

BİR KAMU HARCAMASI TÜRÜ OLARAK VERGİ HARCAMASI VE TÜRK KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Emrah FERHATOĞLU

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Eskişehir

ÖZET

Devletin çeşitli ekonomik ve sosyal amaçları vardır. Bu amaçlara ulaşmada kullanılan araçlardan birisi kamu harcamalarıdır. 1960'lı yılların sonundan bu yana aynı amaçlara ulaşmada doğrudan kamu harcamaları yerine vergi ayrıcalıklarının kullanılabilmesi sıkça tartışma konusu olmuştur. Bu gibi vergi ayrıcalıklarına vergi harcaması denir.

Gelişmiş ülkelerde vergi harcaması analizlerinin kullanımı vergi ayrıcalıklarının maliyetinin belirlenmesi bakımından yaygınlaşmaktadır. Vergi harcaması bütçelerinin ve analizlerinin bütçe sürecine entegrasyonu uygulanmakta olan vergi politikasının değerlendirilmesi bakımından önemli olmakla birlikte Türkiye'de vergi harcamaları ile ilgili böyle bir çalışmaya başlanılmamıştır.

Türkiye'de vergi sistemi aracılığı ile yapılan kamu harcamalarının maliyetleri henüz bilinmemektedir. Bu çalışmanın amacı Türk kurumlar vergisi sisteminde yer alan vergi harcamalarının maliyetlerini kurumlar vergisi beyanname özetleri kullanarak hesaplamaktır.

Anahtar Kelimeler: *Kamu Harcamaları, Vergi Harcamaları, Kurumlar Vergisi*

TAX EXPENDITURES AS A TYPE OF PUBLIC EXPENDITURES: AN EVALUATION OF TURKISH CORPORATE TAX

ABSTRACT

Governments have a variety of economic and social objectives. One instrument to achieve these objectives is public expenditures. It has often been argued since late 1960's that governments can use tax concessions, as a substitute for direct public spending, to achieve the same objectives. Such tax concessions are referred to as tax expenditures.

The use of tax expenditures analysis to determine cost of tax concessions is increasing in the developed countries. Although integration tax expenditure budgets and analysis to

* Bu makale Prof. Dr. Fethi Heper'in danışmanlığında yürütülen Emrah Ferhatoğlu'nun "Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması" adlı yüksek lisans tezinden (2001) yararlanılarak hazırlanmıştır.

public budgeting process is getting important to evaluate tax policy which had been put into practice, Turkey haven't begun such a study about tax expenditures.

In Turkey, the cost of public expenditures through tax system is, still, unknown. The purpose of this study is to calculate, the cost of tax expenditures in the Turkish Corporate Tax System using Corporate Tax Return Summaries.

Keywords: *Public Expenditures, Tax Expenditures, Corporate Tax*

1. GİRİŞ

1970'li yıllarda dünya genelinde kamu sektörünün ülkelerin milli gelirlerinden aldığı pay belirgin bir biçimde artmıştır. Kamu sektörünün bu şekilde büyümesi, kamu kesimi tarafından ekonomiden çekilen kaynakların ne şekilde kullanıldığını, başka bir ifadeyle kamu harcamalarının nitelik ve nicelik bakımından incelenmesini önemli kılmıştır.

Kamu harcamalarını dar ve geniş anlamda tanımlamak mümkündür. Dar anlamda kamu harcamaları, devletin yaptığı harcamalar toplamının parasal olarak değerlendirilmesi anlamına gelir. Halbuki kamu harcamalarının devlet bütçesinde görünmeyen ve dolaylı olarak toplam harcama düzeyini etkileyen türleri de vardır. Bu türler göz önüne alındığında, geniş anlamda kamu harcamaları devletçe yapılan bütün işlerin maliyetine giren unsurların toplamı olarak tanımlanabilir.

Devlet bütçesinde yer alan harcamalar çeşitli biçimlerde sınıflandırılır. Bu sınıflandırma türlerinden ekonomik sınıflandırmada kamu harcamaları mal ve hizmet harcamalarına yönlendirilen kamu harcamaları (cari harcamalar ve yatırım harcamaları) ve transfer harcamaları olmak üzere ikiye ayrılır. Geniş anlamda kamu harcamalarının tanımında, devlet bütçesine girmeyen harcamalar da hesaba katıldığında, bu sınıflandırma, mal ve hizmet alımına yönelik kamu harcamaları, transfer harcamaları ve dolaylı transfer harcamaları olmak üzere yeniden düzenlenebilir (Davie, Duncombe, 1972, 26).

Dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesidir. Söz konusu harcamalar devlet bütçesi yerine, vergi sistemindeki mükelleflerin vergi yüklerini azaltan unsurlar aracılığıyla yapılır. Devletin, toplamaktan vazgeçtiği vergi gelirleri şeklinde ortaya çıkan bu harcama türü vergi harcaması (tax expenditure) olarak bilinir.

Bir harcama, devlet bütçesi aracılığı ile yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde kamu harcamalarını arttıran bir kalem olarak görünür. Harcamanın bu şekilde doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde söz konusu harcama bütçede yer almaz. Amaç, devlet yardımlarından faydalananların daha az bürokratik işlemlerle yardım almasını, devlet yardımlarından elde edecekleri faydayı ödeyecekleri vergiyi az ödeyerek ya da ödemeyerek sağlamaları olduğu halde, doğrudan harcamalarla karşılaştırıldığında kaynak tahsisi açısından piyasanın ve vergi türünün durumuna göre farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir.

Devletin vergi sistemi aracılığıyla yaptığı harcamaların bilinmesi ve bu harcamalara ilişkin bir bütçenin hazırlanıp devlet bütçesine ek yapılması, vergi yasalarında yapılacak olan değişikliklerin, vergi gelirleri ve ekonomi genelindeki etkilerinin bilinmesi ve doğru kararlar alınması bakımından önemlidir.

Gelişmiş ülkelerde, genel olarak, vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı yıllar boyunca artış göstermiştir. Ancak, söz konusu ülkelerde vergi oranlarında özellikle 1980'lerden itibaren büyük indirimler yapılarak bahsedilen dolaylı transfer harcamalarının gerçekleşmesi sağlanmıştır. Buna rağmen vergi gelirleri artmıştır. Bunun nedeni, vergi oranlarında indirim yapılırken, vergi tabanının genişletilerek oran düşüşünden kaynaklanan kayıpların telafi edilmesidir.

Vergi indirimlerinin önem kazanması bu indirimlerin alternatif maliyetlerinin belirlenmesini ve ekonomi geneline olan etkilerinin araştırılmasını gerekli kılmıştır. Bu durum, 1960'lı yıllarda tartışılmaya başlanan vergi ve bütçe sisteminde yeni bir yaklaşımı temsil eden vergi harcaması raporlarının ve analizlerinin önemini arttırmıştır.

