

TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARININ ETKİNLİĞİ: OECD ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

Abidin ÖNCEL¹, Melike Nur DEMİREL²

Özet

Kamu harcamalarının bir alternatifi olarak görülen vergi harcamaları, birtakım ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için kullanılmaktadır. Ancak vergi harcamaları, kamu bütçesinde gider olarak kaydedilmediği için şeffaflık endişelerini beraberinde getirmekte ve etkin bir şekilde kullanılmadığı takdirde kamu harcamalarının kontrolden çıkmasına ve kamu gelirlerinin aşınmasına neden olabilmektedir. Dolayısıyla vergi harcamalarının etkin kullanımı ülkeler için oldukça önemlidir. Bu çalışmada oran analizi kullanılarak Türkiye'de vergi harcamalarına ilişkin veriler OECD ülkeleri ortalamaları ile karşılaştırılarak Türkiye'nin durumu analiz edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, Türkiye'de vergi harcamalarının GSYH'ye oranlarının daha düşük gerçekleştiği tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca Türkiye'de toplam vergi harcamaları içerisinde gelir üzerinden alınan vergi harcamaları oranının genel olarak daha düşük, harcamalar üzerinden alınan vergi harcamaları oranının ise genel olarak daha yüksek olduğu bulunmuştur.

Son olarak toplam vergi harcamalarının hane halkına ve işletmelere atfedilen paylarından hareketle hem Türkiye'de hem de OECD genelinde hane halkına atfedilen vergi harcamalarının daha yüksek gerçekleştiği ve dolayısıyla vergi harcamalarının ekonomik yönünden ziyade sosyal yönünün ön plana çıktığı sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye ile OECD ülkeleri ortalamaları karşılaştırıldığında ise Türkiye'de vergi harcamalarının sosyal yönünün düşük düzeyde kaldığı, ancak ekonomik yönünün biraz daha ağır bastığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Vergilemede Etkinlik, Türk Vergi Sistemi.

THE EFFECTIVENESS OF TAX EXPENDITURES IN TURKEY: A COMPARATIVE ANALYSIS WITH OECD COUNTRIES

Abstract

Tax expenditures, considered an alternative to government spending, are utilized to achieve various economic and social objectives. However, since tax expenditures are not recorded as expenditures in the public budget, they raise concerns about transparency and, if not effectively managed, can lead to uncontrolled public spending and reduction of public revenues. Therefore, the effective use of tax expenditures is very important for countries. This study analyses Turkey's situation by comparing data on tax expenditures with the OECD country averages through ratio analysis. According to the study's findings, it has been determined that the ratio of tax expenditures to GDP is lower in Turkey. The study also found that, within total tax expenditures, the ratio related to income taxes is generally lower, whereas the ratio related to consumption taxes is generally higher. Finally, based on the shares of total tax expenditures attributed to households and enterprises, it is concluded that tax expenditures attributed to households are higher both in Turkey and in the OECD as a whole, and therefore the social aspect of tax expenditures is more prominent than the economic aspect. When the averages of Turkey and OECD countries are compared, it is observed that the social aspect of tax expenditures is low in Turkey, but the economic aspect is slightly more dominant.

Keywords: Tax Expenditure, Efficiency in Taxation, Turkish Tax System

¹ Doç. Dr., Sakarya Üni., Siyasal Bilgiler Fakültesi, İktisat Bölümü, e-mail: aoncel@sakarya.edu.tr.

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Sakarya Üni. Maliye ABD, e-mail: melike.demirel2@ogr.sakarya.edu.tr

1. Giriş

Devletlerin var oluşundan günümüze kadar geçen zaman süreci içerisinde giderek artan ve çeşitlenen kamu hizmetleri bir taraftan kamu harcamalarını artırırken, öbür taraftan bu harcamaların finanse edilmesinde en önemli kaynak olan vergilerin toplanmasında farklı yöntemlerin geliştirilmesine neden olmuştur. Vergi alınabilecek bazı alanların vergi dışı bırakılması şeklinde uygulanan vergi harcamaları da bu yöntemlerden birisidir (Eriçok, 2019: 326). İlk kez Prof. Dr. Stanley S. Surrey tarafından 1967’de ortaya atılan vergi harcamaları kavramının resmi olarak ilk kez tanımlanması ise Amerika Birleşik Devletleri’nin 1974 yılındaki Bütçe Yasası’na kadar gerilere uzanmaktadır (Özdemir ve diğ., 2019: 381). Vergi harcamaları literatürde en genel şekilde “tahsilinden vazgeçilen vergi” olarak tanımlanmaktadır. Tahsilinden vazgeçilen vergilerin vergi harcaması olarak nitelendirilmesindeki temel mantık, bu tür harcamaların kamu sektöründen özel sektöre zimni bir fon aktarımını gerektirdiği gerçeğindedir.

İlgili literatürde kamu harcamalarının bir alternatifi olarak görülen vergi harcamaları, vergi gelirlerinde aşınmaya neden olması ve bütçede gider olarak gösterilmemesi nedeniyle belirli kesimler tarafından eleştirilmektedir. Örneğin Wyszowski (2010)’ye göre vergi harcamaları türündeki yardımların spesifik bir özelliği, doğrudan harcama yoluyla değil, bütçenin gelir tarafı yoluyla gerçekleşmesidir. Bunların kullanımı vergi yükünün azalmasına yol açarak belirli politika hedeflerinin ya da vergi mükellefi gruplarının sübvansede edilmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bu durum her zaman kamu harcamalarının artan bir kısmının kontrolden çıkmasına ve standart bütçe kurallarına tabi olmamasına yol açmaktadır. Dziemianowicz (2012)’ye göre; vergi sistemi kullanılarak kamu kaynaklarının transferi olan ve genellikle belirli bir sosyal amacı olan vergi harcamaları, aynı zamanda vergi verimliliğinin temellerini ihlal etmekte ve bütçe gelirlerini azaltmaktadır. Dio (2015), vergi harcamalarını piyasa aksaklıklarını gidermek ve dezavantajlı durumdaki nüfusun sosyal ve ekonomik refahını artırmak için sıklıkla kullanılan bir politika aracı olarak görmekle birlikte, bu stratejinin sistematik boşluklar nedeniyle sıklıkla suistimal edildiğine ve devlet gelirlerinde önemli azalmalara neden olduğuna vurgu yapmaktadır. Boykov ve Zimmermann (2018) ise, politikacıların vergi harcamalarını vergi kanunlarında çıkar gruplarına avantaj sağlamayı gizlemek için kullandıklarını ve aynı zamanda doğrudan harcamalara kıyasla daha az hedefli ve daha az verimli olduklarını ifade etmektedirler.

Vergi harcamalarını kamu gelirlerini aşındırıcı ve kamu giderlerini artırıcı yönleri nedeniyle eleştiren yazarların aksine, özellikle verimli alanlara tanınan vergi ayrıcalıklarıyla uzun vadede oluşan kayıplara nispetle yüksek kazançlar sağlanabileceğini öne süren yazarlar da bulunmaktadır. Ancak yüksek kazanç sağlama sadece vergi harcamalarının etkin bir politika aracı olarak kullanılması durumunda mümkün olmaktadır. Bogacheva ve Fokina (2017)’ya göre, vergi harcamalarının etkinliğinin değerlendirilmesi mikroekonomik etkinlik, sosyal veya stratejik hedeflerin karşılanması ve maliye politikasının etkin işleyişi gibi kriterlerin kullanılmasını gerektirir. Vergiler, kişi başına düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH)’nın belirleyicileri olan işgücü, sermaye ve verimliliği etkileyerek ülkelerin refah standartları üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin, faktör fiyatlarını ve piyasa

faaliyetlerinin getirilerini bozarak hanehalklarının işgücü arzını, firmaların ise yatırım yapma ve çalışan istihdam etme kararlarını olumsuz etkileyebilirler ve böylece faktör girdilerinin verimsiz dağılımına ve düşük verimliliğe yol açabilirler (Vartia, 2008). Ancak vergi harcamalarının etkin bir politika aracı olarak kullanılması sayesinde vergilerin hanehalkları ve firmalar üzerindeki negatif etkisi azaltılabilir ve böylece mikroekonomik etkinlik sağlanabilir. Öte yandan vergiler, maliye politikasının en etkin araçlarından biridir. Vergi harcamaları yoluyla düşük gelirli kesimleri vergi dışı bırakmak yatay ve dikey vergi adaletini sağlayarak sosyal amaçlara, verimli endüstriyel alanlarda faaliyet gösteren üretim birimlerini vergi dışı bırakmak ise ekonomik ve stratejik amaçlara hizmet etmektedir.

