

**T.C.**  
**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**2017-YL-037**

**TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN**  
**VERGİLERDE UYGULANAN VERGİ**  
**HARCAMALARININ VERGİLENDİRMENİN MALİ**  
**AMACI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**HAZIRLAYAN**  
**Elyasa AKSOY**

**TEZ DANIŞMANI**  
**Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI**

**AYDIN-2017**



**T.C.**  
**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**  
**AYDIN**

Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Elyasa AKSOY tarafından hazırlanan “Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi” başlıklı tez, 22.06.2017 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan : Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI	ADÜ	.....
Üye : Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ	DEÜ	.....
Üye : Yrd. Doç. Dr. Hamza KAHRİMAN	ADÜ	.....

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun .....Sayılı kararıyla ..... tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdürü V.



**T.C.**  
**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**  
**AYDIN**

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

...../...../2017

Elyasa AKSOY



## ÖZET

# TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE UYGULANAN VERGİ HARCAMALARININ VERGİLENDİRMEİNİN MALİ AMACI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Elyasa AKSOY

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı  
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI  
2017, 118 sayfa

Vergi harcaması kavramı her ne kadar başta vergilerin tahsiline yönelik yapılan harcamaları çağrışırsa da esasen çeşitli ekonomik, sosyal, mali ve idari amaçlarla belirli mükellef grupları için getirilen vergi ayrıcalıkları dolayısıyla devletin vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmektedir. İlk kez ABD’li vergi hukukçusu Stanley Surrey tarafından ele alınan vergi harcaması kavramı zaman içerisinde ülkelerin ekonomik, sosyal ve mali amaçlarını gerçekleştirmede etkin bir rol oynayan vergi politikası aracı haline gelmiştir. 1960’larda ortaya çıkan vergi harcaması kavramı Türkiye’de ancak 2000’li yılların başlarında ele alınmaya başlanmıştır. ABD başta olmak üzere birçok ülkede vergi harcamalarına ilişkin raporlar hazırlanmaktadır. Bazı ülkelerde vergi harcaması raporlarının hazırlanması yasal bir zorunluluk iken bazı ülkelerde ise yasal zorunluluk olmamasına rağmen vergi harcaması raporu hazırlanmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun kabul edilmesiyle mali saydamlık ilkesi uyarınca 2006 yılından itibaren Türkiye’de gerçekleşen vergi harcamalarının raporlanması yasal bir zorunluluk haline gelmiştir.

Kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olan vergilerin uygulanmasında mali ve mali olmayan amaçlar gözetilmektedir. Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesinde bir kıstas olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmada Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir. Ayrıca Türkiye’nin diğer ülkeler karşısındaki durumunun anlaşılması için Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payı ile gelir üzerinden tahsil edilen vergi hasılatları karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

**ANAHTAR SÖZCÜKLER:** Kamu Harcaması, Vergi Harcaması, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, Vergilendirmenin Mali Amacı





## **ABSTRACT**

### **THE EVALUATION OF TAX EXPENDITURES APPLIED ON TAXES COLLECTED FROM INCOME IN TERMS OF THE FISCAL PURPOSE OF TAXATION IN TURKEY**

Elyasa AKSOY

MSc Thesis, at Public Finance  
Supervisor: Professor Dr. Mustafa Ali SARILI

Although the concept of tax expenditure calls for spending on the collection of taxes, it mainly refers to the tax revenues that the government forgone due to tax privileges for certain taxpayer groups for various economic, social, fiscal and administrative purposes. The concept of tax expenditure, first coined by US tax law scholar Stanley Surrey, has become an instrument of tax policy that has played an active role in realizing the economic, social and fiscal purposes of countries over time. The tax expenditure concept that emerged in the 1960s has shown up in Turkey only at the beginning of the 2000s. Reports on tax expenditures are being prepared in many countries, especially in the USA. In some countries preparation of tax expenditure reports is a legal obligation, while in some countries a tax expenditure report is prepared, although it is not a legal obligation. With the adoption of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, the reporting of tax expenditures in Turkey has become a legal obligation under the fiscal transparency principle since 2006.

Fiscal and non-fiscal purposes are taken into account in the implementation of tax, which is the main source of funding for public expenditures. The ratio of the tax income of fulfilling the public expenditure is used as a criterion in the evaluation of the fiscal purpose of the taxation. In this study, the effects of the tax expenditures actualized on income in Turkey on the fiscal purposes of the taxation were evaluated. Moreover, in order to understand the situation of Turkey against other countries, the share of the tax expenditures in the GDP and the tax revenues on the income was compared comparatively in Turkey and the selected OECD countries.

**KEYWORDS:** Government Spending, Tax Expenditure, Taxes on Income, Fiscal Purpose of Taxation



## ÖNSÖZ

Vergi harcamaları devletin ekonomik, sosyal, mali ve idari amaçlarla tahsilinden gönüllü olarak vazgeçtiği vergi gelirleri olarak tanımlanabilir. Amerikan vergi hukukçusu Stanley Surrey tarafından literatüre kazandırılan bu kavram zamanla birçok ülkenin gündeminde yer almıştır. Standart vergi sisteminden sapmalar olarak da nitelendirilen vergi harcamaları kavramı ülkelerin neleri vergi harcaması olarak değerlendirip neleri sapmalar olarak kabul ettiğine göre farklı şekillerde ve tutarlarda gerçekleşmektedir. Uygulanan vergi harcamaları ile istenen amaçlara ulaşılırken vergi harcamalarının özellikle vergi gelirleri üzerinde olmak üzere bazı ikincil etkileri meydana gelmektedir. Vergi harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki azaltıcı etkisi sebebiyle vergilendirmenin mali amacı olarak da nitelendirilen vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranında sapmalar meydana gelmektedir. Bu çalışmanın amacı gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının gelir üzerinden alınan vergi hasılatı üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkilerini ortaya koymaktır.

Tez çalışmam boyunca, kıymetli önerileri ve önemli katkılar sağlayan fikirleri ile çalışmama bilimsel destek sağlayan tez danışmanım saygıdeğer hocam, Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI'ya, tez çalışmamın tamamlanmasında katkılarından dolayı kıymetli hocam, Yrd. Doç. Dr. Hamza KAHRİMAN'a ve tez çalışmam boyunca çalışmamın her aşamasında bana destek sağlayan meslektaşım Arş. Gör. Hüseyin KUTBAY'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca bu günlere gelmemde sağladıkları maddi ve manevi desteklerinden dolayı babam Ahmet AKSOY'a, annem Aysin AKSOY'a ve ablama, bu çalışmamın hazırlanması süresince sabrını, yardımlarını ve desteğini benden hiçbir zaman esirgemeyen değerli eşim Ebru AKSOY'a ve akademisyen arkadaşlarıma sonsuz teşekkür ederim.

Elyasa AKSOY



## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI .....	v
ÖZET.....	vii
ABSTRACT .....	ix
ÖNSÖZ .....	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xvii
GRAFİKLER DİZİNİ .....	xix
TABLolar DİZİNİ .....	xxi
GİRİŞ .....	1
1. VERGİ HARCAMALARI İLE VERGİLENDİRMEİN AMAÇLARI.....	3
1.1. Vergi Harcaması Kavramı.....	3
1.2. Vergi Harcaması Kavramının Tarihsel Gelişimi .....	4
1.3. Vergi Harcama Araçları .....	6
1.3.1. Vergi Muafiyeti .....	6
1.3.2. Vergi İstisnası.....	7
1.3.3. Vergi İndirimi.....	7
1.3.4. Vergi Mahsubu .....	8
1.3.5. Vergi Kredisi .....	9
1.3.6. Vergi Tatili .....	9
1.3.7. Vergi Ertelemesi.....	10
1.4. Vergi Harcamalarının Uygulanma Nedenleri.....	10
1.4.1. Ekonomik Nedenler.....	11
1.4.2. Siyasi Nedenler .....	11
1.4.3. İdari Nedenler.....	12
1.4.4. Sosyal Nedenler .....	12

