023.pdf , Erişim Tarihi: 25.11.2022.
- Şanlı, F. ve Tekin, A. (2023). “Vergi Harcamalarının Gelişimi (Fransa, İsveç, Meksika, Avustralya, 2016-2023)”, Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi, (11), 41-62.
- Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/corporate-individual-tax-expenditures-2017/> , Erişim Tarihi: 21.11.2022.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018). Vergi Harcamaları Raporu 2018, Ankara: Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri> , Erişim Tarihi: 20.12.2022.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/aralik-2021-butce-gerceklesmeleri> , Erişim Tarihi: 26.12.2022.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-butce-buyuklukleri-ve-butce-gerceklesmeleri%202.%20b%C3%B6l%C3%BCm%20b%C3%BCT%C3%A7e%20giderleri> , Erişim Tarihi: 20.12.2022.
- TÜİK, https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/collapse_21/6001/DataGroup/turkish/bie_gsyhhycf/ , Erişim Tarihi: 24.12.2022.
- Türkay, İ. (2018). Vergi Harcamaları ve 2016 Vergi Harcamaları Raporu, <https://vergialgi.net/vergi-harcamaları-ve-2016-vergi-harcamaları-raporu>., Erişim

Tarihi: 24.07.2021.

Yücedođru, R. vd. (2018). “Mükellefler Vergi Artışına Nasıl Tepki Gösterir?: Motivasyon Kaynaklarına İlişkin Nitel Bir Analizi”, *International Journal of Public Finance*, 3 (2), 161-192.

Yüksel, C. ve Kargı, V. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (54), 24-41.