Kamu harcamalarından farklı olarak bütçede gider olarak kaydedilmemesi vergi harcamaları miktarlarının şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmasını gerektirmektedir. Türkiye’de vergi harcama raporunun ilk kez yayımlanması 2001 yılında gerçekleşmiştir. Daha sonrasında ise, temelinde mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarını barındıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun kabulünden sonra, 2006 yılından itibaren vergi harcamaları listesi merkezi yönetim bütçe kanunu eklerinde yer almaya başlamıştır (Kayalıdere ve Mastar Özcan, 2012: 342). Dolayısıyla özellikle bu tarihten itibaren vergi harcamalarının etkin kullanımının Türkiye için de giderek özel bir öneme sahip olduğu ve akademik çalışmalarda vergi harcamalarına olan ilginin arttığı söylenebilir. Örneğin, Kurt ve Çelikay (2020), 2007-2017 yılları arasındaki dönemi kapsayan ve Türkiye’nin de içinde yer aldığı 16 ülkenin verilerini kullanarak vergi harcamaları ile Gini katsayısı arasındaki ilişkiyi analiz etmiş ve vergi harcamalarından gelir eşitsizliğine doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit etmişlerdir. Bir diğer çalışmada Kapucu ve Aytaç (2023) çalışmalarında 2006 yılı ve sonrası dönemde Türkiye ile seçili Latin Amerika ülkelerinde vergi harcamalarını karşılaştırmışlar ve Latin Amerika ülkelerinde vergi harcamalarının GSYH’ye oranının Türkiye’den yüzde 1-4 daha fazla olduğunu saptamışlardır. Türkiye üzerine gerçekleştirilen diğer bazı çalışmalarda Doğanalp (2020) vergi harcamalarını ekonomik yönden, Kardeş ve Hayrulloğlu (2021) vergi harcamalarını vergilemede adalet yönünden, Yoruldu (2021) ise vergi harcamalarını vergilendirmenin fonksiyonları yönünden incelemişlerdir. Bütün bu çalışmalar değerlendirildiğinde, genel olarak vergi harcamalarının vergi türleri içindeki payı, vergi gelirleri içindeki payı ve GSYH içindeki payı dikkate alınarak değerlendirmeler yapıldığı görülmektedir. Hazırlanan bu çalışmada ise, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu eklerinde yer alan Vergi Harcamaları tahminleri ve GTED verilerinden hareketle, toplam vergi harcamaları içinde gelir ve harcama üzerinden alınan vergilerin payları ile hanehalkları ve işletmelere yönelik vergi harcama payları da ele alınmaktadır.

Türkiye’nin 2024-2026 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Programında vergi harcamalarının gözden geçirilerek etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kaldırılacağı belirtilmiştir (SBB, 2023). Dolayısıyla Türkiye’de vergi harcamalarının yıllara göre değişimi ve bazı diğer ülke örnekleri ile karşılaştırılması söz konusu harcamaların mevcut durumunu analiz etme noktasında yarar sağlayacak ve bazı politika önerilerinin geliştirilmesine yardımcı olacaktır. Bu amaçla çalışmanın izleyen kısımlarında öncelikle vergi harcamaları kavramının içeriği açıklanmakta, devamında ise Türkiye’ye ilişkin vergi harcamaları verileri Türkiye’nin de içinde yer

aldığı Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ülkelerinin ortalamaları ile karşılaştırılarak Türkiye için bir durum değerlendirmesi yapılmakta ve sonuç bölümünde bazı politika önerileri sunulmaktadır.

2. Vergi Harcamaları: Kavramsal ve Teorik Çerçeve

Literatürde vergi harcaması teriminin ilk kez kullanımı, ABD Hazine Bakanlığı'nın vergi politikasından sorumlu bakan yardımcılığı sıfatıyla kendi bünyesinde çalışan personeline gelir vergisinde harcama programı niteliği taşıyan tercih ve imtiyazların bir listesini hazırlamaları talimatını veren Stanley S. Surrey'e atfedilmektedir. Akabinde 1967 yılında Hazine tarafından, söz konusu vergi harcamaları listesinin derlenmesi ilk kez yayınlanmıştır. Bu tarihten yedi yıl sonra, 1974 Kongre Bütçe Yasası'nın yürürlüğe girmesiyle, İdare'nin yıllık bütçe teklifine vergi harcamalarının bir listesinin eklenmesi zorunlu hale getirilmiş ve sonrasında vergi harcamaları kavramı ABD sınırları dışında da yaygın bir şekilde kabul görmeye başlamıştır (Burman, 2003). Surrey, daha sonra 1985'te yaptığı bir çalışmada vergi harcamalarını daha kapsamlı şekilde tarif etmiştir. Buna göre vergi harcaması, gelir vergisinin iki farklı unsurundan oluşmaktadır. Birinci unsur, net gelirin tanımı, muhasebe kurallarının belirlenmesi, vergiye tabi olan varlıkların belirlenmesi, vergi oranları ve muafiyet seviyelerinin tespiti ve verginin uluslararası işlemlere uygulanması gibi normal bir gelir vergisini uygulamak için gerekli olan yapısal hükümlerdir. İkinci unsur ise her gelir vergisinde bulunan özel tercihlerden oluşur. Bu hükümler genellikle vergi teşvikleri veya vergi sübvansiyonları olarak adlandırılır ve belirli bir endüstri, faaliyet veya kişiler sınıfını desteklemek amacıyla standart vergi yapısından sapmalardır. Bunlar, gelirden kalıcı muafiyetler, indirimler, vergi yükümlülüklerinin ertelenmesi, vergi kredileri veya özel oranlar gibi çeşitli biçimlerde olabilir. Biçimi ne olursa olsun, bu standart vergi yapısından sapmalar, doğrudan hibe, kredi veya diğer hükümet yardımı biçimleri yerine vergi sistemi aracılığıyla gerçekleştirilen, desteklenen faaliyetler veya gruplar için kamu harcamalarını temsil etmektedir (Myles ve diğ., 2014).

Vergi harcamaları, maliye politikasının ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve kalkınma, gelir dağılımında adalet gibi sosyo-ekonomik amaçlarına hizmet edebilen bir politika aracıdır. Hükümet vergi harcamaları yoluyla dezavantajlı ve dar gelirli grupları düşük/az vergilendirerek veya vergi dışı bırakarak gelir dağılımında adaleti sağlayabilmektedir. Yine verimli üretim alanlarını, teknolojik yatırımları ve AR-GE çalışmalarını vergi harcamaları yoluyla teşvik ederek hem ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlayıp hem de ekonomik istikrarı tesis edebilmektedir. Dolayısıyla bu şekliyle sisteme entegre edilen vergi harcamaları mali ayrımcılık değil bazı kesimlere ayrıcalık sağlayan uygulamalar olarak da tarif edilebilmektedirler (Saraç, 2024).

Vergi harcamalarının tahmin edilmesinde kullanılan yöntemler tartışmalıdır. Belli konularda uluslararası standartlar oluşturmak, ekonomik, sosyal ve çevresel sorunları çözmek, küresel düzeyde ülkelerin ekonomik performanslarını iyileştirmek gibi amaçlara sahip olan OECD, vergi harcamalarının tanımlanması ve hesaplanması konusunda da bazı çalışmalar yürütmektedir. OECD (1996)'ye göre vergi harcamaları, en geniş haliyle standart vergi sisteminden sapmalar olarak tanımlanmaktadır. Ancak standart vergi uygulamalarının hangi değerlendirmeye göre

standart kabul edildiği de tartışmalı bir konudur. Kural olarak benimsenmiş standart vergi uygulamaları ülkeler arasında farklılık göstermekte, bu da vergi harcamalarının ülkeler arası değerlendirilmesinde zorluklara yol açmaktadır. Örneğin, bir ülke için vergi harcaması olarak değerlendirilen bir uygulamayı bir diğer ülke standart vergi uygulaması kapsamında değerlendirebilmektedir. Bu nedenle vergi harcamalarının net bir tanımı yapılamamaktadır. Tanımın net bir şekilde yapılamaması, hangi hesaplama yönteminin kullanılmasının daha uygun olacağı ve vergi harcamalarının etkilerini ölçme konusunda bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Nitekim vergi harcamalarının gerçek etkisini değerlendirmek genellikle zordur. Vergi harcamaları nedeniyle vazgeçilen gelirin tamamını tahmin etmek, ilk başta ekonomik aktörlerin vergilendirmedeki değişikliklere nasıl tepki vereceğini tahmin edebilmeyi gerektirmektedir. Bununla birlikte, etkili değişkenlerin çokluğu ve birbirleriyle olan karmaşık ilişkileri göz önüne alındığında, bu tür tahminlerin doğru bir şekilde yapılması çok mümkün gözükmemektedir. Sonuç olarak, hükümetlerin çoğu davranışsal değişiklikleri dikkate almayan tahmin tekniklerini kullanmaktadırlar. Dolayısıyla ülkeler arasında vazgeçilen gelire ilişkin verilerin karşılaştırılması, vergi harcamalarının tanımlanmasına ilişkin standart kriterlerin bulunmaması nedeniyle daha da karmaşık hale gelmektedir. Bu kriterler sadece bir ülkeden diğerine değişmekle kalmamakta, aynı zamanda ekonomik bölgeler arasında ve bazen de kendi içlerinde de önemli farklılıklar gösterebilmektedir (Beznoska ve diğ., 2023). Bunun yanında uygulamada en sık kullanılan tahmin yöntemine bakıldığında; ekonomik faaliyetlerde herhangi bir değişiklik olmadığı varsayımıyla, vergi indiriminin olmaması durumunda ödenmesi gereken vergi tutarını hesaplayan vazgeçilen gelir yaklaşımı yönteminin kullanıldığı görülmektedir. Ancak bu yaklaşım dışında aşağıda sıralanan diğer bazı alternatif yöntemler de mevcuttur (Whitehouse, 1999'den aktaran; OECD, 2010):

- **İlk Gelir Kaybı (Kazancı)/Vazgeçilen Gelir Yöntemi:** Davranışların ve diğer vergilerden elde edilen gelirlerin değişmediği varsayıldığında, bir vergi harcamasının uygulamaya konulması (kaldırılması) sonucunda vergi gelirinin azaldığı (arttığı) miktarın hesaplandığı yöntemdir.
- **Nihai Gelir Kaybı (Kazancı) Yöntemi:** Vergi gelirinin, davranış değişiklikleri ve diğer vergi gelirleri üzerindeki etkisi hesaba katıldıktan sonra, bir vergi harcamasının uygulamaya konulması (kaldırılması) ile ne ölçüde etkilendiği hesaplanır.
- **Harcama Denkliği Yöntemi:** Vergi mükelleflerinin ekonomik davranışlarının değişmediği varsayıldığında, vergi mükelleflerine aynı şekilde fayda sağlayacak vergi harcamaları yerine doğrudan kamu harcamalarından oluşan ikame bir program için kamu sektörüne yapılması gereken mali harcamaların tahmin edilmesidir.