Bu çalışmada, daha önce vergi idaresi tarafından üzerinde çalışılmamış bir konu olan Türk Kurumlar Vergisi Sistemi'nde bulunan ve vergi harcaması olarak kabul edilebilecek unsurların devlete olan maliyetleri inceleme konusu yapılacaktır. Kurumlar vergisi sisteminde çok sayıda etkin olmayan teşvik önleminin bulunması şeklindeki görüşler ve kurumlar vergisi beyanname özetlerinin bu hükümlerin maliyetlerini hesaplamaya imkân vermesi çalışmanın kapsamının belirlenmesinde etkili olmuştur.

2. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI

Vergi harcaması kavramı, vergi toplanması için yapılan giderleri değil, belirli bir ülkenin vergi sistemi ile bütçe uygulamasında yeni bir yaklaşımı ifade etmektedir. Bazen bu kavram yerine *vergi yardımı (tax subsidy)* kavramı da kullanılmaktadır.. Kavram, kendi içerisinde çelişkili olarak nitelendirilebilir. Bu çelişki, devletin ekonomiden çektiği paraların ifadesi olarak kullanılabilir *vergi* ile ekonomiye yönelttiği paraları ifade eden *harcamanın* aynı kavramda, vergi harcamasında yer almasından ileri gelmektedir. Vergi harcaması, ekonomik etkileri bakımından devlet bütçesinde yer alan kamu harcamalarına benzetildiği için *harcama* kavramını da içermektedir ("TaxExpenditures", <http://www.joensuu.fi/...>). Vergi harcamalarını, özel girişimi belirli amaçlar doğrultusunda teşvik etmek için normatif vergi yapısı¹ dışında kalan önlemlere vergi sistemi içerisinde yer verilmesi

¹ Vergi harcaması raporlarını vergi politikası alanında yoğun olarak kullanan, gelişmiş ülkelerde bu kavram "Benchmark Tax System" ya da "Normal Structure" olarak ifade edilmektedir. Bazı ülkelerin hukuk kaynaklarında ise "Norm" kavramı kullanılmaktadır. Örneğin Fransa'da, resmi kaynaklarda, normatif vergi yapısı "Fransız Vergi Hukuku'nun Genel Esasları" olarak kabul edilmiştir. Bu anlamda, "normatif vergi yapısı" kavramı "olması gereken" yani "Norm" ile eşdeğer sayılmıştır.

şeklinde tanımlayabiliriz. Başka bir ifadeyle vergi harcamaları, vergi yükümlülüklerinin azaltılarak devlet yardımlarının doğrudan bütçe yerine vergi sistemine yönlendirilmesidir (Bird, Oldman, 1990, 203).

Bu anlamda vergi harcaması; teşvik² ve sosyal amaçlar nedeniyle vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet, indirim, vergi erteleme gibi unsurların belli bir dönemdeki kamu gelirlerine olan net etkisidir (Kulu, 2000, 24).

Konuya kamu harcama programları açısından bakan görüşe göre ise, vergi harcamaları vergi düzenlemeleri içerisinde yer alan, toplam vergi yükümlülüğünü azaltan, ancak gerçekte vergi düzenlemesi niteliğinde olmayan, vergi dilinde kamu harcama programlarının gizlenmiş şeklini ifade eder (Thuronyi, 1988, 1155; Musgrave, Musgrave, 1989, 352).

Surrey'e göre, vergiye tabi net gelirin hesaplanmasında genel kabul görmüş kavramlardan ve uygulamalardan farklılaşan, kamu harcama programlarıyla da erişilebilecek sonuçlara ulaşmada kullanılan politika araçlarının vergi sistemi içerisindeki gizlenmiş şeklini oluşturan hükümlere vergi harcaması denilir (Surrey, Hellmuth, 1969, 528).

Vergi harcaması kavramının yer aldığı ilk resmi belge olarak kabul edilen ve vergi harcamasının Surrey tarafından ifade edildiği 1974 Yılı ABD Bütçe Yasası'nda ise "federal vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan, özel nitelikteki indirim, istisna ve muafiyet şeklinde brüt vergi matrahının ya da mahsup, ayrıcalıklı oran ya da cazip vergi uygulamalarıyla vergi yükümlülüğünün azaltılması" şeklinde tanımlanmıştır (Benker 1986, 403; Thuronyi, 1988, 1164).

ABD ve Almanya, detaylı vergi harcaması bütçesi hazırlayan ilk ülkelerdir. ABD Hazine Bakanlığı'nın 1968 yıllık raporu, ABD'nin ilk vergi harcaması bütçesini içermiştir. Bu raporda 50 vergi harcaması kalemi yer almıştır. Toplam vergi harcaması tutarı 31,9 milyar dolar, bu harcamaların toplam kamu harcamaları içindeki payı ise %23 olarak tahmin edilmiştir. 1974 yılında da ABD Bütçe Yasası vergi harcaması kavramını olağan Kongre görüşmelerine tabi olan bütçenin bir parçası yapmıştır. Böylece her yıl, vergi harcamalarını ve tahmini maliyetlerini gösteren bir özel analiz genel bütçeye eklenmeye başlanmıştır (Bird, Oldman, 1990, 203). 1974 yılındaki vergi harcaması raporunda diğer federal vergilerde de vergi harcaması kalemlerinin olmasına rağmen sadece gelir ve kurumlar vergisindeki vergi harcaması tutarları hesaplanmıştır.

ABD'yi izleyen diğer gelişmiş ülkeler de vergi harcaması bütçelerini benimsemiştir. Nitekim; Kanada, Fransa, İngiltere ve İspanya kendi raporlarını geliştirmiştir. Bu ülkeleri İsveç, Belçika, Avusturya ve Hollanda izlemiştir.