1.5. Vergi Harcaması Uygulamasının Olumlu ve Olumsuz Yönleri .....	12
1.5.1. Vergi Harcaması Uygulamasının Olumlu Yönleri .....	12
1.5.2. Vergi Harcaması Uygulamasının Olumsuz Yönleri .....	13
1.6. Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemleri .....	14
1.6.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi .....	15
1.6.2. Gelir Kazanımı Yöntemi .....	15
1.6.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi .....	16
1.7. Vergilendirmenin Amaçları .....	16
1.7.1. Vergilendirmenin Mali Amacı .....	17
1.7.2. Vergilendirmenin Mali Olmayan Amaçları .....	18
1.7.2.1. Vergilendirmenin ekonomik amacı .....	18
1.7.2.2. Vergilendirmenin sosyal amacı .....	20
1.7.2.3. Vergilendirmenin diğer amaçları .....	20
<b>2. TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER VE BU</b>	
<b>VERGİLERDE UYGULANAN VERGİ HARCAMA ARAÇLARI .....</b>	<b>22</b>
2.1. Gelir Vergisi ile İlgili Genel Açıklamalar .....	22
2.1.1. Gelirin Tanımı, Unsurları ve Tespiti .....	22
2.1.2. Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi ve Tanımı .....	24
2.2. Gelir Vergisinde Uygulanan Vergi Harcama Araçları .....	26
2.2.1. Gelir Unsurlarında Uygulanan Muafiyetler .....	26
2.2.1.1. Ticari kazançlarda muaflıklar .....	26
2.2.1.2. Ücretlerde muaflıklar .....	28
2.2.1.3. Serbest Meslek Kazançlarında Muaflıklar .....	29
2.2.2. Gelir Unsurlarında Uygulanan İstisnalar .....	30
2.2.2.1. Ticari kazançlarda istisnalar .....	30
2.2.2.2. Zirai kazançlarda istisnalar .....	32
2.2.2.3. Ücretlerde istisnalar .....	33

2.2.2.4. Serbest meslek kazançlarında istisnalar .....	34
2.2.2.5. Gayrimenkul sermaye iratlarında istisnalar.....	35
2.2.2.6. Menkul sermaye iratlarında istisnalar .....	36
2.2.2.7. Diğer kazanç ve iratlarda istisnalar .....	36
2.2.2.8. Genç girişimcilerde kazanç istisnası .....	37
2.2.3. Gelirden Yapılacak İndirimler .....	38
2.2.3.1. Zararların indirilmesi.....	39
2.2.3.2. Özel sigorta primleri indirimi.....	39
2.2.3.3. Eğitim ve sağlık harcamaları indirimi .....	39
2.2.3.4. Engelli indirimi .....	40
2.2.3.5. Bağış ve yardımlar .....	40
2.2.3.6. Sponsorluk harcamaları.....	42
2.2.3.7. AR-GE harcamaları.....	42
2.2.3.8. Girişim sermayesi yatırım fonu katkı payı indirimi .....	42
2.2.3.9. Yurtdışı hizmetler kazancı indirimi.....	43
2.2.3.10. Bireysel katılım yatırımcısı indirimi .....	43
2.2.3.11. Korumalı işyeri indirimi.....	44
2.2.3.12. Asgari geçim indirimi.....	44
2.2.3.13. İşsizlik sigorta prim indirimi .....	45
2.2.4. Gelir Vergisinde Mahsup Uygulaması.....	45
2.3. Kurumlar Vergisi ile İlgili Genel Açıklamalar.....	47
2.3.1. Kurumlar Vergisinin Kısa Tarihçesi .....	47
2.3.2. Kurumlar Vergisinin Tanımı ve Konusu.....	49
2.4. Kurumlar Vergisinde Uygulanan Vergi Harcama Araçları.....	50
2.4.1. Kurumlar Vergisinde Uygulanan Muafiyetler .....	50
2.4.1.1. Kurumlar vergisi kanununda yer alan muafiyetler.....	50

2.4.1.2. Diğer kanunlarda yer alan muafiyetler .....	57
2.4.2. Kurumlar Vergisinde Uygulanan İstisnalar .....	57
2.4.2.1. Kurumlar vergisi kanununda yer alan istisnalar .....	57
2.4.2.2. Diğer kanunlarda yer alan istisnalar .....	65
2.4.3. Kurumlar Vergisinde Uygulanan İndirimler .....	67
2.4.3.1. Zararların mahsubu.....	67
2.4.3.2. Sponsorluk harcamaları indirimi .....	68
2.4.3.3. AR-GE indirimi .....	69
2.4.3.4. Bağış ve yardımlar.....	70
2.4.3.5. Girişim sermayesi yatırım fonu katkı payı indirimi .....	72
2.4.3.6. Yurtdışı hizmet kazancı indirimi .....	73
2.4.3.7. Korumalı işyeri indirimi .....	73
2.2.5. İndirimli Kurumlar Vergisi.....	73
2.2.6. Kurumlar Vergisinde Mahsup Uygulaması.....	75
3. TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE UYGULANAN VERGİ HARCAMALARININ VERGİLENDİRMEİNİN MALİ AMACI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	78
3.1. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendirmeinin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi .....	78
3.2. Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Vergilendirmeinin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi .....	96
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....	103
KAYNAKLAR.....	107
ÖZGEÇMİŞ.....	117



## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

Δ	: Değişim
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	: Asgari Geçim İndirimi
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IFA	: Uluslararası Mali Kuruluş
IIPF	: Uluslararası Maliye Kuruluşu
KİHY	: Korumalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUGS	: Türk Uluslararası Gemi Sicili
TUGSK	: Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
vb.	: Ve benzeri
V.H.	: Vergi Harcamaları
VUK	: Vergi Usul Kanunu



## GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 2.1. Gelir teorilerinin kapsamı .....	24
Grafik 3.1. Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamaları (2006-2016) .....	89
Grafik 3.2. Türkiye ve bazı OECD ülkelerinde toplam vergi harcamalarının GSYİH içindeki payı .....	97



## TABLolar DİZİNİ

Tablo 2.1. Türkiye’de gelir unsurları ve gelir teorileri.....	23
Tablo 3.1. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı (2006 – 2016).....	80
Tablo 3.2. Türkiye’de gelir vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (2006 – 2016) .....	81
Tablo 3.3. Türkiye’de kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri hasılatına oranı (2006 – 2016).....	82
Tablo 3.4. Türkiye’de toplam vergi harcama tahminlerinin GSYİH içerisindeki payı (2006 – 2016) .....	83
Tablo 3.5. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payı (2006 – 2016).....	84
Tablo 3.6. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının gelir üzerinden alınan vergi hasılatına oranı (2006 – 2016) .....	85
Tablo 3.7. Türkiye’de gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının gelir vergisi hasılatı içerisindeki payı (2006 – 2016) .....	86
Tablo 3.8. Türkiye’de kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının kurumlar vergisi gelirleri içerisindeki payı (2006 – 2016).....	88
Tablo 3.9. Türkiye’de toplam vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı (2006 – 2016).....	90
Tablo 3.10. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı (2006 – 2016).....	92
Tablo 3.11. Türkiye’de vergi harcamaları sebebiyle mali amaçtan sapmalar (2006 – 2016) .....	93
Tablo 3.12. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesi (2006 – 2016) .....	95
Tablo 3.13. Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesi (2006 – 2015) .....	99



## GİRİŞ

Vergilendirmenin asli ve birincil amacı kamu harcamalarının finansman kaynağı olmasıdır. Vergiye yüklenen bu asli amaca ek olarak devletin sahip olduğu amaçlara paralel bir şekilde vergilendirmenin amaçları da değişim göstermektedir. Vergilendirmenin temel amacı olan kamu harcamalarına finansman kaynağı oluşturması, vergilendirmenin mali amacı olarak da adlandırılmaktadır. Vergilendirmenin mali amacına ek olarak bazı mali olmayan amaçları da söz konusudur. Bunlar zaman içerisinde tarafsız devlet anlayışından müdahaleci devlet anlayışına geçilmesi ile birlikte gündeme gelen ve vergilendirme yoluyla gelirin yeniden bölüşümü, tasarruf ve yatırımlara yönelik politikaların hayata geçirilmesi vasıtasıyla ekonomik büyümenin sağlanması gibi hedeflere ulaşabilmek adına gerçekleştirilen ekonomik, mali, sosyal ve idari amaçlardır. Vergilendirmenin mali olmayan amaçları, devletin ekonomik, sosyal ve siyasi nitelikteki hedeflerini vergi politikası araçlarından faydalanarak dolaylı harcamalar ile gerçekleştirdikleri görülmektedir. Devletin belirli mükellef grupları için geçerli olmak üzere uyguladığı bu vergi politikası araçları, vergi sisteminin içerisinde yer almakta ve mükelleflere birtakım ayrıcalıklar sağlamaktadır. Devlet uyguladığı bu ayrıcalıklar ile vergi gelirlerinin bir kısmının tahsilinden vazgeçmekte ve bununla belirli amaçları gerçekleştirmeyi hedeflemektedir. Devletin vergi gelirlerinin tahsilinden vazgeçtiği kısmı da vergi harcaması olarak nitelendirilmektedir.