Vergi harcamalarının hesaplanma yöntemi ne olursa olsun, literatür incelendiğinde vergi harcamalarına olumlu ve olumsuz yönden bakan iki kesim olduğu gözlemlenmektedir. Söz konusu kesimlerin genel gerekçeleri aşağıda Tablo 1'de derlenmeye çalışılmıştır. Tablo1'den de anlaşılacağı üzere vergi harcamaları uygulamasının olumlu yönlerinin yanı sıra bazı olumsuz yönleri de gözükmemektedir. Dolayısıyla, ülkelerin bu olumlu ve olumsuz yönleri de göz önüne alarak uygulamada daha dikkatli davranmaları ve ekonomideki tüm kesimlerin lehine olacak şekilde en uygun politika araçlarını kullanmaları gerekli görülmektedir.

Tablo 1: Vergi Harcamalarının Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Vergi Harcamalarının Olumlu Yönleri	Vergi Harcamalarının Olumsuz Yönleri
Devletin ana rol oynadığı ekonomik ve sosyal programlara özel sektör katılımını teşvik eder.	Belirsiz devlet harcamalarına neden olarak vergi gelirlerinin tahmin edilmesini zorlaştırır.
Devlet yerine özel sektörün karar alma mekanizmasını destekler.	Vergi yasalarını karmaşıkleştirerek uygulanma maliyetini artırır ve rant arayışını kolaylaştırır.
Bütçe gideri olarak sınıflandırılmadığından sıkı kamu denetimine ihtiyaç yoktur.	Hesaplanması tahminden öteye gidemediğinden dolayı maliyet ve faydalar tam olarak analiz edilmeden uygulamaya konurlar.
Nitelikli kişi veya kuruluşlara fayda sağlayarak veya belirli faaliyetleri teşvik ederek hedeflenen kamu politikası amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olur.	Diğer bütçe harcama türleriyle aynı iç kontrol sistemine ve yasal denetime tabi olmadıklarından dolayı kamu mali sisteminin şeffaflığını bozarlar.
Gelir seviyesi düşük kesime uygulanarak vergilemede adaleti sağlar.	Kamu gelirlerinde aşınmaya neden olurlar.

Kaynak: Brixi ve Swift (2004) ve Bratic (2006)'den derlenerek yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

3. Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi

Daha önce de belirtildiği üzere, Türkiye'de 2006 yılından bu yana vergi kanunlarında yer alan vergi harcamalarının listesi ve tahminleri hazırlanmakta ve merkezi yönetim bütçesi eklerinde yer almaktadır. Cetvelde yer alan vergi harcama tahmin listelerine göre vergi harcamalarının 2010-2024 yılları arası tahmin miktarları Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2: Türkiye'de Türlerine Göre Vergi Harcamaları Tahmini Miktarları (TL)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Kanunlar	TOPLAM
2010	9.158.728.870	2.850.639.295	803.037.484	244.942.779	1.306.317.174	14.363.665.601
2011	10.818.483.850	3.968.104.044	947.943.284	289.057.072	1.542.129.423	17.565.717.673
2012	12.714.760.085	2.156.117.728	896.579.106	374.210.232	1.996.475.034	17.917.738.341
2013	14.017.491.922	4.776.549.213	1.242.492.468	375.730.301	2.004.584.857	22.416.848.762
2014	16.314.789.884	4.313.189.286	1.246.855.828	410.059.028	1.603.518.213	23.888.412.239
2015	18.097.241.447	4.130.958.993	1.805.452.851	462.714.337	1.616.246.422	26.112.614.049
2016	20.493.744.275	4.448.174.768	2.280.479.951	525.112.861	2.215.125.093	29.962.636.948
2017	37.714.098.685	15.110.237.008	23.493.419.497	14.711.310.211	11.186.925.613	102.215.991.015
2018	54.249.756.561	17.654.341.086	32.820.811.634	18.862.690.711	8.554.280.931	132.141.880.923
2019	68.267.364.779	28.030.970.717	49.796.734.881	24.903.208.169	7.697.634.285	178.695.912.831
2020	76.917.255.308	40.164.909.866	49.275.433.250	22.561.657.217	6.671.557.091	195.590.812.732
2021	91.172.602.035	49.423.342.695	58.252.412.696	20.515.678.232	11.406.060.266	230.770.095.925
2022	127.902.747.688	86.107.845.253	71.275.431.274	25.911.156.856	24.771.291.735	335.968.472.807
2023	443.471.544.605	280.839.592.374	161.868.250.244	45.881.482.553	62.319.451.860	994.380.321.635
2024	1.006.274.058.883	657.044.389.616	342.277.914.436	61.757.513.627	143.021.672.458	2.210.375.549.020

Kaynak: SBB, 2024b.

Vergi harcamalarının yıllara göre toplam tahmini miktarları ele alındığında, 2016 yılı sonrasında vergi harcamalarında ciddi artış olduğu görülmektedir (Tablo 2). 2015 yılı ve sonrasında, OECD ile yürütülen çalışmalar sonucunda vergi harcamaları hesaplama yöntemi metodolojisinde meydana gelen değişikliklerin bu durumun

temel nedenlerinden biri olduğu söylenebilir (Eriçok, 2019). Söz konusu artış 2020-2024 yılları arasında da devam etmiştir. 2023 yılındaki artış daha da dikkat çekicidir. Nitekim 2022 yılına göre 2023 yılında %195 oranında bir artış göstererek toplam 994 milyar TL vergi harcaması yapılacağı tahmin edilmiştir. Son olarak 2024 yılı vergi harcamaları tahmini miktarı da bir önceki yıla göre %122,3 artarak 2.2 trilyon olarak hesaplanmıştır. 2022 yılı genel bütçeli idarelerin yaklaşık olarak toplam 2.3 trilyon TL net vergi gelirine sahip olduğu düşünüldüğünde 2024 yılında bu miktar kadar vergi gelirinden vazgeçileceği anlamına gelmektedir.

Tablo 2'den gözlemlenebileceği üzere gelir vergisi toplam vergi harcamaları içerisinde en büyük tutara sahip vergi türüdür. Ancak her bir vergi harcama türünün toplam vergi harcamaları içerisindeki paylarını görmek amacıyla oluşturulan Tablo 3 incelendiğinde gelir vergisi harcamalarının zaman içerisinde oransal olarak düşme eğiliminde olduğu görülmektedir. Örneğin 2010 yılında toplam vergi harcamalarının %63,76'sını gelir vergisinde bulunan vergi harcamaları oluşturmuştur. Bu oran 2016 yılına kadar artarak devam etmiş ve son olarak 2016 yılında %68,29 ile pik yapmıştır. Ancak 2017 yılına gelindiğinde keskin bir düşüş yaşandığı ve %36,89'a gerilediği görülmektedir. 2017-2022 yılları arasında %38-39 civarında seyreden gelir vergisinde bulunan vergi harcamalarının toplam vergi harcamalarına oranı 2023 yılında %44,59'a çıkmıştır. Bu durumun nedeni olarak 2022 yılından itibaren asgari ücretin gelir vergisinden muaf tutulması gösterilebilir.

Tablo 3: Türkiye'de Türlerine Göre Vergi Harcamalarının Payları (%)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Diğer Kanunlar
2010	0,64	0,20	0,06	0,02	0,09
2011	0,62	0,23	0,05	0,02	0,09
2012	0,71	0,12	0,05	0,02	0,11
2013	0,63	0,21	0,06	0,02	0,09
2014	0,68	0,18	0,05	0,02	0,07
2015	0,69	0,16	0,07	0,02	0,06
2016	0,68	0,15	0,08	0,02	0,07
2017	0,37	0,15	0,23	0,14	0,11
2018	0,41	0,13	0,25	0,14	0,06
2019	0,38	0,16	0,28	0,14	0,04
2020	0,39	0,21	0,25	0,12	0,03
2021	0,40	0,21	0,25	0,09	0,05
2022	0,38	0,26	0,21	0,08	0,07
2023	0,45	0,28	0,16	0,05	0,06
2024	0,46	0,30	0,15	0,03	0,06

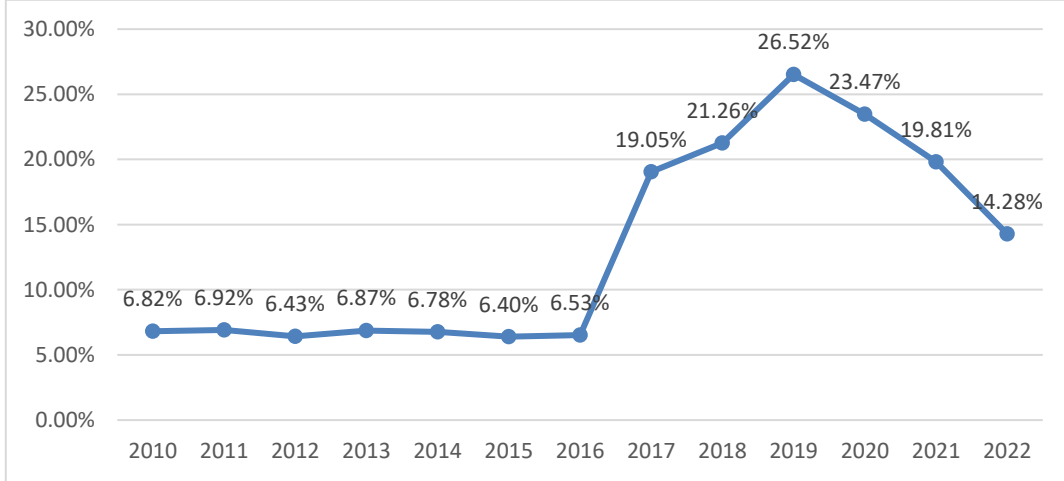
Kaynak: Tablo 2'den yararlanılarak yazarlar tarafından hesaplanmıştır.