² Vergi teşvikleri çeşitli yazarlar tarafından değişik şekillerde tanımlanmaktadır. Haller ve Kauffman'a göre vergi teşviki çeşitli vergilerden kısmi veya tam istisna ve yatırımlar için özel indirim veya hızlandırılmış amortisman uygulamalarını kapsamaktadır. (Bildirci, 1989, 9)

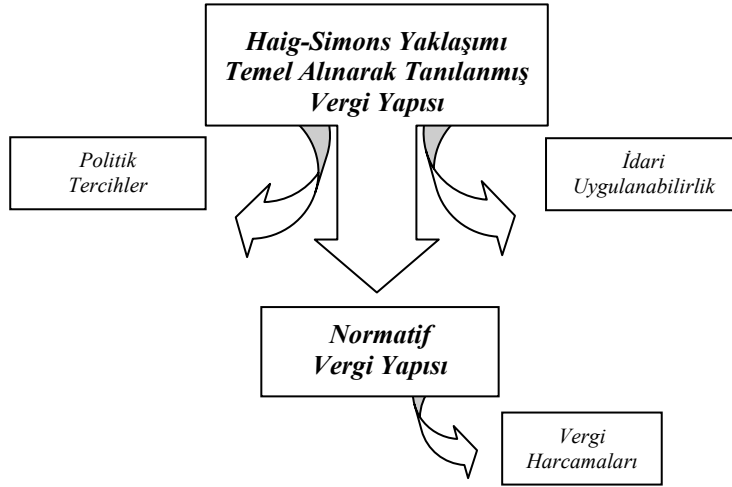
3. VERGİ HARCAMASI KAVRAMINA FARKLI YAKLAŞIMLAR VE NORMATİF VERGİ YAPISI YAKLAŞIMI

Surrey tarafından yapılan vergi harcamasının resmi tanımı *normatif vergi yapısını* dikkate almaktadır. Bu tanımlamada, vergi yükümlülüğünü azaltan uygulamalar vergi sisteminde belirlenmiş yapıdan, yani normatif vergi yapısından ayrılma olarak nitelendirilmektedir.

3.1. Normatif Vergi Yapısı

Surrey, temel olarak Haig-Simons yaklaşımıyla tanımlanan vergi yapısından sapmalar anında vergi harcamalarının ortaya çıktığını ileri sürmektedir. Ancak, Haig-Simons yaklaşımının devletin sosyal ya da ekonomik hedefleri ile idari uygulamalarda kolaylık sağlama amacı gibi gerekçelerle tam olarak uygulanamaması normatif vergi yapısının da tanımlanmasını gerekli kılmıştır. Buna göre, Haig-Simons yaklaşımının çeşitli gerekçelerle yalınlaştırılmış şekli olan normatif vergi yapısından sapmalar vergi harcamalarını ifade etmektedir (Thuronyi, 1988, 1155-1165; Bittker, 1969, 248). Haig-Simons yaklaşımıyla tanımlanmış vergi yapısı ile vergi harcamaları arasındaki ilişki şekil 1'deki gibi ifade edilebilir.

Şekil 1: Haig-Simons Yaklaşımıyla Tanımlanan Vergi Yapısı ile Vergi Harcamaları Arasındaki İlişki



Normatif vergi yapısı yaklaşımının temel alındığı ülkelerde, ilk aşamada, normatif vergi yapısının ülkenin vergi idaresi tarafından tanımlanması gerekir. Daha sonra, uygulama sırasında, vergi idaresi tarafından belirlenen bu yapıdan sapma anında ortaya çıkan vergi harcamaları belirtilir. Vergi harcamalarının tanımı bu şekilde yapılırken, uygulamada normatif vergi yapısının ve vergi harcamalarının tespit edilmesinde güçlüklerle karşılaşabilmektedir.³ Bu nedenle vergi harcamalarını diğer vergi hükümlerinden ayırabilmek ve uygulanabilirliğini sağlamak için bazı ayırt edici özelliklerinin belirtilmesi gerekir (“Tax Expenditures”, [http://www.joensuu.fi/...](http://www.joensuu.fi/)):

- Vergi harcaması belirli bir sektöre, faaliyete ya da mükellef grubuna yönelik olmalıdır.
- Vergi harcamasının amacı, kamu harcamalarıyla da ulaşılabilecek bir amaç olarak kolaylıkla tanımlanabilmelidir.
- Vergi harcamasına yer verilen verginin kapsamı bir vergi yapısı belirlenmesini sağlayacak ölçüde geniş olmalıdır.
- Vergi harcamasının ortadan kaldırılabilmesi idari açıdan mümkün olmalıdır.
- Vergi harcamasının etkisini tamamen azaltacak başka bir vergi düzenlemesi vergi sisteminin herhangi bir yerinde bulunmamalıdır.

Vergi harcaması kavramı altında yatan temel varsayım, bir vergi uygulamasının tipik olarak iki bileşenden meydana gelmesidir. İlk bileşen, bir vergi sisteminin normatif vergi yapısını meydana getiren hükümleriyle ilgilidir. Bu hükümler vergi sisteminin işleyişi bakımından önemlidir. Bunlar, vergi konusunun ve matrahının tespiti, ödeme zamanlarının ve tarifesinin belirlenmesini, muafiyet hadlerinin ve vergilendirme yetkisinin kapsamı ile vergi idaresini kapsar. İkinci bileşen, devletin mali olmayan amaçlarla uyguladığı, vergi sisteminin normatif yapısından sapan özel hükümlerden meydana gelir (Bird, Oldman, 1990, 204). Normatif yapıdan sapsalar ya da özel hükümler her vergi sisteminde vardır ve yatırımları, tasarrufu, üretimi, ihracatı teşvik etmek ya da belirli sosyal gruplara (örneğin alt gelir gruplarına) veya emeklilere transferler için kullanılır.

McDaniel ve Surrey, “Tax Expenditures” adlı çalışmalarında normatif vergi yapısını oluşturan vergi hükümlerinin bazı temel sorulara verilebilecek cevaplarla tanımlanabileceğini belirtmişlerdir (Bird, Oldman, 1990, 204). Buna göre belirli bir vergi hükmü şu sorulara verilecek cevaplarla tanımlanabilir:

- Vergi düzenlemesi, vergi matrahının ve mükellefinin tespiti için önemli mi?

³ Surrey, normatif vergi yapısını genel kabul görmüş vergi yapısı ya da gelir tanımının büyük ölçüde kabul görmüş şekli olarak ifade etmektedir. Haig-Simons yaklaşımını temel alan bu tanımda, Surrey, Amerikan gelir vergisi sisteminde yıllar boyu uygulamada kalmış avantajlı vergi hükümlerini ve ekonomistler ile vergi uygulamacılarının üzerinde anlaşmaya vardıkları politik ve idari açıdan gerçekçiliği de dikkate almıştır (Thuronyi, 1988, s. 1166).

- Söz konusu vergi düzenlemesi o vergi için uygulanan vergi tarifesinin ve normal vergilendirme döneminin parçası mı?
- Üzerinde tartışılan vergi düzenlemesi verginin uluslararası işlemlere uygulanması için gerekli mi?