Vergi harcaması kavramı ilk olarak Amerikan vergi hukukçusu Stanley Surrey tarafından 1960'larda ortaya atılmış ve devamında başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere Almanya ve birçok gelişmiş ülkenin gündeminde kendine yer bulmuştur. Türkiye'de ise vergi harcamaları ile ilgili ilk çalışmanın T.C. Maliye Bakanlığı'nın 2001 yılında hazırlanmış olduğu vergi harcamaları adlı yayın olduğu görülmektedir. Vergi harcamalarının mevzuatta yer alması ise 2003 yılında kabul edilen ve 2006 yılında tamamen yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile gerçekleşmiştir. 5018 sayılı KMYKK'da mali şeffaflığın bir gereği olarak vergi harcamalarına ilişkin bilgilerin her yıl düzenli şekilde bütçeye ek cetvellerde yayımlanması kararlaştırılmasına rağmen kanunun 2006'da yürürlüğe girmesi sebebiyle vergi harcamalarına ilişkin tutarlarının yayımlanmasına ancak 2006 yılında başlanmıştır. Bütçeye ek cetvellerde yayımlanan vergi harcama listelerinde yalnızca kanunlarda yer alan vergi harcama kalemleri ve gelir vergisi, kurumlar vergisi vb. belirli vergiler esas

alınarak hesaplanan vergi harcama tutarları belirtilmekte ancak konu ile ilgili detaylı bilgilere yer verilmemektedir. Türkiye’de vergi harcamaları ile ilgili kapsamlı çalışmalara 2007 ve 2016 yıllarında yayımlanan vergi harcama raporları dışında rastlanmamaktadır.

Vergi harcamaları; vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergi indirimi, vergi mahsubu vb. birçok farklı şekilde vergi sistemlerinde yer almaktadır. Vergi harcamaları standart vergi sisteminden sapmalar olarak görüldüğünden ülkeden ülkeye standart vergi sisteminin ne şekilde tanımlandığına ve kapsamının ne olduğuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bütçenin gider kısmında yer almayan ve ek cetvellerde yüzeysel olarak yer verilen vergi harcamaları, kamu harcamalarını örtülü olarak arttıran ve bütçe dengesini olumsuz şekilde etkileyen uygulamalar olarak görülmektedir. Vergi harcamalarının denetiminde ve kontrolünde yaşanan eksiklikler nedeniyle amacından sapmalar meydana gelebileceği ve kamu harcamalarının kaynaklarının israfa uğrayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Çalışmanın teorik kısmını oluşturan ilk bölümünde vergi harcamalarına ilişkin kavramlar ile vergi harcama araçları ele alınmıştır. Buna ek olarak vergilendirmenin amaçları kısaca açıklanarak, vergi harcama yöntemlerine de ilk bölümde yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan vergi harcama araçları olarak kabul edilen istisna, muafiyet, indirim ve mahsup gibi vergi ayrıcalıkları genel hatlarıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın son kısmı olan üçüncü bölümünde ise Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan vergi harcamalarının, vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesinde gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcama tutarları ile gelir üzerinden alınan vergi hasılatı arasındaki etkileşim değerlendirilmiştir. Ayrıca Türkiye’nin diğer ülkeler karşısındaki konumunun ortaya konması için seçilmiş Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcama tutarları ve gelir üzerinden alınan vergi hasılatları Türkiye’de gerçekleşen tutarlar ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.



# 1. VERGİ HARCAMALARI İLE VERGİLENDİRMEİNİN AMAÇLARI

Vergi harcaması kavramı devletin vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmekte olup vazgeçilen bu gelirler neticesinde birtakım amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Vergi harcamalarının uygulanması vergilendirmenin amaçları üzerinde etkilere sahiptir ve birtakım amaçları gerçekleştirmek üzere uygulanan vergi harcamaları vergilendirmenin amaçlarını destekleyici nitelikte olabileceği gibi amaçlardan sapmalar da meydana getirebilmektedir.

## 1.1. Vergi Harcaması Kavramı

Vergi harcaması kavramı ilk başta her ne kadar vergi tahsilatına yönelik yapılan harcamaları çağrışırsa da esas olarak çeşitli mali, ekonomik, sosyal ve idari amaçlarla getirilen vergi ayrıcalıkları neticesinde devletin vazgeçtiği vergi hasılatı olarak tanımlanabilir. Vergi harcaması kavramı başta ABD olmak üzere birçok gelişmiş ülkede kırk yılı aşkın süredir kullanılan bir terim olup son yıllarda önemi gittikçe artmıştır. Vergi sistemlerinin farklılığı ve ait olduğu ülkenin ekonomik yapısı dikkate alındığında vergi harcamasının tanımı ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Literatürde yer alan kapsam bakımından birbirinden farklı tanımlamalar mevcuttur.

“Vergi harcaması yaygın olarak; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanır” (Giray, 2002: 28).

T.C. Maliye Bakanlığı'nın yaptığı tanımlamaya göre “Vergi Harcaması; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için, kanunun öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve kanuni bir hükümden kaynaklanan vergi geliri kaybı veya erteleme şeklindeki kamu harcaması olarak tanımlanabilir” (T.C. Maliye Bakanlığı, 2007: 5).

1974 Yılı ABD Bütçe Yasası vergi harcaması kavramının yer aldığı ilk resmi belge niteliğini taşımakta olup, Stanley S. Surrey tarafından 1974 yılı bütçe yasasında vergi harcamaları; “Federal vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan indirim, istisna ve muafiyet ya da ayrıcalıklı oran gibi uygulamaları ile vergi yükümlülüğünün azaltılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır (Ferhatoğlu, 2005: 80).

“Konuya kamu harcama programları açısından bakan görüŖe 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” (Ferhatoğlu, 2005: 80).

Vergi harcamaları kavramı, vergi mükelleflerinin üzerindeki yükümlülüklerinin azaltılarak devlet desteklerinin doğrudan, bütçe yerine vergi sistemine yönlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Bird ve Oldman, 1990: 203).

Vergilerin devletin yaptığı kamu harcamalarının finansman kaynağını oluşturmasının yanı sıra istikrarı sağlamada bir enstrüman olarak da kullanılmaktadır. İstikrarı sağlamak adına ekonomik, siyasi, idari bir takım amaçları yerine getirmek için devlet elde edeceği vergilerin bir kısmından vazgeçer. Devletin kendi rızasıyla vazgeçtiği bu vergi gelirleri ise vergi harcamaları olarak adlandırılmaktadır (Başar, 2012: 54).

Yukarıda belirtilen ve literatürde yer alan vergi harcaması tanımlarının çeşitliliği ve kapsamlarının farklılığından da anlaşılacağı üzere vergi harcamaları, her bir vergi sisteminin yapısı içinde şekillenen ve hayata geçirilen uygulamalardır. Genel anlamda vergi harcamaları; devletin vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade etmekte olup, bu gelirlerden vazgeçmelerin altında ise çeşitli mali ve sosyo-ekonomik amaçlar bulunmaktadır. Vergi harcamaları vergi sistemlerinde muafiyet, istisna, indirim, mahsup, vergi kredisi ya da vergi tatili şeklinde çeşitli biçimlerde ortaya çıkmaktadır.