2010-2024 yılları arasında vergi türlerine göre vergi harcama tahmini miktarları için genel değerlendirme yapılacak olunursa; 2015 yılı ve sonrasında tahmin yöntemi ve metodoloji değişikliğinin de etkisiyle önceki yıllara göre tüm vergi harcama türü miktarlarında ciddi artışlar olduğu gözlemlenmektedir. 2016 yılı ve sonrasında gelir vergisine ait vergi harcamalarının toplam gelir vergisi içindeki payının düşmeye başlaması ve özellikle 2016-2017 yıllarında Katma Değer Vergisi (KDV)'nde bulunan vergi harcaması tahmini miktarının 2,29 milyar TL'den 23,5 milyar TL'ye; Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'nde bulunan vergi harcaması tahmini miktarının 525 milyon TL'den 14,8 milyar TL'ye çıkması ve sonraki yıllarda da bu vergilerde

bulunan vergi harcamalarının katlanarak artmaya devam etmesi Türkiye’de vergi harcamalarının para ve maliye politikalarının bir aracı olarak kullanıldığının göstergesi olarak belirtilebilir.

Son yıllarda vergi harcamalarının miktar olarak ciddi artış göstermesine karşın bu harcamaların vergi gelirleri içerisindeki paylarının seyri de önemlidir. Durumu analiz etmek için oluşturulan Grafik 1’de vergi harcamalarının net vergi tahsilatlarına oranlarına yer verilmiştir.

Grafik 1: 2010-2022 Toplam Vergi Harcamaları Tahminlerinin Net Vergi Gelirlerine Oranı (%)



Kaynak: Strateji Bütçe Başkanlığı (SBB, 2024b) Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarından elde edilen Vergi Harcamaları Tahminleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB, 2024) Kesin Hesap Kanunlarından elde edilen Genel Bütçeli İdareler net vergi tahsilatları verileri derlenerek oluşturulmuştur.

Not: Yayımlanan son Kesin Hesap Kanunu en son 2022 yılını kapsadığından, sonraki yıllar dahil edilememiştir.

Buna göre, 2010-2016 yılları arasında vergi harcamalarının vergi tahsilatlarına oranı %6-7 arasında durağan devam ederken 2017 yılına gelindiğinde bu oranin ciddi bir artış gösterip %19,05’e çıktığı görülmektedir. Daha önce de değinildiği üzere bu durumun gerçekleşmesinde vergi harcamalarının tahmin yöntemi ve metodolojisinde yaşanan değişikliğin etkisi bulunmaktadır. Grafik incelenmeye devam edildiğinde bu artışın 2019’a kadar devam ettiği ve 2019 yılında %26,52’e kadar yükseldikten sonra 2020 yılından itibaren ise bir azalma eğilimine girdiği göze çarpmaktadır. Nitekim 2022 yılına gelindiğinde vergi tahsilatının %14,28’i oranında bir vergi harcaması gerçekleştiği görülmektedir. Vergi harcamalarının toplam meblağ olarak artış gösterirken, bu harcamaların toplam vergi tahsilatları içerisindeki paylarının azalış göstermesi durumu, Türkiye’de bu yıllarda artış gösteren enflasyon olgusu ile ilişkilendirilebilir.

4. Türkiye Vergi Harcamalarının OECD Ülkeleri Ortalamalarıyla Karşılaştırılması

Vergi harcamalarının dayandığı temel mantık, bunların tanımı ve ölçümü ile sıkı sıkıya bağlantılıdır. Çalışmanın giriş kısmında da belirtildiği üzere vergi harcamaları doğrudan bir harcama yerine, standart vergi sistemindeki bir vergiye göre vergi

yükümlülüklerinin azaltılması yoluyla elde edilen kamu kaynakları transferi şeklinde ifade edilebilir. Bu nedenle vergi harcamaları, bazı standart veya temel gelir vergisi istisnaları şeklinde ölçülmelidir.

Tablo 4: Türkiye Vergi Harcamalarının OECD Ülkeleri Ortalamalarıyla Karşılaştırılması (%)

Yıllar	Vergi Harcamalarının GSYH'ye Oranları		Toplam Vergi Harcamaları İçinde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Payları		Toplam Vergi Harcamaları İçinde Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Payları		Toplam Vergi Harcamalarının Hanehalklarına Atfedilen Payları		Toplam Vergi Harcamalarının İşletmelere Atfedilen Payları	
	OECD	Türkiye	OECD	Türkiye	OECD	Türkiye	OECD	Türkiye	OECD	Türkiye
1990	4,64		90,93		7,40		74,73		25,78	
1991	4,84		86,45		11,53		76,66		23,53	
1992	4,64		85,73		11,92		81,36		17,07	
1993	4,88		85,71		12,02		75,88		18,56	
1994	5,33		90,04		7,88		75,67		19,25	
1995	5,30		82,53		15,51		68,17		19,63	
1996	5,41		81,93		16,20		68,31		18,65	
1997	4,92		72,75		25,94		61,94		14,62	
1998	5,26		79,96		18,83		65,28		19,84	
1999	4,91		78,72		20,05		66,47		19,98	
2000	4,36		73,07		25,99		59,57		19,12	
2001	4,36		71,41		27,76		56,41		17,99	
2002	4,20		71,20		28,14		57,23		19,33	
2003	4,27		70,50		28,90		55,35		21,02	
2004	4,20		74,02		25,68		57,09		22,90	
2005	4,43		66,47		33,20		56,78		21,14	
2006	4,60		65,12		34,06		56,09		20,73	
2007	4,64	1,35	69,32	94,97	29,84	5,03	57,17	68,42	19,55	16,10
2008	4,80		64,95		34,22		56,44		22,07	
2009	4,96		67,85		30,77		57,12		19,97	
2010	4,82		65,75		32,89		53,83		22,36	
2011	5,40		60,45		37,69		54,10		19,96	
2012	4,94		59,29		38,52		52,20		21,77	
2013	5,19		59,78		38,29		51,55		22,67	
2014	5,24		58,26		39,93		50,41		21,91	
2015	4,86	3,36	58,64	53,98	39,87	46,02	50,39	42,48	22,11	24,32
2016	5,04	3,87	57,92	54,09	39,35	45,33	49,48	43,13	22,25	22,00
2017	4,80	4,04	58,23	54,36	39,80	45,25	49,20	41,02	22,42	25,29
2018	4,69	4,02	54,64	53,94	42,18	45,67	46,48	40,47	23,20	25,52
2019	4,69	4,14	56,77	53,89	40,18	45,72	48,37	40,34	24,15	25,49
2020	4,95	4,07	58,11	54,07	38,28	45,54	48,17	40,43	25,41	25,41
2021	4,74	3,16	59,25	54,09	37,39	45,52	47,68	40,46	25,02	25,23
2022	5,22	2,24	61,36	63,69	32,80	28,93	56,62	38,07	17,26	-

Kaynak: Redonda vd. (2024)'den derlenerek yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Not: Türkiye'ye ilişkin 2007 yılına ait veriler ilgili kaynakta yer aldığı şekliyle Tablo 4'e aktarılmıştır. Ancak 1990-2006 ve 2008-2014 yıllarına ilişkin veriler Türkiye için mevcut olmadığından dolayı gerçekleştirilen analizlerde 2007 yılı ihmal edilmiştir.

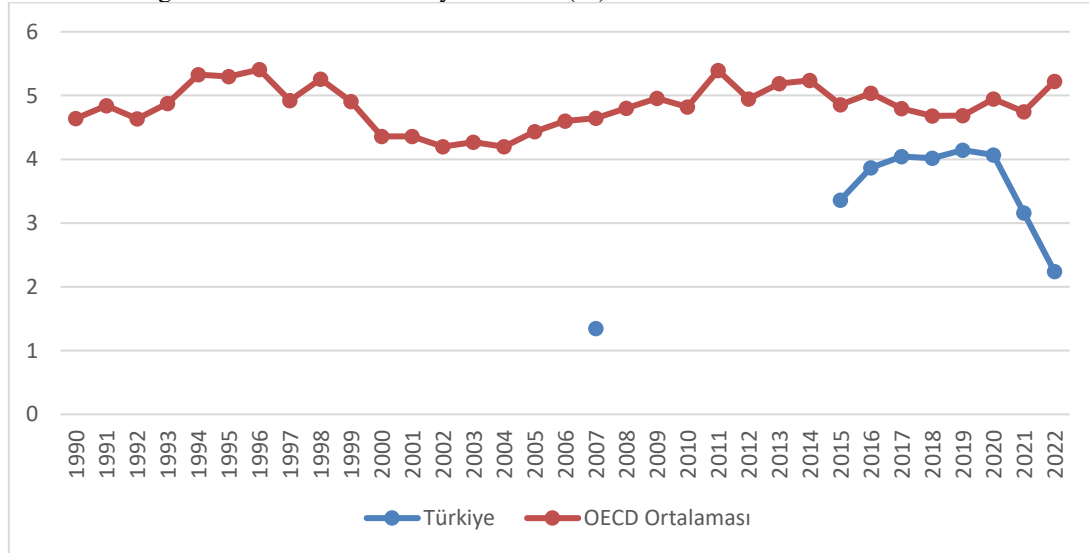
Bir vergi sistemindeki hangi hükümlerin temel veya standart vergi sisteminin bir parçası olduğu ve hangi hükümlerin ise özel istisnalar olduğunu ortaya koyan net bir ayırım olmaması nedeniyle, bazı vergi hükümlerinin vergi harcaması olarak kabul edilip edilmemesi ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu gibi anlayış farklılıklarından dolayı vergi harcamalarının tanımlanması oldukça tartışmalı bir konu olmaya devam etmektedir (Barrios ve diğ., 2016). OECD, bu konulara açıklık getirmek amacıyla standardizasyon çalışmalarını sürdürmektedir. Ayrıca, vergi harcamaları ve bunların dünya çapında vergi sistemlerinde oynadığı kritik rol konusunda şeffaflığı artırmak ve incelemeyi geliştirmek amacıyla, 1990 yılından bu yana, Ekonomi Politikaları Konseyi (CEP) ve Alman Kalkınma ve Sürdürülebilirlik Enstitüsü'nün (IDOS) oluşturduğu Küresel Vergi Harcamaları Veri Tabanı (GTED)