Vergi sistemlerinin gösterdiği farklılıklar nedeniyle bu sorulara verilebilecek cevaplar tartışmalı olabilir. Bu çerçevede vergi yasalarında belirtilen verginin mükellefi, konusu, matrahı, tarifesi, ödenme zamanı ve vergileme yetkisinin kapsamı gibi verginin temel unsurlarıyla ilgili hükümler bir vergi sisteminin normatif yapısını oluşturur (Kulu, 2000, 24).

3.2. Normatif Vergi Yapısından Sapmalar

Bir vergi sisteminin normatif yapısından ayrılan, sapma gösteren unsurlar vergi istisnaları, vergi muafiyetleri, indirimler, mahsuplar, oran indirimleri ve vergi ertelemesi gibi vergi yükümlüsüne avantaj sağlayan unsurlardır.

Surrey'in bu yaklaşımı dışında Adrews, Surrey gibi normatif vergi yapısını temel almaktadır. Normatif vergi yapısı, Haig-Simons yaklaşımı ile tanımlanmış yapıdan farklılıklar göstermektedir. Ancak, gelir vergisinde kişinin kişisel harcamalarını yansıtan bağış ve sağlık harcamaları gibi giderlerinin vergi matrahından indirimine izin verilmesi, gelir vergisinin yapısına özgü bir uygulamadır ve vergi harcaması olarak nitelendirilememektedir (Thuronyi, 1988, 1167).

Bittker de Surrey'in vergi harcaması analizi yaklaşımını Haig-Simons yaklaşımının özünde var olan belirsizlikler nedeniyle yetersiz bulmakta ve vergi harcamalarının belirlenmesi için belirli, üzerinde anlaşmaya varılmış bir model önermektedir.

Blum ise Haig-Simons yaklaşımını temel alan modeli tamamen reddetmekte, vergi adaleti ve idari uygulanabilirlik sağlama amacının dışında belirli sosyal ve ekonomik amaçları olan, vergi sistemi ile bağdaşmayan her türlü hükmü vergi harcaması olarak nitelendirmektedir (Thuronyi, 1988, 1168).

4. VERGİ HARCAMALARININ VARLIK NEDENİ

Vergi harcamalarının sonuçlarının, devlet bütçesi aracılığı ile yapılan harcamalara benzer olması, vergi sistemi içerisindeki bu özellikli hükümlerin birer vergi hükmü olarak nitelendirilmemesini gerekli kılmaktadır.

Vergi harcamalarının bu özelliği dikkate alındığında, bu hükümlerin olmadığı durumda vergi yükümlüleri vergilerini öderler ve devletin harcama programları çerçevesinde bazı mali yardımlar alırlar. Ancak vergi harcaması ile bireye, zaman ve idari aşamadaki uygulama maliyetini azaltmak amacıyla mali yardım, ayrıcalıklı vergi hükümleriyle zaman geçirilmeden verilir (Thuronyi, 1988, 1158). Vergi yükümlüsünden verginin net olarak toplanması (vergi yükümlülüğü-mali yardım) ve

elde edilen gelirin yine o yükümlüye yöneltilmesi noktasında uygulama bütçede genellik ilkesi ile çelişmektedir.

Vergi harcamaları, bütçe hazırlama sürecinde raporlanmadıkları ve maliyet tahminleri yapılmadığı sürece hükümetin meclis ve kamuoyu denetiminden uzaklaşmasına ve belli çıkar guruplarına yapılan transferlerin gizlenmesine hizmet eder (Bittker, 1969, 244).

5. VERGİ HARCAMALARININ TAHMİNİ

Bir vergi harcaması raporunda her bir kalemin neden olacağı vergi geliri kaybı belirlenmiş olmalıdır. Bu işlem çok zor olmasına karşılık imkansız değildir. ABD gibi vergi harcaması analizlerini yoğun olarak kullanan gelişmiş ülkelerde ulusal vergi harcaması bütçelerinin hazırlık çalışmalarını yapan uzmanlar bunları tahmin edebilmektedirler. Bu tahminlerin yapılmasında karşılaşılan teknik sorunlar vergi sisteminin ya da bütçe programının değişikliği sonucunun tahmin edilmesi sırasında karşılaşılan sorunlarla aynıdır (Bird, Oldman, 1990, 205).

Birçok ülkede vergi kanunlarında yapılan değişikliğe ilişkin olarak bir gelir rakamı hedeflense bile bazı durumlarda veri yetersizliği nedeniyle bu tahmin çok zor yapılmaktadır. Vergi harcaması tahminleri yapılırken diğer kamu harcaması tahminlerinde kullanılan tekniklerden faydalanılır. Bu nedenle vergi harcamasında kullanılan yöntemle yöneltilen eleştirilerle, arka planda, devletin kamu harcamalarının tahmininde kullandığı teknikler hedef alınır (Bird, Oldman, 1990, 205).

Vergi harcaması ve doğrudan kamu harcaması tahminlerine ulaşmada iki aşamalı bir yol kullanılır. İlk aşama, genellikle ilk etki tahminleri⁴ (first-order estimates) olarak adlandırılır. Bu aşamada, var olan gelir çerçevesi gösterilir ve herhangi bir değişikliğin doğrudan etkisi tahmin edilir. Örneğin, vergilendirilebilir gelirin 10.000 birim ve vergi oranının %50 olduğu durumda, vergilendirilebilir gelirin %40'nın vergiden istisna olduğu varsayalım. Bu durumda mükellefin vergi yükümlülüğünün %20 (2.000 birim) oranında azalacağı bir gerçektir. Devlet açısından da vergi harcaması nedeniyle yüklenilen gelir kaybı %20'dir. Vergi harcaması tahminlerindeki ikinci aşama ise istisna ile vergi sisteminde yapılan değişikliğin ekonomi üzerindeki etkisi ile ilgilidir. Genel bir tahmin, değişikliğin ekonomiye etkileri bakımından istenmeyen ekonomik tepkilerin ortaya çıkmasına neden olur. Bundan dolayı, uzmanlar genellikle sadece ilk etki tahminlerine ağırlık verir. Başka bir ifadeyle, uzmanların yapmış olduğu tahminler, yapılan değişikliğin vergi sistemi üzerindeki etkisini (gelir kaybı tahminini) kapsar. Aynı şekilde, doğrudan kamu harcamalarındaki bir değişikliğin tahmini bu değişikliklerin ilk sonuçlarını yansıtır (Bird, Oldman, 1990, 205).

⁴ Bu kavram, yeni bir vergi harcaması uygulaması ya da var olan bir uygulamanın değiştirilmesi durumunda bu değişikliğin ilk etkilerinin tahminini ifade eder. Vergi harcamalarıyla ilgili bir değişikliğin ilk etkisi vergi gelirleri üzerinde gözlenecektir.