## **1.2. Vergi Harcaması Kavramının Tarihsel Gelişimi**

1968 yılında ABD Hazine Departmanı tarafından ilk vergi harcama bütçesi yayımlanmıştır. Bunu takip eden yıllarda vergi harcaması kavramının ve vergi harcamaları rakamlarının kullanımı ve kapsamı hızlı bir biçimde artış göstermiştir. 1975 yılı sonrasında ise ABD’de tüm bütçe kanunlarında “vergi harcamaları” adında özel bir analiz yer almıştır. ABD’de 1976 yılında yayımlanan “*Vergi Eylem Planı*” ile eylem planının bir amacı olarak vergi harcamalarında bir düşüş kaydedilmiştir. Eylem planının uygulanması ile birlikte bu kavram uluslararası platformda ilgi çekmeye başlamış ve uluslararası kuruluşların

gündemlerinde kendine yer bulmuştur. Uluslararası Mali Kuruluş (IFA)<sup>1</sup> ve Uluslararası Maliye Kuruluşu (IIPF)<sup>2</sup> adlı iki kuruluş 1976 ve 1977 yıllarında vergi harcamaları kavramını yıllık toplantılarının birincil konusu olarak ele almıştır. 1979 yılında ise Kanada hükümeti vergi imtiyazlarının analizini içeren detaylı bir liste yayımlamıştır. Yine aynı yıl Birleşik Krallık hükümeti harcama planlarına vergi harcamalarını da dahil etmiştir. 1980-1982 yılları arasında birkaç ülke resmi olarak vergi harcamalarına bütçelerinde yer vermiş, birkaç ülkede ise vergi harcamalarına dair gerek hükümet gerekse akademik kesimler tarafından ön çalışmalar başlamıştır. 1984 yılında ise OECD üyesi 6 ülkede maliye alanında çalışmalarını sürdüren akademisyenler ülkelerinin vergi harcamalarının ilk karşılaştırmalı analizini tamamlamışlardır. Stanley Surrey tarafından literatüre kazandırılan ve ABD’de kullanımı sonrasında hızla önemi ve kapsamı artan vergi harcamaları kavramı, takip eden yıllarda gelişmiş ülkelerin bu harcamaları rapor etmesi ve çıktılarının değerlendirilmesi ile vergi harcamalarının kontrol altına alınması gereğini su üstüne çıkarmıştır. Yaşanan tüm bu gelişmeler bizlere gerek bütçe gerekse vergi politikaları hususunda vergi harcamalarının artan önemini göstermektedir (Surrey & McDaniel,1985: 1-6).

Türkiye’de ise vergi harcaması kavramı, 5018 Sayılı KMYKK’nın 15. maddesinde vergi muafiyeti, istisna, vergi indirimi ve benzeri uygulamalar ile vazgeçilen vergi gelirlerinin bütçe kanununda yer alacağı ibaresiyle Türk vergi sisteminde yer almıştır. Özellikle kaynak sorunu yaşanan gelişmekte olan ülkelerde ekonomik istikrar, büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında önemli ve etkin rol oynayan vergi ve vergi politikalarının istenilen amaçlara yönlendirilmesinde vergi harcamaları vazgeçilmez öneme sahiptir. Türkiye’de 2001 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü, 2007 ve 2016 yıllarında T.C. Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Harcamaları Raporları düzenlenmekte olup 2006 yılından itibaren her yıl, yıllık olmak üzere cari yılın vergi harcamaları rakamları ve sonraki iki yılın vergi harcama tahminleri yayımlanmaktadır (Ferhatoğlu, 2005: 88).

---

<sup>1</sup> International Fiscal Association.

<sup>2</sup> International Institute of Public Finance.

### 1.3. Vergi Harcama Araçları

Vergi yükümlüğünü azaltıcı uygulamalar neticesinde devletin vergi gelirlerinde azalış meydana getiren vergi harcamaları vergi sistemlerinde farklı biçimlerde yer almaktadır. Vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi indirimi, vergi mahsubu, vergi tatili, vergi indirimi ve vergi kredisi gibi çeşitli uygulamalar vergi harcaması olarak nitelendirilmektedir. Vergi harcaması ile kastedilen devletin vazgeçtiği vergi gelirleri olduğundan bu uygulamalar neticesinde de devlet çeşitli iktisadi, siyasi veya sosyal amaçlarla elde edeceği vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmektedir.

#### 1.3.1. Vergi Muafiyeti

Arapça'dan Türkçe'ye geçen muafiyet kelimesi; ayrı tutulma, bir yükümlülükten bağışık tutulma, kendisine uygulanmama anlamlarına gelmektedir. Vergi muafiyeti kavramında ise söz konusu anlam, belli şartların mevcudiyeti halinde gerçek veya tüzel kişilerin kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli olarak vergi yükümlülüklerinden ayrı tutulması biçiminde ifade edilmektedir (TDK, 2017).

Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) 1982 Anayasasının 73. Maddesinin birinci fıkrasında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” şeklindeki hükmüne göre, bir ülkede sınıf farkı, etnik köken gibi herhangi bir ayırım gözetmeksizin vergilemenin kapmasına giren iktisadi öğelerin bireylerin ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirilmeleri genel kuraldır. Bu kuraldan zaman zaman ödeme gücünü dikkate almak adına çeşitli muafiyet, istisna vb. uygulamalarla sapmalar yaşanmaktadır. Muafiyet kavramı verginin yükümlüsüne yani tüzel veya gerçek kişilere, istisna kavramı ise verginin konusuna konulmuş sınırlamaları ifade etmektedir. Bilindiği üzere vergiler nesnel ve öznel sorumluluk olmak üzere verginin konusu ve kişiler üzerinde yükümlülüğe sahiptir (Özkara, 2004: 15). Fakat bu yükümlülük zaman zaman gerek ekonomik gerek sosyal gerekse idari bir takım gayelerle kısıtlanmakta ya da kapsamı genişletilmektedir. Bu durumun neticesinde belirli konuların veya kişilerin hiç vergilendirilmemeleri ya da kısmi olarak vergilendirmeye tabii tutulmalarıyla karşılaşılmaktadır.

Vergi mükellefiyetindeki kısıtlamayı ifade eden muafiyet kavramı, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu terettüp etmesi öngörülen gerçek veya tüzel kişilerin; kısmen ya da tamamen, şartlı veya şartsız, geçici ya da sürekli olarak aynı veya başka vergi kanunlarınca vergilendirme kapsamı dışında tutulmalarıdır (Pehlivan, 2015: 101). Verginin temsilsiz olmayacağını ifade eden verginin kanuniliği ilkesinde belirtildiği gibi muafiyetin uygulanabilmesi için söz konusu kişilerin de kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kanunlarda belirtilmeyen tüzel veya gerçek kişilere vergi muafiyeti uygulanması mümkün olmayacaktır.

### **1.3.2. Vergi İstisnası**

Arapçadan Türkçe'ye geçen istisna kelimesi ise muafiyet kelimesi ile yakın bir anlama sahip olmakla beraber; ayrık, kuraldışı gibi anlamlara sahiptir. Genel olarak bir kimse veya bir şeyi benzerlerinden ayrı tutmak anlamlarında kullanılmaktadır (TDK, 2017). Vergi hukuku bakımından istisna veya vergi istisnası kavramı ise vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen konunun kısmen veya tamamen geçici veya sürekli bir biçimde vergi dışı bırakılması olarak tanımlanır

Verginin konusundaki kısıtlamayı ifade eden istisna, vergi kanunlarına istinaden vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmen ya da tamamen, şartlı veya şartsız, geçici ya da sürekli olarak vergi dışında tutulmasıdır (Pehlivan, 2015: 101). Vergi muafiyetinde de belirtildiği üzere vergi istisnasının uygulanabilmesi için söz konusu istisnanın da kanunlarda belirtilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kanunlarda belirtilmeyen konular için vergi istisnası uygulanması mümkün olmayacaktır.