ulusal hükümetler tarafından yayınlanan vergi harcamalarına ilişkin resmi ve kamuya açık verileri bir araya getirmektedir. Böylece vergi harcamaları ile ilgili bir dizi konuda bilgi sahibi olmak ve ülkelerarası karşılaştırmalar yapmak önceki dönemlere göre nispeten daha kolay hale gelmiştir. Çalışmanın bu bölümünde ilgili veri tabanından elde edilen verilerle Türkiye’de gerçekleşen vergi harcamaları, OECD’ye üye ülkelerin ortalamalarıyla çeşitli yönlerden (vergi harcamalarının gayri safi yurtiçi hasılaya oranları, toplam vergi harcamaları içinde gelir ve harcama üzerinden alınan vergilerin payları, hanehalkına yönelik vergi harcamaları, işletmelere yönelik vergi harcamaları) karşılaştırılarak Türkiye’nin durumu analiz edilmeye çalışılmaktadır. Bu amaçla öncelikle Tablo 4’de söz konusu veriler toplu bir şekilde gösterilmekte, devamında ise her bir veri ayrı alt başlıklar altında Tablo 4 kullanılarak oluşturulan grafikler yardımıyla detaylı bir şekilde analiz edilmektedir. Ancak ilgili analizlere geçmeden önce şunu da ifade etmek gerekir ki; Tablo 4’den de anlaşılacağı üzere, GTED’in Türkiye için düzenli bir şekilde verilere ulaşması ancak 2015 yılından itibaren mümkün olduğundan dolayı, Türkiye’ye ilişkin veriler ve analizler 2015 yılı ve sonrasını kapsamaktadır.

4.1 Vergi Harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hasıla’ya Oranları

Ülkelerin karşılaştırmalı analizlerinde, herhangi bir değişkenin GSYH içindeki oranlarının karşılaştırılması en çok başvurulan yöntemlerden biridir. Nitekim vergi harcamaları ile GSYH büyüklükleri farklı gerçekleşen ülkeler için buna benzer bir oran analizinin yapılması ülkelerin karşılıklı durumlarını analiz etmek açısından yarar sağlamaktadır. Bu amaçla oluşturulan Grafik 2, vergi harcamalarının GSYH’ye oranları bakımından Türkiye’nin OECD ülkeleri ortalamalarına göre durumunu ortaya koymaktadır.

Grafik 2: Vergi Harcamalarının GSYH’ye Oranları (%)



Kaynak: : Redonda vd., 2024.

Grafik 2 incelendiğinde Türkiye’de vergi harcamalarının GSYH’ye oranının OECD ortalamalarının altında seyrettiği görülmektedir. OECD ortalaması 1990 yılından bu yana %4 ile %5 civarında nispeten istikrarlı bir seyir gösterirken, Türkiye’de 2020 ve

sonrasında azalma eğiliminin hakim olduğu gözlemlenmektedir. 2020-2022 yıllarının Covid-19 pandemisini kapsadığı düşünülecek olunursa bu dönemde söz konusu vergi harcamalarının artması beklenir. Çünkü pandemide eve kapanmalar neticesinde bir süre ekonomik durgunluk yaşanmış ve iç piyasaların canlanması için vergi harcamalarına en çok ihtiyaç duyulan dönemlerden biri olmuştur. OECD ortalamalarına göre bu dönemde vergi harcamalarının GSYH'ye oranları artış gösterirken, Türkiye'de tam tersi bir durum olduğu görülmektedir. Ayrıca Türkiye'de vergi harcamalarının yıllara göre miktar olarak katlanarak artmasına rağmen (Tablo 2), vergi harcamalarının GSYH içindeki oranlarının azalması, söz konusu artış miktarının nominal bir artış olduğuna işaret etmektedir.

4.2 Toplam Vergi Harcamaları İçinde Gelir ve Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Payları

Türkiye'de vergi, gelir, harcama ve servet üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi; Harcama üzerinden alınan vergiler KDV, ÖTV, Damga Vergisi, Harçlar vb.; servet üzerinden alınan vergiler ise Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi'dir. Söz konusu vergiler içinde muafiyet, istisna, oran indirimi gibi vergi harcamaları kapsamında olan maddelerin listesi Türkiye'de her yıl Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na ekli cetveller içinde kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Bir ülkede gelir ve harcama üzerinden alınan vergiler, söz konusu ülkenin ekonomik ve sosyal politikalarına yön vermesi bakımından önemlidir.

4.2.1 Toplam Vergi Harcamaları İçinde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Payları

Gerçek bir kişinin veya bir kurum/kuruluşun gelirlerinin belli bir oranında kesilen vergilere gelir üzerinden alınan vergiler denmektedir. Türkiye'de Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi bu sınıflandırmanın içine giren vergilerdir. Bu vergilerin vergi harcamalarının konusuna giren maddeleri oldukça uzun bir liste oluşturmaktadır. Çalışmamız kapsamında bu tür vergi harcamalarının niteliğinin anlaşılması için sadece aşağıda yer alan bazı örnek maddelere yer verilmesi yeterli görülmektedir³:

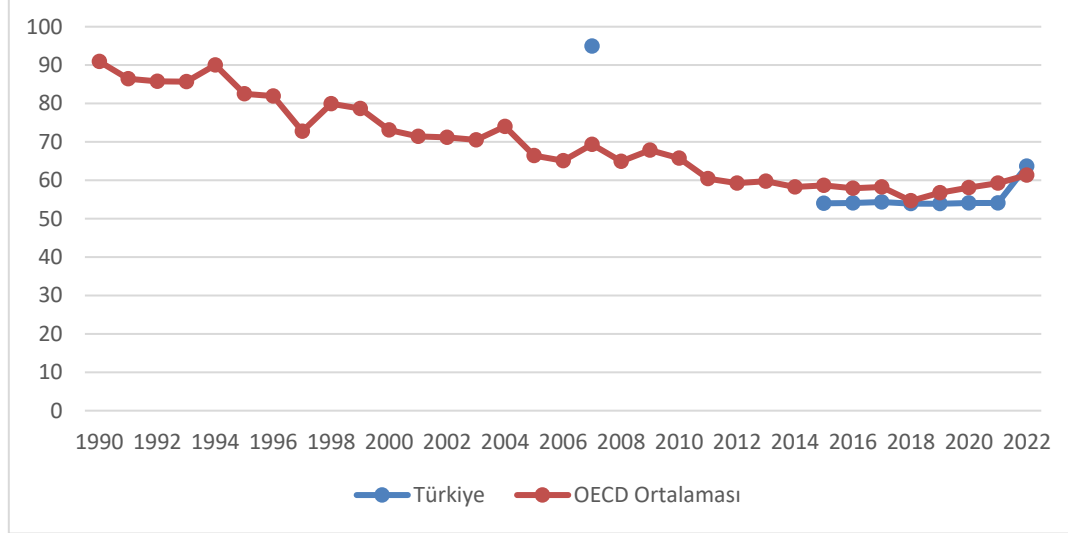
- “*Genç girişimcilerde kazanç istisnası*” (Gelir Vergisi Kanunu, mükerrer 20.madde)
- “*Engellilik indirimi*” (Gelir Vergisi Kanunu, 31.madde)
- “*Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara ilişkin muafiyet*” (Kurumlar Vergisi Kanunu, 4/1. madde)
- “*İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması*” (Kurumlar Vergisi Kanunu, 32/7.madde)

Örneklerden de anlaşılacağı üzere gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanacak vergi harcamaları, para ve maliye politikalarının yanı sıra sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmada alternatif bir politika aracı olarak kullanılabilme potansiyelini

³ Türkiye'de vergi harcamalarının kanuni dayanaklarına ilişkin geniş listeye T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın resmi web sitesi (SBB, 2024a)'nden ulaşılabilir.

taşımaktadır. Nitekim 1990 yılında OECD üye ülkelerinin toplam vergi harcamaları içerisinde %90,93'lük payı bu tür vergiler oluşturmaktadır (Grafik 3). Ancak daha sonraki zamanlarda çeşitli vergi türleri ve başka vergilendirme araçlarının ortaya çıkmasıyla birlikte bu oran azalmış ve 2018'de %54'lere kadar geriledikten sonra, tekrar bir toparlanma yaşanmış ve 2022 yılında %61 civarında seyretmiştir.

Grafik 3: Toplam Vergi Harcamaları İçinde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Payları



Kaynak: Redonda vd., 2024.

Türkiye için verilerin bulunabildiği 2015-2022 dönemine bakıldığında, bu dönemde Türkiye ve OECD ortalamalarının birbirine yakın olduğu, ancak Türkiye'nin 2021 yılına kadar az da olsa OECD ortalamalarının altında seyrettiği, 2022 yılında ise %63,69'luk oranıyla %61,36 olan OECD ortalamasının üzerine çıktığı görülmektedir. Türkiye için gözlemlenen bu artışın nedeni olarak bu yıllarda meydana gelen Covid-19 pandemisi ve pandeminin getirdiği ulusal ve küresel ekonomik durgunluğa karşı hükümetin vergi muafiyet ve istisnaları veya vergi erteleme gibi politikaları daha fazla kullanması gösterilebilir.