6. VERGİ HARCAMALARININ MALİYETİ

Vergi harcamalarının maliyeti olarak gösterilebilecek çeşitli unsurların en önemlisi bu harcamaların devletin vergi gelirlerinde yaptığı azalmadır. Vergi harcamalarının ortak özelliği, normal olarak devlete geçecek bir kısım fonların alınmasından vazgeçilerek bireylere bırakılmasıdır. Üstelik bu maliyet karşılığında elde edilecek sonuçların bazen hiç önemli olmayabileceğini de dikkate almak gerekir. Bireylere bırakılan fonların sermaye maliyetinde yaratacağı düşüş, yatırım kârlılığındaki yükseliş, birey bakımından bu tedbir olmaksızın ulaşacağı yatırım miktarında hissedilir bir değişme yapmayacak kadar önemsiz olabilir. Bu durumda, vergi almaktan vazgeçmenin nedenini teşvik eden yatırım artışları, katlanılan maliyeti karşılamıyor demektir.

Teorik olarak, vergi harcaması kapsamındaki vergi teşvik önlemlerinin yarattığı yatırım artışları, vergi kaybı artışlarından fazla olduğu sürece bu maliyetlere katlanmanın yerinde olacağı savunulabilir. Ancak, yatırım artışları ve vergi kaybındaki artışların eşit olduğu noktaya ulaşıldıktan sonra devletin vergi almaktan vazgeçmesi için bir neden bulmak kolay değildir. Çünkü, tedbirlerin daha ileriye götürülmesi halinde, yatırımlardaki artışlar bu artışları yaratmak için devletin katlandığı vergi kaybından daha az olacaktır. Oysa, amaç özel yatırımların değil, toplam yatırımların artması ise bu kritik noktadan sonra devletin vergi olarak alacağı fonları özel kesime bırakmaktan vazgeçerek toplaması ve bu fonların tümünü yatırımlara ayırması mümkündür. Bu durum toplam yatırımların artması sonucunu yaratır (Uluatam, 1971, 92).

Buraya kadar bahsedilen konu, vergi harcaması kapsamında düşünülebilecek vergi teşvik tedbirlerinin kısa dönemde ortaya çıkabilen dolaysız etkileri ile ilgilidir. Buna göre, vergi teşvik tedbirleri zaman geçtikçe artan yeni yatırımlara yol açacak, bu yeni yatırımların sağladığı vergi artışları kısa dönemde katlanılan vergi kaybını telafi edecektir. Teşvik tedbirleri ile yaratılan yeni yatırımların, ücret, maaş vb şeklinde yarattığı gelir artışları devletin gider, tüketim vb vergilerden elde edeceği geliri artıracığından teşvik tedbirlerinin maliyeti hesaplanırken dikkate alınmalıdır (Uluatam, 1971, 92).

Devlet, vergi harcamalarıyla harcama programlarını yürütmeyi tercih ettiği durumda, vergi sistemi çok sayıda ayrıcalıklı vergi hükmünün bulunduğu karmaşık bir sisteme dönüşebilir. Bu nedenle, her yeni vergi harcaması unsuru sistemi daha karmaşık hale getirirken, harcamanın etkinliği konusunda şüphe uyanmasına neden olabilir.

Vergi harcamalarına vergi sistemlerinde belirli ekonomik faaliyet türünü teşvik etmek ya da düşük gelirli kesime gelir transferi yapmak amacıyla yer verilebilir. Ancak vergi harcamalarının yöneldiği amaç, bu önlemlerin iktidar ilkesi karşısındaki durumunu farklılaştırmaktadır. Örneğin yatırımları özendirme amacıyla tanımlanmış vergi harcaması, bu yatırımı yapacak olan girişimcilere yönelmiş olacaktır. Yani teşvik tedbirleri normal yüksek gelir elde eden kişileri hedef almakta

ve diğer gelir gruplarının aleyhine bu grubun gelirini yükseltmeye çalışmaktadır. Hatta, çoğu zaman bu önlemler nedeniyle vergi gelirlerinden doğan azalışı telafi için diğer gelir kategorilerinin vergi yükünü artırma yoluna da gidebileceğinden tedbirlerin dikey vergi adaletini bozucu etkisi belirgin olarak ortaya çıkar. Örneğin ABD'deki vergi kanunları aracılığıyla yapılan kamu harcamaları görünüşte düşük gelirli kesimi hedef almakta, ancak gerçekte büyük ölçüde Washington'daki lobi faaliyetleri sonucunda, organize olmuş iş çevrelerine hizmet etmektedir (Joint Comitte On Taxation (US),The Hidden ...).

Yatay vergi adaleti açısından ise, vergi harcamaları selektif bir şekilde uygulanıyorsa az çok benzer durumdaki girişimcilerden bir kısmının diğerlerinden daha az vergilendirilmesi sonucunu yaratacağından teşebbüs gelirleriyle diğer gelir kategorileri arasında yaratılan adaletsizlik bu kez farklı teşebbüs gelirleri arasında tekrarlanmış olacaktır (Uluatam, 1970, 93).

Vergi harcamaları yöneldikleri amaç bakımından doğrudan kamu harcamalarıyla karşılaştırıldığında sonuçlarının daha az belirgin olduğu ortaya çıkar. Örneğin, düşük gelirli kesime yönelen ve eğitim harcamalarının vergi matrahından indirilmesine imkan tanıyarak düşük gelirli kesimin eğitime ayırdıkları kaynağı artırmayı amaçlayan bir vergi harcaması, bu gelir diliminin tabi olacağı düşük oranlı vergi dilimi nedeniyle doğrudan gelir transferine göre daha az etkin olacaktır (Hall, "Tax Expenditures, Economic Efficiency and Budgetary Review", Public...).

Bunun dışında, piyasa ekonomisinde faaliyette bulunan bireylerin vergi harcamalarının dikkate alarak ekonomik kararlarını biçimlendirmeleri de vergi harcamalarının piyasa ekonomisinin doğal işleyişini bozması yönünden bir maliyet olarak düşünülebilir (Hall, "Tax Expenditures, Economic Efficiency and Budgetary Review", Public...).

Vergi harcaması uygulamaları ve bu harcamaların tahmini ile analizi önemli sayıda nitelikli personelin zaman ve emek sarfını da gerektirmektedir.