### **1.3.3. Vergi İndirimi**

Vergilendirilebilir gelire ulaşmak üzere matrahtan indirilen tutarlar vergi indirimi olarak adlandırılabilir (Pedük, 2006: 42). Vergi indirimi; vergiye tabi gelirin hesaplanmasında, vergi matrahından ilgili vergi kanunlarınca düşülmesine izin verilen toplam tutar biçiminde tanımlanmaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 344). Vergi indirimi, vergi matrahının hesaplanmasında gayrisafi gelir toplamından indirilecek kalemleri ortaya koyan yasal tasarruf biçiminde de nitelendirilebilir (Saraç, 2010: 265). Genel olarak vergi matrahını daraltıcı etkisi olan vergi indirimi

uygulamasının bir başka tanımı da; birtakım özelliklere sahip mükelleflerin, nominal gelirleri üzerinden belirli bir tutarın düşülmesidir (Rakıcı, 2004: 116).

Vergi indirim uygulaması ile vergilendirilmesi gereken mali bir gücün mevcudiyeti söz konusu iken, bazı ekonomik idari veya siyasi amaçlarla vergi matrahının bir kısmı vergi dışı tutulmaktadır (Küçük, 2013: 12). Vergi indirimiyle, indirim uygulanan kimselerin diğer mükellefler karşısındaki eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Vergi indirim uygulamasının güttüğü bu amacın sonucu olarak devletin vergi gelirlerinde azalma meydana gelmekte ve bu azalış bir vergi harcaması kalemi olarak nitelendirilmektedir.

Vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirim kavramları kısaca ifade edilecek olunursa; muafiyet kavramı vergi mükellefiyetinin, istisna kavramı vergi konusunun ve vergi indirim kavramı ise vergi matrahının daraltılmasını ifade etmektedir (Köse, 2009: 11).

#### **1.3.4. Vergi Mahsubu**

Vergi mahsubu, ödenecek vergi tutarına ulaşmak üzere daha önce ödenmiş olan belirli bir tutarın, hesaplanan vergi toplamından indirilmesi ve buna ek olarak, uygun koşullar sağlandığında, mahsup edilemeyen kısmın iade edilmesi biçiminde tanımlanabilir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2016: 12).

Vergi mahsupları, belirli bir dönem içerisinde peşinen ödenen vergilerin o dönemin sonunda tahakkuk eden vergilerden düşülmesine imkân veren bir uygulamadır. Uygulamada dönem içerisinde ödenen vergilerin dönem sonunda tahakkuk eden toplam vergi miktarını aşan kısmının indirilmesine izin verilmediği durumlarda ödenen aşan tutar “boşa giden vergi mahsubu” (Wasted Tax Deduction) olarak adlandırılırken, tam tersi söz konusu olduğunda ise mükellefe vergi iadesi ödenmektedir (Küçük, 2007: 46).

Vergi mahsubu kavramı genel olarak tanımlanacak olursa; vergilendirme dönemi içerisinde peşin olarak ödenen vergilerin ait olduğu dönemin sonunda tahakkuk eden toplam vergilerden düşülmesi biçiminde ifade etmek mümkündür (McDonald, 2010: 12).

Literatürde vergi mahsubu uygulamasının şekil itibarıyla bir vergi harcaması türü gibi gözükse de uygulanış bakımından vergi harcamalarından

ayrıldığıını savunan görüşler de mevcuttur. Bu görüşlere göre mahsup uygulamasının ortaya çıkış nedeni çifte vergilendirmeyi engellemek olup, aynı dönem için yine aynı vergi konusu üzerinden ödediği vergiler devlet nazarında tahsil edilmiştir. Dönem sonunda tahakkuk eden toplam vergi miktarı içerisinde aynı konu üzerinden ödenmiş olan vergilerin mahsubu bu sebeple devleti gelir kaybına uğratmayacağı savunulmaktadır (Saraç, 2010: 267).

### **1.3.5. Vergi Kredisi**

Vergi Kredisi, mükelleflerin devlete ödemekle yükümlü oldukları toplam vergi miktarının belirli bir kısmını çıkarmasına müsaade eden ya da yükümlülüğün arttırılmasına izin vermeyen bir uygulamadır (Giray, 2002: 29). Vergi kredisi, vergi matrahını azaltmak yerine doğrudan ödenecek vergiden düşülerek uygulanır (Öner, 2011:169).

Vergi kredisi, vergi harcamaları kapsamında değerlendirilebilen bir harcama türü olup, ödenecek toplam vergi miktarından belirli bir kısmının mahsup edilmesini ifade etmektedir. Vergi kredisi nihai vergi yükümlüğünden belirli bir tutarın çıkartılması, ödenecek vergiden doğrudan düşülmesi suretiyle uygulanır (Çetin ve Işık, 2014: 85).

### **1.3.6. Vergi Tatili**

Vergi tatili kavramı, belirli bir zaman dönemi içerisinde belirlenen alanlarda vergi ödenmemesi biçiminde uygulanmakta olan bir vergi harcaması türüdür (Öztürk, 2011: 42). Başka bir görüşe göre belirli bir süre için verginin tamamen kaldırılması, daha düşük bir oranda uygulanması ya da istisna ve muafiyet biçiminde uygulanmakta olan vergi kolaylıklarını ifade etmektedir (Giray, 2008: 62). Vergi tatili uygulaması ile belirli bir dönem içerisinde elde edilen gelirlerin vergiden muaf tutulması aracılığıyla işletmelerin dönem karlılığında pozitif etki yaratması amaçlanmaktadır.

Vergi tatili olarak adlandırılan bu kavram literatürde vergi erteleme kavramıyla aynı anlamda kullanıldığı çalışmalar mevcut olsa da genel kabul görmüş farklılık; vergi tatili kavramının belirli süre vergi yükümlülüğünü tamamen ortadan kaldırma veya daha düşük oranda uygulanmasını ifade ederken vergi erteleme kavramının vergi borcunun doğmasını önlemek amacıyla yapılan bir uygulama olduğu ortaya çıkmaktadır (Acinöroğlu, 2009: 154).

### **1.3.7. Vergi Ertelemesi**

Vergi ertelenmesi, vergi borcunun doğmasını önlemek amacıyla yapılan bir uygulamadır. Vergi borcunun doğmasını önleyebilmek adına, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden önce uygulandığı belirtilebilir. Vergi ertelenmesi ile yüksek enflasyonun mevcut olduğu “enflasyonist baskının yüksek olduğu” ekonomilere sahip ülkelerde paranın zamanla değerini kaybetmesi sebebiyle vergiyi doğuran olayın mümkün olan en uzak tarihe ertelenmesi mükellef için kazançlı bir durum meydana getirmektedir.

Yüksek enflasyonun mevcut olduğu ekonomilerde, devlet daha erken tahsil edebileceği vergileri ertelenmesi ve paranın değerinin zamanla azalmasından ötürü vergi gelirlerindeki yaşanan kayıplara katlanmak zorunda kalır. (Acinöroğlu,2009: 154) Vergi ertelenmesi uygulamasının enflasyonist ortamda devletin vergi gelirlerini geç tahsil etmesi durumunda yaşayacağı reel gelirdeki kayıplar bir vergi harcaması olarak kabul edilmesini neden olur. Bu durum literatürde Olivera–Tanzi etkisi olarak anılmakta olup vergi gelirlerindeki reel azalmayı tanımlama hususuna açıklık getirmektedir (Akdoğan, 2016: 203).

### **1.4. Vergi Harcamalarının Uygulanma Nedenleri**

Devletin ekonomik, siyasi, sosyal ve idari birtakım amaçlarla vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmesi biçiminde tanımlanan vergi harcamalarının uygulanma nedeni de devletin birtakım ekonomik, siyasi, sosyal ve idari amaçlarını gerçekleştirmek için mükelleflere vergi kolaylıkları sağlayarak tahsil edeceği vergi gelirlerinde vazgeçmesi biçiminde ifade edilebilir. Vergi harcamaları vergi matrahının aşınmasına (Vergi erozyonu), vergi gelirlerinin azalmasına ve vergi esnekliğinde düşüşe sebep olmaktadır. Ancak vergi harcamaları her zaman vergi gelirlerinde düşüşe yol açmaz aksine vergi yükünün azaltılması neticesinde verginin tabana yayılması sağlanarak vergi gelirlerinde artış gözlemlenmesi de mümkündür. Vergi harcamaları bazen vergi yükümlülüğünü azaltırken bazen de tamamıyla ortadan kaldırmaktadır.