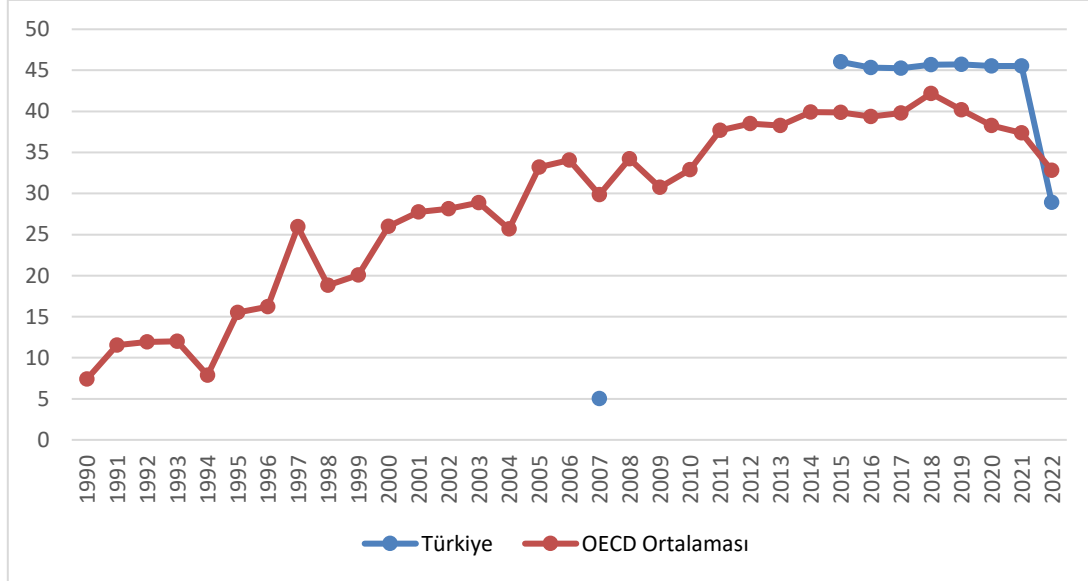
4.2.2 Toplam Vergi Harcamaları İçinde Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Payları

Harcama üzerinden alınan vergiler içinde KDV ve ÖTV en büyük gelir kalemlerini oluşturmaktadır. Bu vergiler de tıpkı gelir üzerinden alınan vergiler gibi ekonomik ve sosyal politikaların uygulanmasında kullanılabilirler. Ancak bu tür vergiler ekonominin tüketim ve harcama düzeylerini etkilediklerinden dolayı vergi harcamalarına konu edilmeleri durumunda dikkatli olunmalıdır. Nitekim, çok yüksek oranda vergi muafiyet, istisna, indirim vb. vergi harcamasının uygulanması tüketiciler için tüketimi artırıp enflasyona neden olabileceken, ihracatçı firmalar ve üreticiler için bu tür uygulamaların artırılması üretimi olumsuz etkileyip ekonomik büyüme ve gelişmeye zarar verebilmektedir. Bu tür vergilerin de tıpkı gelir üzerinden alınan vergilerde olduğu gibi vergi harcamalarının konusuna giren maddeleri oldukça fazladır. Harcama üzerinden alınan vergi harcamalarının niteliğinin anlaşılması için aşağıda yer alan bazı örnek maddelere göz atılabilir:

- “Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerde KDV istisnası” (KDV Kanunu, 13/b. madde)
- “Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarında KDV istisnası” (KDV Kanunu, 13/j. madde)
- “Basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde KDV istisnası” (KDV Kanunu, 13/n.madde)
- “Engellilere ilişkin madde metninde belirlenmiş koşulların bulunması halinde, yine madde metninde belirlenmiş olan motorlu taşıtları alabilmelerine ilişkin ÖTV istisnası” (ÖTV Kanunu, 7/1-2.madde)
- “İhracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan taşıtların kullandığı belirlenmiş miktarda motorin tesliminde ÖTV istisnası” (ÖTV Kanunu, 7/A. madde)

Toplam vergi harcamaları içinde harcama üzerinden alınan vergilerin paylarını görmek amacıyla aşağıda Grafik 4 oluşturulmuştur.

Grafik 4: Toplam Vergi Harcamaları İçinde Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Payları (%)



Kaynak: Redonda vd., 2024.

Grafik 4 incelendiğinde, OECD ülkeleri ortalamasının 1990 yılında sadece %7,4 iken, 1990 yılından itibaren genellikle artış trendinde olduğu ve %42,18’lik oranıyla 2018 yılında zirve yaptıktan sonra azalış eğilimine girdiği ve 2022 yılında %32,8 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Bunun temel nedeni olarak KDV ve ÖTV gibi harcama üzerinden alınan vergilerin diğer vergilere nispetle daha yeni tarihli olmaları ve sonrasında giderek yaygınlık kazanmaları gösterilebilir. Türkiye’ye ilişkin verilere göz atıldığında ise; 2015-2021 döneminde OECD ortalamasının üzerinde ve %45-46 civarında seyrederken 2022 yılında keskin bir şekilde düşerek %29’a gerilediği ve OECD ortalamasının altına düştüğü görülmektedir. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin payının 2022 yılında bir önceki yıla göre %54,09’dan %63,7’e çıktığı

hatırlanıldığı (Grafik 3) aynı yıl toplam vergi harcamaları içinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin payının azalması buradaki durumla ilişkilendirilebilir. Bir başka deyişle Türkiye’de Covid-19 pandemisinin yaşandığı 2022 yılında toplam vergi harcamaları içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı artarken, harcama üzerinden alınan vergilerin payı azalış göstermiştir.

4.3 Hanehalkına veya İşletmelere Yönelik Vergi Harcamalarının Payları

Bir ülkede vergi harcamalarının yararlanıcıları olarak nitelendirilebilecek olan kesimlerinin vergi harcamalarından aldıkları paylar, o ülkede sosyal amacın mı yoksa ekonomik amacın mı daha çok ön plana çıktığı hususunda fikir verebilmektedir. Bu bağlamda vergi harcamalarının yararlanıcıları, hanehalkı, işletmeler, uluslararası, bölgesel ya da çok taraflı kuruluşlar, dini kuruluşlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, sivil toplum kuruluşları veya vakıflar şeklinde olabilmektedir. Ancak OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunda toplam vergi harcamalarının yararlanıcılarının daha çok hanehalkı ve işletmeler şeklinde olduğu görülmektedir (Birinci, 2023: 142). Dolayısıyla bu kısımda sadece hanehalkı ve işletmelerin toplam vergi harcamalarından yararlanma oranlarına yer verilecek olup, hanehalkına yönelik vergi harcamalarının daha fazla olması durumunda sosyal amacın, işletmelere yönelik vergi harcamalarının daha fazla olması durumunda ise ekonomik amacın ön plana çıktığı şeklinde yorumlanacaktır. Bu bağlamda Türkiye ve OECD ülkeleri ortalamalarına ilişkin detaylı analizlere geçmeden önce Tablo 4’de yer alan veriler dikkate alınarak genel bir değerlendirme yapıldığında; hem Türkiye’de hem de OECD genelinde hanehalkına yönelik vergi harcamalarının daha yüksek oranda gerçekleştiği ve dolayısıyla sosyal amacın daha fazla ön plana çıktığı söylenebilir.

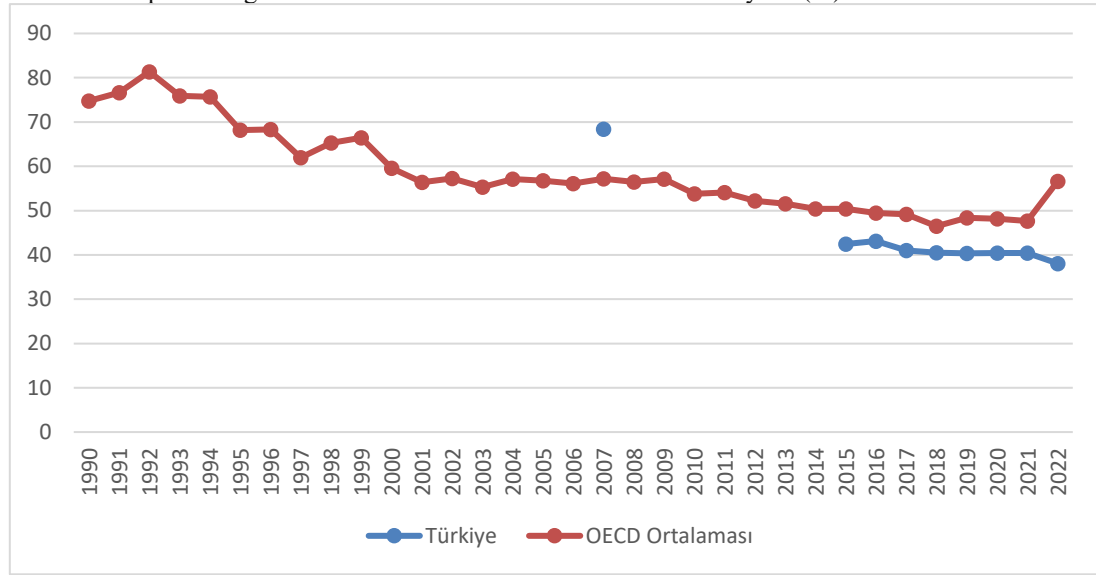
4.3.1 Hanehalkına Yönelik Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları sadece belirli eylemleri gerçekleştiren veya belirli sosyal gruplara ait olan mükelleflere seçici vergi avantajları sağlar. Bir başka deyişle vergi harcamaları genel vergi indirimlerinden farklı olarak bireylere eylemlerini değiştirmeleri veya sosyal riskleri telafi etmeleri için bazı teşvikler sunar (Stebbing ve Spies-Butcher, 2010). Dolayısıyla vergi harcamaları; sosyal güvenlik, sağlık, eğitim, konut, aile ve toplum yardımı gibi temel refah sağlama alanlarına ilave kaynak şeklinde tahsis edilebilmektedir. Titmuss (2018), devletin sosyal harcamalarıyla dağıtılan *sosyal refah*, istihdam yoluyla elde edilen faydalar olarak işçilere sağlanan *mesleki refah*, vergi harcamaları ve vergi kanununun diğer unsurları yoluyla sağlanan *mali refah* olmak üzere üç farklı refah sisteminden bahsetmektedir. Bu bağlamda vergi harcamaları, sosyal amaçlara ulaşılmasında ve sosyal refahın artırılmasında önemli bir araç olarak görülmektedir. Vergi harcamalarının sosyal refahı artırmada ne ölçüde kullanıldığı konusunda genel bir yoruma ulaşmak için hanehalkına yönelik vergi harcamaları önemli bir göstergedir.