7. KAMU HARCAMA PROGRAMLARI KARŞISINDA VERGİ HARCAMA PROGRAMLARININ ETKİNLİĞİ

Günümüzde vergi harcamalarının kaynak dağılımı, gelir dağılımı ve yarattığı genişletici etkileri bakımından kamu harcamalarının, bu bakımdan eşdeğeri olarak kabul edilen kamu transfer harcamalarının yerini alması sıkça dile getirilen bir durumdur. Gerçekten, kamu transfer harcamalarıyla vergi harcamalarının milli gelir üzerindeki genişleticisi etkilerine çarpan katsayılarıyla bakıldığında, her iki harcama türünün de aynı etkiyi yarattığı görülür. ΔT_r olarak ifade edilen kamu transfer

harcamalarının milli gelir üzerinde yaratacağı genişletici etki ($\frac{1}{1-c} \cdot c\Delta T_r$) aynı tutardaki bir vergi indirimi (ΔT_0) nedeniyle ortaya çıkacak genişletici etkiye

$(\frac{1}{1-c} \cdot c\Delta T_0)$ eşit olacaktır (Ataç, 2002, 53-66). Ancak, uygulamada vergi harcamalarının sonuçları verginin kapsamındaki yükümlülerin gelir dilimlerine isabet eden vergi oranına, sistemin artan oranlılık derecesine, vergi harcamasının uygulandığı malların talep esnekliklerine bağlı olacağından kamu transfer harcamaları kadar sonuçları belirgin olmayacaktır. Örneğin yatırımları teşvik edici vergi politikası aracı olarak kullanılan vergi ayrıcalıklarının başarısı, faiz ve yürlükteki vergi oranına bağlı olacaktır (Ahmed, 2001, 485).

Kamu transfer harcamaları ile vergi harcamaları konjonktürel istikrara etkileri açısından karşılaştırıldığında vergi harcamalarının kamu transfer harcamalarına göre konjonktürü daha geriden izlediği söylenebilir. Vergi harcamaları etkisini, vergilendirme dönemini izleyen yıldan itibaren gösterirken, kamu transfer harcamalarında etki harcamaların yapıldığı yıl içerisinde gözlemlenmeye başlanır.⁵

Kamu transfer harcamalarında politikacılara ve bürokratlara harcamalardan yararlanacak olanların tespit edilmesi ve yardımın şekli konusunda geniş yetkiler tanınmışken, vergi harcamalarında genellikle vergi yükümlüsü olan ve vergi yasasında belirtilen şartları taşıyan her yükümlü bu harcamadan yararlanabilir. Vergi harcamaları bu bakımdan politikacı ve bürokratlara kaynak tahsisinin ne şekilde gerçekleşeceği noktasında nispeten daha az esneklik sağlamaktadır (Toder, 2000, 367).

Vergi harcamalarının, kamu transfer harcamalarıyla karşılaştırıldığında, harcama programının amacını belirsizleştiren bir yapısı vardır. Örneğin, kamu transfer harcamaları açıklı sınırında yaşayan kesime yönlendirilebilirken, vergi harcamaları, vergi borcuna sahip olabilecek kadar gelir elde edebilen kesime yöneltilir. Bu kesime yöneltilen vergi harcamaları da vergi yükümlülerinin kişisel durumlarıyla ilgili olarak değişen marjinal vergi oranına, halihazırda yararlandıkları istisna ve muafiyetlerin kapsamına bağlı olarak farklı etkiler bırakır (Thuronyi, 1988, 1159).

8. TÜRK KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ HARCAMALARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1960'lı yılların sonunda Almanya ve ABD'nin vergi harcaması raporlamasından sonra 1970'li yılların sonunda Avusturya, Kanada, İspanya ve

⁵ Vergi yükümlülüğünün azaltılmasına yönelik alınan vergi harcaması önleminin vergi borcunun doğduğu zamanda değil de verginin tahsilinde gerçekleşmesi vergi harcamalarının konjonktürel istikrara olan etkisini zayıflatmaktadır. Ancak bu etki, vergi sisteminde peşin vergi uygulaması ya da kaynakta kesim yönteminin uygulama alanının genişletilmesiyle artırılabilir.

İngiltere; 1980’li yılların sonunda da Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, İrlanda, İtalya, Hollanda ve Portekiz vergi sistemlerinde yer alan vergi harcamalarını raporlamaya başlamışlardır. Vergi harcaması raporlarının hazırlanma sıklığı ve devlet bütçesi sürecine entegrasyon biçimi ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya ve ABD’de vergi harcaması raporlarının hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Vergi harcaması raporlarını hazırlayan ülkelerden Almanya iki yılda bir, İtalya ve Hollanda ise düzensiz olarak bu raporları hazırlamaktadır. Geri kalan ülkeler ise vergi harcaması bütçelerini yıllık olarak hazırlamaktadırlar. Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya’da vergi harcaması raporları bütçe hazırlama süreci ile doğrudan ilişkilendirilmiştir. Almanya, mali yardım raporu adı altında doğrudan kamu harcamaları ve vergi harcamalarının içerisinde bulunduğu rapor düzenlemektedir. Diğer ülkelerde vergi harcaması raporları ayrı belgeler halinde hazırlanır. ABD’de vergi harcaması raporları devlet bütçesinin bir parçası olarak kabul edilmekle beraber devlet bütçesi hazırlama sürecine dahil edilmemiştir (Carlos B. Cavalcanti ve Zhicheng Li, “Reforming Tax Expenditure...”)

Türk vergi idaresinin vergi harcamalarının tutarının tahmin edilmesine yönelik bir çalışması bulunmaması nedeniyle Türk vergi sistemi’nde yer alan vergi harcamalarının maliyetlerini özellikle de istisna ve muafiyet biçimindekilerinin hesaplanması mümkün görünmemektedir. Bununla birlikte, Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001 Ocak ayı itibariyle vergi sistemimiz içinde yer alan vergi harcamalarını “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” adlı raporda yayınlamıştır. Ancak söz konusu raporda, vergi harcamalarının maliyetlerine yer verilmemiş, sadece vergi harcaması sayılabilecek unsurlar sıralanmıştır. Ayrıca, herhangi bir *resmi vergi harcaması tanımı* da yapılmamıştır. Resmi bir vergi harcaması tanımı yapılmamış olması ise kamu gelirlerinin azalmasına neden olan unsurlardan hangilerinin vergi harcaması olduğu konusunda ihtilaflara neden olup, uluslararası karşılaştırmaları güçleştirebilecek bir etkidir.

Gelir vergisi sistemi göz önüne alındığında mahsupların, kurumlar vergisi göz önüne alındığında indirimlerin, istisnaların⁶ ve mahsupların maliyetlerine beyanname özetlerinden faydalanarak ulaşılabilmektedir. Bu çalışmada da Türkan (1993) tarafından kullanılan yöntem benzer bir şekilde beyanname özetlerinden hareketle kurumlar vergisi sisteminde yer alan vergi harcamalarının maliyetleri hesaplanmıştır.