Vergi harcamaları çeşitli gelir grubundaki mükelleflere ayrıcalıklar tanıyarak onların harcanabilir gelirlerini artırmaktadır (Öztürk, 2011: 11). Vergi harcamaları zaman zaman devletin gelirini gelecekte başka bir zamana ertelenmesi biçiminde olabilmektedir. Bu durum devletin vergi yükümlülerine faizsiz kredi



vermesine benzetilebilir (Uğurlu, 2013: 101). Vergi harcamaları düşük gelir grubundaki kimselerin ödeme güçlerini korumak ve onların insanca bir yaşam sürebilmeleri için gereken finansal kaynaklardan mahrum kalmamalarını sağlamak için de uygulanmaktadır. Söz konusu uygulamalar bu kapsamda değerlendirildiğinde, vergi harcamalarının sosyal ve toplumsal nedenlerle de uygulandığı ve gelir dağılımındaki adaleti sağlamada bir araç olduğu söylenebilir.

#### **1.4.1. Ekonomik Nedenler**

Vergi harcamaları ekonomik gelişme ve kalkınmayı desteklemek adına teşvik edilmek istenen alanlarda çeşitli vergi ayrıcalıkları ve vergi kolaylıkları sağlanarak, önlenmesi veya korunması istenen alanlarda ise vergi yükünün ağırlaştırılması biçiminde uygulanmaktadır (Özkara, 2004: 23).

Gerek gelişmekte olan ülkelerin kalkınmaları ve ekonomik büyümelerini sağlayabilmeleri gerekse gelişmiş ülkelerin gelişimlerini sürdürebilmeleri için yatırım yapılması gereklidir. Vergi harcamaları aracılığıyla yatırım maliyeti düşürülerek, düşük oranlı vergiler veya vergi indirimleri ile sağlanacak karlılık oranlarının artırılması yatırım düzeyinin istenen düzeyde sürdürülmesi sağlanabilir (Öztürk, 2011: 12).

Bölgesel kalkınmanın sağlanması ve bölgeler arası eşitsizliklerin giderilmesi için etkili bir yöntem olarak vergi harcamaları uygulanmaktadır. Vergi sistemlerinde maliyetleri artırıcı çarpık uygulamaların bulunması o ülkenin uluslararası pazardaki rekabet gücünü azaltmaktadır. Vergi harcama türleri ile ülkenin dış ticaret politikasında yer alan hedefleri ve uluslararası rekabet gücünün artırılması amaçları gerçekleştirilmektedir (Giray, 2008: 45).

#### **1.4.2. Siyasi Nedenler**

Vergi harcamaları devlet tarafından yapılan objektif düzenlemeler olmasına karşılık baskı gruplarının isteklerini yasama organında daha iyi bir biçimde savunmaları neticesinde kendi çıkarlarına rahatlıkla kavuşmaları mümkün olmaktadır (Özkara, 2004: 27). Devlet baskı-çıkar gruplarının etkisinde kalarak siyasi endişelerle çeşitli vergi harcamalarına yönelebilmektedir. Bu durum Türkiye’de 1949 yılında Gelir Vergisi Kanun (GVK) tasarısında, tarım sektörünün vergi kapsamına alınması ancak toprak sahibi kimseler tarafından oluşan ağır

baskılar neticesinde tasarıdan çıkarılıp gelir vergisi kapsamına alınmaması ile örneklendirilebilir (Özkara, 2004: 27).

### **1.4.3. İdari Nedenler**

Vergi harcamalarının uygulanmasındaki bir diğer sebep olan idari neden, genelde vergilendirmenin yapılması için katlanılacak olan maliyetlerin çok yüksek ancak matrahların ve dolayısıyla tahsil olunacak vergilerin çok düşük olması nedeniyle vergi dışı bırakılması olarak ifade edilmektedir (Özkara, 2004: 26). Bununla beraber bazı alanlarda tamamen vergi dışı bırakılması yerine götürü usulü vergilendirme yapılması daha uygun bulunmaktadır. Vergilendirmenin idari amacı gereği vergi dışı bırakılan gelirler aynı zamanda vergi idaresine işlerini kolaylaştırma ve zaman kazanma gibi avantajlar sağlamaktadır.

### **1.4.4. Sosyal Nedenler**

Devlet vergi harcamalarını kullanımında ekonomik, siyasi ve idari birtakım sebeplerin yanı sıra sosyal nitelikli amaçlarla da vergi harcaması uygulamaları gerçekleştirmektedir. Vergi indirimi, artan oranlı vergi tarifesi, çeşitli istisna ile muafiyet ve benzeri uygulamalarla gelir dağılımında dikey ve yatay adaletin sağlanması sosyal nitelikli vergi harcamalarına örnek verilebilir. Devlet aynı zamanda eğitimi, sporu desteklemek, aileyi ve aile yapısını korumak, insan sağlığını korumak gibi çeşitli uygulamalar ile alacağı vergi gelirlerinden vazgeçmek suretiyle sosyal amaçlarını gerçekleştirmektedir (Pedük, 2006: 32).

## **1.5. Vergi Harcaması Uygulamasının Olumlu ve Olumsuz Yönleri**

Vergi harcamalarının destekçileri olduğu kadar karşıt görüşe sahip bir kesimin de varlığı söz konusudur. Vergi harcamalarının olumlu ve olumsuz yönlerinin ortaya konulduğu çalışmalarda genellikle kamu harcamaları ile karşılaştırma yapılarak durum açıklanmaya çalışılmaktadır.

### **1.5.1. Vergi Harcaması Uygulamasının Olumlu Yönleri**

Vergi harcamalarının olumlu yönlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Küçük, 2013: 31 & Uğurlu, 2013: 39);

- Devlet merkeziyetçiliğinden uzak olması nedeniyle sonuçların istenilen doğrultuda ve daha hızlı gerçekleşmesi,
- Devletin faaliyet gösterdiği alanlarda özel sektör katılımın teşvik edilmesi,
- Yönetim kolaylığı ve düşük idari maliyetler,
- Hükümet denetiminde özel sektörün teşvik edilmesi için etkili bir yöntem oluşu,
- Yabancı yatırımcıyı teşvik eder ve dış dünya ile mevcut fırsatların yakalanması,
- Vergi kaçırma isteğini azaltmasıdır.

### **1.5.2. Vergi Harcaması Uygulamasının Olumsuz Yönleri**

Vergi harcamalarının olumsuz yönlerinin başında vergi harcaması kavramının tanımlama sorunu gelmektedir. Vergi harcaması kavramı ülkeden ülkeye farklılık göstermesi ve bir ülkede vergi harcaması kabul edilen bir uygulamanın başka bir ülkede dikkate alınmamasından ötürü ülkeler arası mukayese yapılması da güçleşmektedir (Surrey ve McDaniel, 1985: 2). Tanımlama sorununun dışında vergi harcamalarının diğer olumsuz yönleri ise (Küçük, 2013: 31 & Uğurlu, 2013: 39) ;

- Vergi harcamalarının takibi ve incelenmesi kamu harcamalarına nazaran daha zor olması ve saydamlıktan uzak olması,
- Vergi harcamaları nedeniyle vergi yasalarının grift (karmaşık) bir hal alması,
- Vergi harcamalarının mükellefleri vergiden kaçınmaya sevk etmesi,
- Uygulanan vergi harcamaları neticesinde vergi yükümlülerin tasarruf, tüketim ve yatırım kararlarının etkilenmesi,
- Mükellefler açısından yarattığı olumlu durumun aksine, devlet açısından vergi gelirlerini azaltıcı etkiye sahip olması,

- Ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirme hususunda doğrudan harcamalara nazaran etkinliğin daha az olması,
- Vergi sisteminde yapılacak köklü değişikliklerin önünde engel teşkil etmesi,
- Vergi harcamalarının siyasal karar alıcılar tarafından oy toplama kaygısıyla bir araç olarak kullanılması,
- Vergi harcamaları neticesinde vergi matrahının daraltılması,
- Vergi harcamaları bütçe kararları gibi kesin olmayışı ve vergi harcamalarının maliyetlerinin belirli olmaması biçiminde sıralanabilir.