Toplam vergi harcamalarının hanehalklarına atfedilen payları yukarıda da değinildiği üzere vergi harcamalarının nispeten sosyal yönünü göstermektedir ve bu oran OECD ülkeleri açısından yıllara göre azalış göstermiştir (Grafik 5). 1990-1995 yılları arasında oran %65-%80 aralığında dalgalanmalar gösterirken, 2000’li yılların başından itibaren %45-55 aralığında seyretmiştir. Bu durumun en önemli

nedenlerinden biri olarak 1980’li yıllardan itibaren giderek etkisini artıran neo-liberal politikalar gösterilebilir. Bu politika değişikliği ile refah devleti uygulamalarının yerini giderek rekabetçi devlet anlayışı almaya başlamıştır. 2022 yılında bir önceki yıla göre yaşanan artış (2021 yılında %47,68 olan oran 2022 yılında %56,62 olarak gerçekleşmiştir) ise Covid-19 sonrası piyasalara canlılık getirmek maksadıyla devletlerin hanehalklarına atfedilen vergi harcamalarını artırmasının bir yansıması olarak yorumlanabilir. Türkiye açısından ise yıllara göre aşırı dalgalanma görülmemekle birlikte hanehalklarına atfedilen vergi harcamalarının genel olarak OECD ortalamasının altında seyrettiği görülmektedir. Bu durum, OECD ortalamaları ile karşılaştırıldığında Türkiye’de vergi harcamalarının sosyal yönünün düşük düzeyde kaldığı şeklinde yorumlanabilir.

Grafik 5: Toplam Vergi Harcamalarının Hanehalklarına Atfedilen Payları (%)



Kaynak: Redonda vd., 2024.

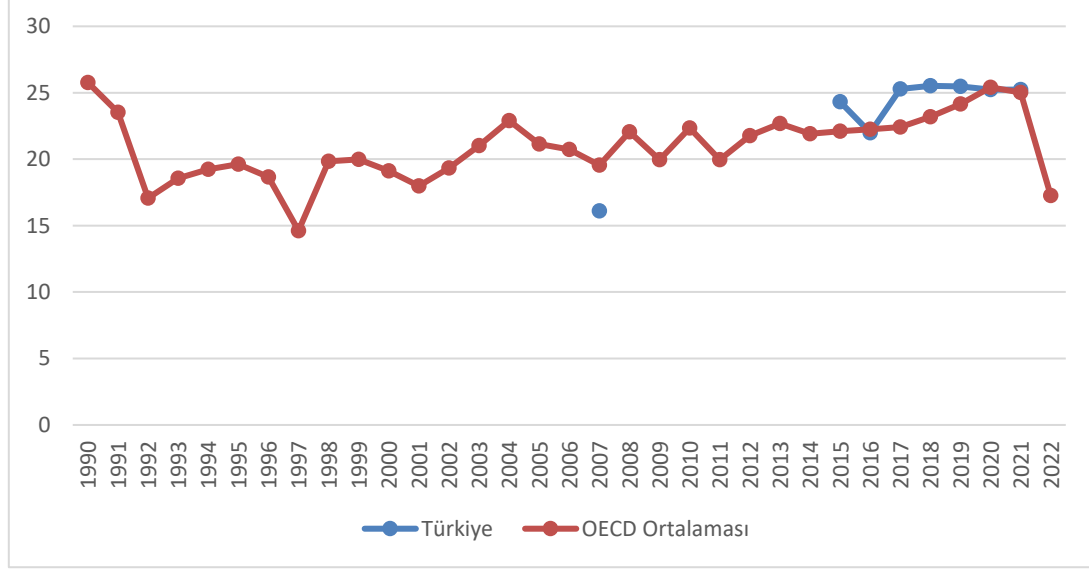
4.3.2 İşletmelere Yönelik Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları, aynı zamanda ekonomik büyüme hedeflerine ulaşmak için ülkeler tarafından kullanılan bir politika aracıdır. Vergi harcamalarının kullanımı yoluyla hükümetler sermaye akımlarını yönlendirebilmekte, işgücü faaliyetlerini teşvik edebilmekte, çevreyi koruyabilmekte, bilim ve teknolojiye destekleyebilmektedir. Nitekim ekonomide daha yüksek büyüme oranlarına ulaşabilmek için politika yapıcılar özellikle Ar-Ge’ye yönelik vergi harcamalarına giderek daha fazla yer vermektedirler (Amendola, 2023).

Vergi harcamalarının sosyal boyutundan ziyade ekonomik amaçlarla kullanılmasının bir göstergesi olarak işletmelere atfedilen vergi harcamalarının oranlarına göz atılabilir. Bu amaçla oluşturulan Grafik 6, Türkiye ve OECD ülkeleri ortalamalarına göre toplam vergi harcamalarının işletmelere atfedilen paylarını göstermektedir. Grafik 6 incelendiğinde, OECD ülkeleri ortalamalarının birkaç yıl az bir sapma göstermekle birlikte yaklaşık %15 ile %25 aralığında bir dalgalanma gösterdiği görülmektedir. 2016 yılı istisna olmak üzere 2015-2019 yılları arasında Türkiye’de bu oran OECD ortalamasının üzerinde seyretmiştir. OECD ortalaması; 1990-2013

yılları arasında artış ve azalış yönünde dalgalanmalar gösterirken, 2014-2020 yılları arasında düzenli bir oranda yükselme eğilimi göstermektedir. 2022 yılı için ise OECD ortalaması bir önceki yıla göre ciddi oranda azalarak %17,26 olarak hesaplanmıştır. Türkiye’de ise söz konusu oran, 2017 yılından bu yana yaklaşık %25 civarında seyretmektedir. Dolayısıyla OECD ülkeleri ortalamalarıyla karşılaştırıldığında Türkiye’de vergi harcamalarının ekonomik boyutunun biraz daha ağır bastığı söylenebilir.

Grafik 6: Toplam Vergi Harcamalarının İşletmelere Atfedilen Payları (%)



Kaynak: Redonda vd., 2024.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Vergi harcamaları belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergi muafiyeti/istisnası, oran indirimleri, vergi ertelemeleri vb. biçimlerde gerçekleştirilen uygulamaları ifade etmekle birlikte olumlu ve olumsuz olmak üzere iki farklı görüş şeklinde değerlendirilmektedir. Vergi harcamalarını olumlu değerlendirenlere göre vergi harcamaları piyasa aksaklıklarını gidermek ve hassas durumdaki nüfusun sosyal ve ekonomik refahını artırmak için kullanılması gereken bir politika aracıdır. Bu yönüyle vergi harcamaları, etkin bir şekilde kullanıldığında istikrarlı bir ekonomik büyümeyi teşvik edebilecek ve sosyal gruplar arasında gelir dağılımında adaleti sağlayabilecek potansiyele sahiptir. Olumsuz değerlendiren kesim ise genel olarak, vergi harcamalarının şeffaflıktan ve denetimden uzak, kamu kaynaklarının hükümete yakın çıkar gruplarına aktarılmasına olanak sağlayan bir politika aracı olduğunu öne sürmektedirler. Dolayısıyla her iki kesimin de temel gerekçeleri vergi harcamalarının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı temeline dayanmaktadır. Türkiye’de de son zamanlarda vergi harcamalarının etkinliği sık sık gündeme gelmektedir. Nitekim 2024-2026 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Programda vergi harcamalarının gözden geçirilerek etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kaldırılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu politika hedefi ile aslında Türkiye’de vergi harcamalarının etkin bir şekilde kullanılmadığına dikkat çekilmiştir.

Türkiye’de vergi harcamalarının gelişimi değerlendirildiğinde, özellikle 2016 yılı sonrasında vergi harcama tahmini tutarlarının katlanarak arttığı anlaşılmaktadır. Bu artışta OECD ile yürütülen çalışmalar sonucunda vergi harcamaları hesaplama yöntemi metodolojisinde meydana gelen değişikliklerin olumlu etkileri vurgulanabilir. Ancak, vergi harcamalarının toplam meblağında bu artışlar gözlenirken, bu harcamaların toplam vergi tahsilâtları içerisindeki paylarına göz atıldığında ise, 2016 yılından 2019 yılına kadar artış yaşanmasına rağmen 2019’dan sonra azalış gösterdiği tespit edilmiştir. Bu durum Türkiye’de yaşanan enflasyon olgusu ile ilişkilendirilebilir. Analizi biraz daha derinleştirmek amacıyla her bir vergi harcama türünün toplam vergi harcamaları içerisindeki paylarına bakıldığında; gelir vergisinin en yüksek paya sahip olduğu, ancak gelir vergisi harcamalarının özellikle 2016 sonrasında oransal olarak düşme eğilimine girdiği gözlenmektedir. Sonrasında ise, 2022 yılından itibaren asgari ücretin gelir vergisinden muaf tutulmasının da etkisiyle söz konusu oranda bir toparlanma yaşandığı ve 2022 yılında %38’lerde olan bu oranın 2024 yılına gelindiğinde tekrar %46’lara kadar yükseldiği görülmektedir.