Tablo 1 ve Tablo 2’de 1997, 1998, 1999, 2000 ve 2001 yıllarına ait Kurumlar Vergisi beyanname özetlerinden faydalanılarak bu yıllara ait istisna, indirim ve mahsupların tutarları gösterilmiştir.

⁶ İştirak kazançları, Yatırım Fon ve Portföy Kazançları İşletmeciliği Kazançları İstisnası, Rüçhan Hakkı Kupon Satış ve Emisyon Primi İstisnası, 4325 Sayılı Kanun Kapsamında İstisna Kazançlar, K.V.K. Geçici m. 28/a, K.V.K. Geçici m. 24, Diğer İndirimler ve İstisnalar, Risturn İstisnası, Yatırım İndirimini kapsamaktadır.

Tablo 1: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İstisna, İndirim ve Mahsup Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti (1997 ve 1998, Milyar TL)

(A) %25 Oranlı Kurumlar Vergisi		
	1997	1998
(1) İndirim ve İstisnalar Toplamı	3.603.794,0	6.377.565,2
(2) V.K.V.H.* [(1)x0,25]	900.948,5	1.594.391,3
(3) Vazgeçilen Fon Payı [(2)x0,1]	90.094,9	159.439,1
(B) %20 Oranlı Kurumlar Vergisi		
	1997	1998
(4) İndirim ve İstisnalar Toplamı	4.169.011,4	6.527.089,7
(5) V.K.V.H. [(4)x0,20]	833.802,3	1.305.417,9
(6) Vazgeçilen Fon Payı [(5)x0,10]	83.380,2	130.541,8
(7) Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	299.107,0	1.010.039,5
(8) T.V.V.H.** [(2)+(3)+(5)+(6)+(7)]	1.216.289,5	2.445.999,2
(9) Kurumlar Vergisi Tahsilatı	396.237,0	748.384,0
(10) T.V.V.H.'in Toplam Kurumlar Vergisi Tahsilatına Oranı [(8)/(9)] (%)	306,9	326,8
(11) Vergi Gelirleri Tahsilatı	4.745.484,0	9.228.596,0
(12) T.V.V.H.'in Vergi Gelirleri Tahsilatına Oranı [(8)/(11)] (%)	25,6	26,5
(13) GSMH	29.393.262,1	53.518.331,6
(14) T.V.V.H.'in G.S.M.H.'ya Oranı [(8)/(13)] (%)	4,1	4,6

* Vazgeçilen Kurumlar Vergisi Hasılatı

** Toplam Vazgeçilen Vergi Hasılatı

Kaynak: Beyanname Özetleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr> ve T.C. Merkez Bankası Web Sayfası, <http://www.tcmb.gov.tr> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İstisna, İndirim ve Mahsup Konusu Yapılan Vergi Harcamalarının Maliyeti (1999, 2000, 2001, Milyar TL)

	1999	2000	2001
(1) İndirim ve İstisnalar Toplamı	8.119.846,8	13.527.540,4	18.327.535,8
(2) V.K.V.H.* [(1)x0,30]	2.435.954,1	4.058.262,2	5.498.260,7
(3) Vazgeçilen Fon Payı [(2)x0,10]	243.595,4	405.826,2	549.826,1
(4) Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	2.068.328,3	681.546,5	1.330.090,7
(5) T.V.V.H.** [(2)+(3)+(4)]	4.747.877,8	5.145.634,9	6.828.351,4
(6) Kurumlar Vergisi Tahsilatı	1.549.525,0	2.356.787,0	3.675.665,0
(7) T.V.V.H.'ın Toplam Kurumlar Vergisi Tahsilatına Oranı [(5)/(6)] (%)	306,4	218,3	185,7
(8) Vergi Gelirleri Tahsilatı	14.802.280,0	26.503.698,4	39.735.928,1
(9) T.V.V.H.'ın Vergi Gelirleri Tahsilatına Oranı [(5)/(8)] (%)	32,1	19,4	17,2
(10) GSMH	78.282.966,8	125.596.129,0	176.483.953,0
(11) T.V.V.H.'ın G.S.M.H.'ya Oranı [(5)/(10)] (%)	6,1	4,1	3,8

* Vazgeçilen Kurumlar Vergisi Hasılatı

** Toplam Vazgeçilen Vergi Hasılatı

Kaynak: Beyanname Özetleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr> ve T.C. Merkez Bankası Web Sayfası, <http://www.tcmb.gov.tr> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Söz konusu hesaplamalarda yalnızca Kurumlar Vergisi Oranı ve Fon Payı dikkate alınmış, G.V.K. Md.94/6-a ile G.V.K. Md. 94/6-b göre hesaplanması gereken Gelir Vergisi Stopajı ise doğru bir şekilde hesaplanmasının mümkün olmaması nedeniyle dikkate alınmamıştır. Bununla birlikte indirim konusu yapılan amortismanlar içinde maliyet hesaplamak mümkün olmamıştır. Ayrıca

amortismanların ne kadarının da azalan bakiyeler usulüyle ayrıldığını da bilmek mümkün değildir.

1997-2001 döneminde kurumlar vergisindeki vergi harcamaları nedeniyle meydana gelen toplam kayıp (muafiyetler hariç) kurumlar vergisi tahsilatından ortalama 2,7 kat fazla gerçekleşmiştir. Aynı dönemde kurumlar vergisi hasılatından vazgeçilen tutarın toplam vergi gelirleri tahsilatı içerisindeki payı %24,2 olarak gerçekleşirken GSMH'dan aldığı pay ortalama %4,5 olmuştur. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki vergi harcamalarının yukarıda görüldüğü gibi yaygın olarak kullanılması ve 1997-2001 döneminde kurumlar vergisi tahsilatından ortalama olarak 2,7 kat fazla olması bu önlemlerin etkin kullanılıp kullanılmadığının gündeme getirmiştir. Bu konuyla ilgili olarak ele alınan dönemin kısıtlılığı, vergi gelirlerindeki artışlar ile vergi harcaması miktarlarındaki değişimler arasındaki ilişkinin incelenmesine engel olmuştur.

9. SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Vergi harcaması kavramı, vergi sistemi ile bütçe sisteminin birlikte kullanıldığı, kamu harcamalarının yalnızca devlet bütçesi aracılığı ile değil vergi sistemi aracılığı ile de yapıldığını öne süren bir yaklaşımdır. Türk vergi sistemi içerisinde bunun en somut göstergesi ise muafiyetler dışındaki vergi harcamalarının devlete maliyetinin büyüklüğüdür. Devlet, 1997-2001 döneminde elde ettiği her 1 lira kurumlar vergisi gelirin karşılık 2,7 lira kurumlar vergisi hasılatından vazgeçmiştir. Bu oran sadece kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcamalarının (muafiyet şeklinde vergi harcamaları hariç) büyüklüğüne ilişkindir. Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, diğer vergi kanunları ve vergi kanunları dışındaki diğer kanunlarda yer alan vergi harcamalarının maliyetleri de hesaba katıldığında vazgeçilen vergi hasılatının büyüklüğünün GSMH'dan aldığı pay ciddi boyutlara ulaşabilecektir.