## 1.6. Vergi Harcamalarını Hesaplama Yöntemleri

Vergi harcamalarının tanımlanmasında yaşanan zorluklar göz önünde bulundurulduğunda vergi harcaması rakamlarının hesaplanmasının daha da zor ve karmaşık bir yapıda olduğu ifade edilebilir. Vergi harcamalarının hesaplanabilmesinin ön koşulu vergi harcamalarının net bir şekilde tanımlanmasıdır. Ülkelerin yapmış oldukları vergi harcamaları bütçede diğer kamu harcamaları gibi yer almadığından kontrolü ve denetimi nispeten daha zordur. Bu sebeple devletin vergi gelirlerinde azalmayla sonuçlanan vergi harcamalarının denetimini kolaylaştırmak ve belirlenen amaçlarla gerçekleşen harcamaların uyumunu analiz etmek üzere gelişmiş ve kimi gelişmekte olan ülkelerde vergi harcama raporları yayımlanmaya ve istatistiki veriler tutulmaya başlanmıştır. Vergi harcamalarının raporlanması sadece vergi harcaması olarak adlandırılan ayrıcalıkların listelenmesi ile sınırlı kalmamakta aynı zamanda vergi harcamalarının büyüklüğünün çeşitli yöntemlerle hesaplanıp belirlenen bu tutarın da vergi harcama kalemleri ile birlikte sunulmasını kapsamaktadır.

Vergi harcaması olarak adlandırılan bu araçların meydana getirmiş olduğu gelir kaybını belirlemek üzere çeşitli yöntemler ortaya çıkmıştır (Burton & Sadıq, 2013: 55). Vergi harcamalarının hesaplanmasında kullanılan bu yöntemlerden en temel olanları; vazgeçilen gelir yöntemi, gelir kazanımı yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemi olarak üç başlık halinde karşımıza çıkmaktadır (Burton & Sadıq, 2013: 58 ). Literatürde yer alan bu üç yöntemden uygulamada en çok kullanılanı vazgeçilen gelir yöntemi olmakla birlikte diğer yöntemlere de hesaplamalarda

başvurulduğu görülmektedir. ABD’de vergi harcama tutarları vazgeçilen gelir yöntemine ek olarak gelir kazanımı yöntemiyle de hesaplanmaktadır (Uğurlu, 2013: 28).

### **1.6.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi**

Vergi harcamalarının hesaplanmasında yaygın olarak kullanılan vazgeçilen gelir yöntemi esasen mükelleflerin davranışlarında meydana gelebilecek değişiklikleri dikkate almaksızın, vergi harcama araçlarının uygulanmadığı durumdaki vergi gelirleri ile mevcut durumdaki gelirlerin arasındaki olumlu veya olumsuz farkı ortaya koyan bir yöntemdir (Burton & Sadıq, 2013: 58). Bu yöntem, vergi harcamalarından dolayı hükümetlerin uğradığı toplam kayıpların hesaplanmasını sağlayan statik bir analiz olup, vergi veya vergi harcama araçlarındaki değişiklikler nedeniyle vergi mükelleflerinin davranışlarındaki değişimi dikkate almamaktadır (Oppong ve James, 2017: 6).

Basit hesaplanması sebebiyle uygulamada en sık kullanılan yöntem olan vazgeçilen gelir yöntemi birçok gelişmiş ülkede kullanılmaktadır. Vergi harcama tutarlarını bu yöntemle göre hesaplayan ülkeler; Kanada, Hollanda, İspanya, İsveç, İngiltere, Almanya ve ABD olarak sıralanabilir (OECD, 2010: 69-139)

### **1.6.2. Gelir Kazanımı Yöntemi**

Mükelleflerin davranışlarında meydana gelen değişikliklerin dikkate alındığı gelir kazanımı yönteminde, vergi harcama araçlarını normal düzeye getirmekten kaynaklanan kazanç hesaplanmaktadır (Oppong ve James, 2017: 6). Gelir kazanımı yöntemi mükelleflerin davranışlarını dikkate aldığından vazgeçilen gelir yöntemine kıyasla daha üstün olduğunu ve daha doğru sonuçlar ortaya koyduğu kabul edilse de, birçok hükümet elde edilen sonuçların doğruluğunun yöntemin uygulanabilmesi için gereken çabaya değmediğini varsaymaktadır (Kraan, 2004: 137). Gelir kazanımı yönteminde vergi harcaması kaldırıldığında ve mükellef davranışları da dikkate alınarak elde edilecek gelir artışı hesaplanmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2016: 10).

### 1.6.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi

Eşdeğer harcama yönteminde, mükelleflere vergi harcaması ile aynı düzeyde faydayı sağlayacak bir kamu harcama programının maliyeti tahmin edilmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2016: 10).

Harcama denkliği, net bütçe etkisini ve vergi mükelleflerinin vergi sonrası gelirlerini, vergi harcamaları ve eşdeğer harcama (vergi harcamaları olmaksızın) ile aynı durumda bırakan bir önlemdir (Kraan, 2004: 137). Yürürlükte olan bir vergi harcaması yerine aynı tutarda bir kamu harcaması uygulanması durumunda karşılaşılabilecek maliyetin hesaplandığı bir yöntemdir (Küçük, 2013: 25). Başka bir deyişle eşdeğer harcama yöntemi, amaçlanan vergi harcaması ile elde edilen fayda düzeyine başka bir kamu harcaması aracı kullanarak ulaşılması halinde toplam harcama tutarının ne olacağına belirlenmesidir (McDonald, 2010: 21).

### 1.7. Vergilendirmenin Amaçları

Vergilendirme, devletin asli görevlerini yerine getirmesi için gerekli olan finansman kaynağını oluşturmaktadır. Vergilendirmenin amacı da devletin sahip olduğu amaçlar doğrultusunda şekillenmektedir (Özkara, 2004: 6-8). Vergilendirmenin amacı, geçmişten günümüze devletin artan ve gelişen fonksiyonlarına paralel bir gelişim ve değişim göstermektedir (Şen ve Sağbaş, 2016: 16). Vergilendirmenin temel amacı, devletin sunduğu hizmetler için yapmış olduğu kamu harcamalarını finanse etmek üzere kaynak oluşturmaktır (Durmuş, 2007: 2). Vergilendirmenin kamu harcamalarına finansman kaynağı oluşturması, vergilendirmenin birincil ve asli amacı olan vergilendirmenin mali amacı olarak adlandırılmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin büyüyen ve gelişen ekonomileri, kamu harcamalarındaki artış hızının yüksek olmasına ve finansman ihtiyaçlarında keskin yükselmelere neden olmaktadır (Turhan, 1998: 29).

Vergilendirme sadece mali amaç güdüsüyle sınırlı ve kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla yapılan bir eylem değildir. Değişen ve gelişen toplumlarda devletin üzerine yüklenen görevler zamanla artış göstermiştir. Devletin bu artan yükümlülüğü klasik okulun “tarafsız devlet”<sup>3</sup> görüşünün zamanla geçerliliğini

---

<sup>3</sup>Tarafsız devlet; devletin gelir elde etmesinin, harcama yapmasının veya borçlanmasının mükelleflerin üretim, tasarruf, yatırım ve tüketim gibi kararlarında bir etkiye neden olmamasını ifade etmektedir.

kaybetmesine ve devletin daha müdahaleci bir pozisyon almasına sebep olmuştur (Turhan, 1998: 29). Klasik maliye bilim insanlarına göre devlet faaliyetlerinin temel finansman kaynağı olarak kabul edilen vergilendirme, sadece mali amaç taşımali ve tarafsız vergilendirme<sup>4</sup> olmalıdır (Şen ve Sağbaşı, 2016: 16).