Vergi harcamalarının etkinliği hususunda bir değerlendirme yapmak amacıyla OECD ülkeleri ortalamaları ile gerçekleştirilen karşılaştırmalarda, Türkiye’de vergi harcamalarının GSYH’ye oranlarının OECD ülkeleri ortalamalarının altında seyrettiği tespit edilmiştir. Bu hususta bir diğer dikkat çekici bulgu, GSYH’lerine oranlandığında, Covid-19 pandemisinin yaşandığı 2020 sonrası dönemde OECD bütününde vergi harcamalarının kullanımı artış göstermişken aksine Türkiye’de vergi harcamalarının kullanımının azalış göstermiş olmasıdır. Gelir ve harcama üzerinden alınan vergi ayırımı yapılarak gerçekleştirilen analizlerde ise, Türkiye’de toplam vergi harcamaları içerisinde gelir üzerinden alınan vergi harcamaları oranının genel olarak OECD ülkeleri ortalamalarından daha düşük, harcamalar üzerinden alınan vergi harcamaları oranının ise genel olarak daha yüksek olduğu görülmektedir. Son olarak toplam vergi harcamalarının hanehalkına ve işletmelere atfedilen paylarından hareketle yapılan karşılaştırmada; hem Türkiye’de hem de OECD genelinde hanehalkına atfedilen vergi harcamalarının daha yüksek gerçekleştiği, dolayısıyla vergi harcamalarının sosyal yönünün ön plana çıktığı söylenebilir. Ancak Türkiye ile OECD ülkeleri ortalamaları karşılaştırıldığında ise hanehalklarına atfedilen vergi harcamalarının genel olarak OECD ortalamasının altında seyrettiği, işletmelere atfedilen vergi harcamalarının ise, birkaç yıl istisna olmak üzere, OECD ortalamalarının üzerinde seyrettiği görülmektedir. Bu durum, OECD ortalamaları ile karşılaştırıldığında Türkiye’de vergi harcamalarının sosyal yönünün düşük düzeyde kaldığı, ancak ekonomik yönünün biraz daha ağır bastığı şeklinde yorumlanabilir.

Genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, vergi harcamalarının GSYH’ye oranları başta olmak üzere çalışmada kullanılan birçok değişken açısından Türkiye’de vergi harcamalarının OECD ülkeleri ortalamalarının altında kaldığı görülmektedir. Ayrıca politika yapıcıların sürekli gündemlerinde tutması durumu da hâlihazırda vergi harcamaları uygulamasının etkin olmadığını kanıtlar niteliktedir. Vergi harcamalarının gözden geçirileceği ibaresi her yıl Orta Vadeli Program ve Kalkınma Planlarında yer almasına rağmen gözden geçirmenin nasıl ve hangi kapsamda yapılacağı belirtilmemektedir. Bunun dışında yıllık bazda vergi harcama raporunun sadece 2007, 2016, 2017 ve 2018 yılları için mevcut olduğu düşünüldüğünde, Türkiye’de vergi harcamalarının yeterince şeffaf olmadığı şeklinde yorumlanabilir.

Dolayısıyla mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sonucu olarak verimlilik, etkinlik ve tutarlılık ilkeleri çerçevesinde yıllık bazda raporların düzenli şekilde yayınlanarak şeffaflığın sağlanması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca Türkiye’de kamu gelirlerinin büyük çoğunluğunun vergi gelirlerinden oluştuğu gerçeği göz önüne alındığında, söz konusu vergi gelirlerinin aşınmaması için vergi harcamaları uygulamasının dikkatli bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Bu hususta etkinliğin daha fazla artırılabilmesi için fayda-maliyet analizlerinden de yararlanılarak, hangi harcama türünün hangi politika hedefine ulaşmada daha etkin olabileceğinin tespit edilmesi ve etkin olmayan ya da amacına hizmet etmeyen vergi harcamaları uygulamalarının yürürlükten kaldırılarak bunların yerine daha uygun vergi harcamalarının yürürlüğe konulması önemli görülmektedir. Dolayısıyla vergi harcamaları bu sayede ekonomik ve sosyal hedeflere oluşmada daha etkin bir şekilde kullanılmış olunacaktır.

KAYNAKÇA

Amendola, M. (2023). Input additionality of R&D tax reliefs: results from a panel LP-IV approach. *Economics of Innovation and New Technology*, 1-18.

Barrios, S., Figari, F., Gandullia, L. and Riscado, S. (2016), The fiscal and equity impact of tax expenditures in the EU; JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 1/2016, European Commission, Joint Research Centre, Seville.

Beznoska, M., von Haldenwang, C., & Schüler, R. M. (2023). *Tax expenditures in OECD countries: Findings from the Global Tax Expenditures Database* (IDOS Discussion Paper 7/2023). Bonn: German Institute of Development and Sustainability (IDOS). <https://doi.org/10.23661/idp7.2023>.

Birinci, N. (2023), “Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Analizi ve Amaçları Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2023, Sayı: 185, 125-153.

Bogacheva O., Fokina T. (2017), Tax Expenditures Management in OECD Countries. *World Economy and International Relations*, 61(4), 26-36. <https://doi.org/10.20542/0131-2227-2017-61-4-26-36>

Bratić, V. (2006). Tax Expenditures: a Theoretical Review. *Financial Theory and Practice*, 30(2), 113-127.

Brixi, H. P., & Swift, Z. L. (2004). *Tax Expenditures--shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. World Bank Publications.

Burman, L. E. (2003). Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National tax journal*, 56(3), 613-627.

Bykov, S. S., & Zimmermann, H. (2018). Tax Expenditure as a Problem in Intergovernmental Relations. *Journal of Tax Reform*. 4(1), 27-44.

Dio, A. (2015). Tax Expenditure Reporting as a Tool for Budget Transparency: Bangladesh Context (August 31, 2015). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2832899> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2832899>.

Doğanalp, N. (2020). Vergi Harcamalarının Ekonomik Açından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, (18), 201-205.

Dziemianowicz, R. I. (2012). Impact Of Tax Expenditures On Budget Revenues In Poland. *Hradec Economic Days*, 37.

Eriçok, R. E. (2019). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021. *İstanbul İktisat Dergisi*, 69(2), 321-355. <https://doi.org/10.26650/ISTJECON2019-0012>

HMB (Hazine ve Maliye Bakanlığı). (2024) *Kesin Hesap Kanunları*. <https://muhasibat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-kesin-hesap-kanunlari>, Erişim Tarihi: 16.05.2024.

Kapucu, R., & Aytaç, D. (2023). Vergi Harcamaları ve Yükselen Piyasalarda Bir Karşılaştırma; Türkiye ve Latin Amerika. *Hitit Ekonomi ve Politika Dergisi*, 3(2), 93-127.

Karaş, E., & Hayrulloğlu, B. (2021). Türkiye’de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (44), 91-105.

Kurt, M., & Çelikay, F. (2020). Vergi Harcamaları ile Gelir Eşitsizliği Arasındaki Nedensellik Üzerine Bir İnceleme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16(2), 511-524.

Myles, G. D., Hashimzade, N., Heady, C., Oats, L., Scharf, K., & Yousefi, H. (2014). *The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs*. National Audit Office.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) (1996). *Tax Expenditures: Recent Experiences*. Development. Committee on Fiscal Affairs, OECD Publishing.

Özcan, A. G. P. 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.

Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö., & Kisioglu, O. (2019). Effectiveness of Tax Expenditures in Terms of Tax Revenues: Evaluation of the 2006-2018 Period. *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2019, Sayı: 176, 380-405

Redonda, A., von Haldenwang, C., & Aliu, F. (2024). *Global Tax Expenditures Database (GTED) (1.2.2)* [Data set]. Zenodo.. <https://doi.org/10.5281/zenodo.10796848>, Erişim Tarihi: 16.05.2024.

Saraç, Ö. (2024). Mali Ayrıcalık ve Mali Ayrımcılık Üzerine Tartışmalar: Menstrual Ürünler Erdemli Mal Mıdır?. *İzmir İktisat Dergisi*, 39(2), 409-432. <https://doi.org/10.24988/ije.1271125>

SBB (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) (2023). 2024-2026 Orta Vadeli Program. Ankara: Strateji Bütçe Başkanlığı. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/09/Orta-Vadeli-Program_2024-2026.pdf, Erişim Tarihi: 07.07.2024.

SBB (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) (2024a), *Vergi Harcamalarının Dayanaklarına İlişkin Liste*, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2024/01/4-2024-Yili-Vergi-Harcamaları-Listesi_2024Butcesi.pdf, Erişim Tarihi: 07.07.2024.

SBB (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) (2024b), *Strateji Bütçe Başkanlığı. Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları*. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2024/01/1-2024-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Kanunu.pdf> Erişim Tarihi: 07.07.2024.

Stebbing, A., & Spies-Butcher, B. (2010). Universal Welfare by ‘Other Means’? Social Tax Expenditures and the Australian Dual Welfare State. *Journal of Social Policy*, 39(4), 585-606.

Titmuss, R. M. (2018). *Essays on the Welfare State (Reissue)* (1st ed.). Bristol University Press. <https://doi.org/10.2307/j.ctv6zdcctd>

Vartia, L. (2008). How do Taxes Affect Investment and Productivity? An Industry-Level Analysis of OECD Countries. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 656, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/230022721067>

Wyszkowski, A. (2010). Tax Expenditures in the Tax System. *The Polish Journal of Economics*, 242(9), 65-82.

Yoruldu, M. (2021). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergilendirme Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi: 2019-2023. *Maliye Çalışmaları Dergisi* (65), 139-150.