Vergi harcaması kavramının bu ölçüde önemli olmasına karşılık, Türk vergi ve bütçe sisteminde kullanılmaması, devletin yapmış olduğu bütün faaliyetlerin maliyetinin tam olarak bilinmemesine, sistem içerisinde var olan vergi harcaması unsurlarının da etkin kullanılıp kullanılmadığının ölçülememesine ve uluslararası karşılaştırmaların yapılamamasına neden olmaktadır.

Vergi harcaması kavramı ilk aşamada vergi idaresinin bir resmi "normatif vergi yapısı" tanımlamasını gerektirir. Bu tanımlamada hangi unsurların normatif vergi yapısı içerisinde yer aldığı ve uygulamada bu yapıdan sapma anında vergi harcamalarının meydana geldiğinin belirtilmesi önemlidir. Bu, ikinci aşamada hazırlanacak olan vergi harcaması bütçesinin kapsamının belirlenmesi için gerekli olacaktır. Türk vergi idaresi'nin 2001 yılı için hazırlanmış olduğu raporda böyle bir tanımlama yer almamıştır.

İkinci aşama ise, normatif vergi yapısı ve dolayısıyla vergi harcaması tanımlamasıyla sınırları belirlenmiş vergi harcaması bütçesinin hazırlanmasıdır. Bu

bütçede vergi harcaması kalemlerinin büyüklükleri rakamsal ve analizleri kolaylaştırmak için oransal olarak (vergi harcaması tutarı/toplam kamu harcamaları ve-veya vergi harcaması tutarı/toplam vergi gelirleri) ifade edilmelidir.

Vergi idaresi tarafından hazırlanan “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” adlı çalışmada ise, vergi harcaması olarak nitelendirilen unsurların tutarlarına yer verilmemiştir.

Üçüncü aşamada ise, hazırlanan bütçedeki vergi harcaması tutarlarının analizidir. Bu analizde var olan vergi harcaması unsurlarının maliyetleri, eğer yeni bir uygulama var ise ya da var olan bir uygulama kaldırılmış ise bunun vergi gelirlerine etkisi belirtilmelidir.

Dördüncü aşama ise hazırlanan vergi harcaması bütçesinin ve analizinin devlet bütçesi sürecine entegrasyonudur. Bu aşamada, vergi harcamasının devlet bütçesi içerisinde ya da bütçe ekleri içerisinde meclise sunulması tartışılabilir. Bu konu vergi harcaması raporlarının bir danışma kaynağı mı, yoksa bütçe hakkına ilişkin olarak yasal bir zorunluluk mu olduğuna karar verilmesiyle çözüme kavuşturulabilir. Bu bakımdan, Türk bütçe sisteminde vergi harcaması bütçesi ve analizlerinin hazırlanarak yasal zorunlulukla bütçe ekleriyle her yıl meclise sunulması, milletvekillerinin ve kamuoyunun vergi harcamalarının tutarlarıyla ilgili daha açık bilgi sahibi olmalarına yardımcı olabilecektir.

Hazırlanan vergi harcaması bütçesi ve analiziyle, gerçekleştirilen bir vergi reformunun vergi gelirleri ve ekonomi genelindeki etkilerinin ölçülmesi, reformun başarıya ulaşmadığının ve kamu kesiminin büyüklüğünün bilinmesi mümkün olabilecektir.

Bu şekilde, devlet bütçesine eklenen vergi harcaması bütçesi ile, devletin vergi sistemi aracılığı ile yaptığı harcamaların tutarı bilinebilecek, etkinlik ve verimlilik denetimleriyle birlikte kamuoyunun ve meclisin bu harcamaları denetlemesi sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- Ataç, B. (2002). *Maliye Politikası*. Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 118, Altıncı Baskı, Eskişehir.
- Ahmed, Q. M. (2001). “A Test of Relative Efficacy of Tax Expenditures and Direct Expenditures: A Neo-Classical Approach”, *Journal of Development Economics*. Vol. 65, 477-489.
- Benker, K. M. (1986). “Tax Expenditure Reporting: Closing The Loophole in State Budget Over Sight”, *National Tax Journal*. Vol. 39, No. 4. 403-417.
- Bird, R. M. ve Oldman, O. (1990). *Taxation in Developing Countries*. Fourt Edition, The Johns Hopkins Universty Press.

- Bildirici, Z. (1989). *Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri*. Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No: 70, Eskişehir.
- Davie B. F. ve Duncombe, B. F. (1972). *Public Finance*. Holt, Rinehart and Winston, Inc., New York.
- Kulu, B. (2000). "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", *Vergi Dünyası*. Sayı 228, Ağustos.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. (2001). *Vergi Harcamaları-2001 Yılı*. M. B. Gelirler Genel Müdürlüğü, Ocak, Ankara.
- Musgrave R. A. ve Musgrave, P. B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. McGraw-Hill International Editions, Fifth Edition.
- Thuronyi, V. (1988). "Tax Expenditures: A Reassessment" *Duke Law Journal*, December, 1155-1206.
- Toder, E. (2000). "Tax Cuts or Spending-Does it Make a Difference?", *National Tax Journal*. September, Vol. 53, No: 3, 361-371.
- Türkan, E. (1993). *Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi*. Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ekim, Ankara.
- Surrey, S. ve Hellmuth, W. (1969). "The Tax Expenditure Budget-Response to Professor Bittker", *National Tax Journal*. December, Vol. 22, No. 4. 528-536.
- Uluatam, Ö. (1971). *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 311, Ankara.
- Cavalcanti, C. B. ve Li, Zhicheng. "Reforming Tax Expenditure Programs in Poland", http://econ.worldbank.org/files/1275_wps2465.pdf, (Erişim: 28.12.04).
- Hall, J. "Tax Expenditures, Economic Efficiency and Budgetary Review". *Public Policy Brief*. http://www.buckeyeinstitute.org/Articles/2003_05_15Hall.htm, (Erişim: 28.12.04).
- Joint Comitte On Taxation (US), "The Hidden Entitlements: An Overview of Tax Expenditures". http://www.ctj.org/hid_ent/part-1/part1.htm, (Erişim: 17.01.01).
- "TaxExpenditures", <http://www.gelirler.gov.tr>
<http://www.tcmb.gov.tr>