Devletin artan kamu harcamalarını finanse etmek adına vergilendirmenin mali amacına olan ihtiyacın daha net ortaya koymasının yanı sıra bu amacın kendi başına yeterli olmadığı görülmüştür. Klasik görüşün aksine modern maliye bilim insanları, vergilendirmenin mali amacının yanı sıra bir devlet müdahalesi aracı olarak kullanılabilceğini savunmaktadırlar (Şen ve Sağbaşı, 2016: 17). Vergilendirme, asli amacı olan kamu harcamalarının finanse etmenin yanı sıra gelirin yeniden bölüşümü, tasarruf ve yatırımlara yönelik politikaların uygulanması vasıtasıyla ekonomik büyümenin sağlanması, ekonomik istikrarın sağlanması gibi hedeflere ulaşmak üzere mali, ekonomik, sosyal ve idari amaçlara sahiptir (İnaltonç, 2012: 16).

### **1.7.1. Vergilendirmenin Mali Amacı**

Vergilendirmenin geçmişı en eskiye dayanan ve temel amacı, kamu hizmetlerini ifa edebilmek için gerekli finansmanı temin etmektir. Vergilendirmenin mali amacı en yüksek önceliğe sahip olan ve geçmişten günümüze değişim göstermeyen amacdır. Vergilendirme sadece mali amaç güdülererek yapılmış olsa bile sağlam, akılcı bir temele oturtulmuş olması gerekmektedir (Şen ve Sağbaşı, 2016: 18). Mali amaca hizmet eden akılcı bir vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için belirli kriterler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu kriterler;

- Vergi yükünün vergi mükellefleri arasında adil dağıtılması yani dikey ve yatay adaletin sağlanması,
- Verginin tarh ve tahsil giderlerinin minimum düzeyde tutulması,
- Vergilendirmenin piyasada rekabet açısından tarafsız olması,
- Vergilerin piyasada etkinliği bozmayacak biçimde tasarlanması şeklinde sıralanabilir (Özkara, 2004: 6-7 & Şen ve Sağbaşı, 2016: 18).

---

<sup>4</sup>Tarafsız vergilendirme; vergilerin mükelleflerin üretim, tasarruf, yatırım ve tüketim gibi kararlarında bir etkiye neden olmamasını ifade etmektedir.

Vergilendirmenin mali amacı devletin en azından kamu harcamalarının finanse edebilmesidir. Mali amaca uygun bir vergilendirme için mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınarak, piyasanın işleyişini aksatmayacak biçimde ve asgari tarh ve tahsilat maliyeti ile uygulanması gerekmektedir (Şen ve Sağbaş, 2016: 20).

### **1.7.2. Vergilendirmenin Mali Olmayan Amaçları**

Klasik iktisatçıların savunduğu tarafsız devlet ve tarafsız vergi kavramları, 1929 Büyük Ekonomik Buhran sonrasında yaşanan olumsuz ekonomik değişimler neticesinde devletin daha müdahaleci bir pozisyon almasını gerektirdiğinden yerine müdahaleci devlet ve müdahaleci vergi kavramlarına bırakmıştır (Özkara, 2004: 7). 19. yüzyılda klasik görüşün savunduğu devlet anlayışı ve vergilendirme süreci hüküm sürerken, meydana gelen olumsuz küresel ekonomik gelişmeler ışığında yaşanan gelişmelere paralel bir biçimde ülkeler ekonomik anlamda vergiler aracılığıyla düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir (Özkara, 2004: 6-7). Bu gelişmeler sonucunda vergilendirmenin klasik ve birincil amacı olan mali amacı dışında, devlet ekonomik ve sosyal birtakım amaçlarını gerçekleştirebilmek adına vergilerden faydalanmaya başlamıştır (Akdoğan, 2016: 125).

Vergilendirmenin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla kaynak oluşturmaya ek olarak modern maliye anlayışında vergilendirmeye ekonomik, sosyal ve idari birtakım amaçlar yüklenmiştir. Bu amaçlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

#### **1.7.2.1. Vergilendirmenin ekonomik amacı**

Vergilendirmenin mali olmayan amaçları arasında sayılan vergilendirmenin ekonomik amacı, vergilendirmenin ekonomik istikrar ve büyümenin sağlanmasında rol alması anlamına gelmektedir (Hayrulloğlu, 2014: 628). Vergilendirmenin ekonomik amacının gerçekleştirilebilmesi için ülkede ekonomik istikrar ve büyümenin sağlanması gerekmektedir. Ekonomik istikrar, bir ülkede fiyat istikrarının ve tam istihdam düzeyinin sağlanmasıyla gerçekleşmektedir. Klasik görüşe göre ekonomik istikrarı bozucu etkiye sahip olan konjonktürel dalgalanmaların hafifletilmesinde vergilendirme araçları ve vergi politikaları; kriz dönemlerinde yaşanan darboğazdan kurtulmak amacıyla vergi yükünün ve verginin artırılması biçiminde karşımıza çıkarken, refah



dönemlerinde ise vergi yükünün azaltılması yoluna gidilmesi şeklinde uygulanması uygun görülmektedir. Fakat kriz dönemlerinde vergi yükünün arttırılması, hali hazırda mevcut olan kriz ortamının daha da derinleşmesine ve refah dönemlerinde azaltılan vergi yükü ise enflasyonist bir ortam yaratarak istikrarın bozulmasına sebebiyet vermektedir. 1929 yılında yaşanan Büyük Ekonomik Buhan ve sonrasında işe yaramaz hale gelen vergi politikaları ile Keynes'in ortaya attığı görüş, modern maliye literatüründe kendine bir yer edinmiştir. Keynes, klasiklerin savunduğu görüşün aksine kriz dönemlerinde ve refah dönemlerinde içinde bulunulan döneme paralel vergi politikaları yerine içinde bulunulan dönemin karşıtı politika ve vergi uygulamaları kullanılmasını savunmaktaydı. Keynes böylelikle vergi politikaları uygulamaları ile konjonktürel dalgalanmaların ekonomik istikrar üzerindeki etkilerinin hafifletilmesini sağlayacağını dile getirmiştir.

Ekonomik istikrarın sağlanmasında temel faktör olan fiyat istikrarı ile kastedilen dengeli bir fiyat seviyesi olup keskin bir biçimde aşağı ve yukarı yönlü dalgalanmaların mevcut olmamasıdır. Fiyat istikrarının sağlanmasında vergilendirme araçlarının kullanılması ile içinde bulunulan durumun niteliğine göre; enflasyonist dönemde talep emici ve üretimi azaltıcı, deflasyonist dönemde ise talep ve üretimi artırıcı uygulamalar ile fiyatlar genel seviyesindeki ani değişimlerin önlenmesi sağlanmaktadır (Akdoğan, 2016: 120-125).

Ekonomik istikrarın sağlanmasında bir diğer temel faktör olan tam istihdam düzeyi ise çalışma arzusu bulunan herkesin iş bulmakta sorun yaşamadığı ve istenilmeyen işsizliğin mevcut olmadığı durum olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2016: 120-125). Tam istihdamın sağlanamaması halinde; eğer yaşanan işsizlik talep yetersizliğinden kaynaklı konjonktürel işsizlik ise, vergi yükünün hafifletilmesi ile talep artışı yaratılarak istihdam artışı sağlanabilir.

Devlet ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında vergi politikası araçlarından da faydalanmaktadır. Özellikle zorunlu tasarruf ve özendirici ve yönlendirici vergi politikası vasıtasıyla ekonomik büyümenin sağlanmasında etkili bir yol izlenebilir. Yalnız ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında vergilendirme araçlarından faydalanırken oldukça dikkatli olmak gerekmektedir. Zira ülkelerin sahip oldukları ekonomik yapı uygulanacak olan vergilerin belirlenmesinde temel etkindir.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde aşırı vergi yükü doğuracak uygulamalar, gelir düzeyi ve ödeme gücü düşük olan mükellefleri daha da zora sokacak ve mevcut ekonomik durumun daha kötü bir hal almasına neden olacaktır. Devletin ekonomik amaçla sektörel, bölgesel veya ulusal nitelikte uygulayacağı çeşitli vergi kolaylıkları ve indirim gibi araçlarla ekonomik kalkınma ve gelişme desteklenebilmektedir (Akdoğan, 2016: 496).

### **1.7.2.2. Vergilendirmenin sosyal amacı**

Vergilendirmenin bir diğer amacı olan sosyal amaç ile vergi politikası araçlarıyla ülkede sosyal adaletin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikler çeşitli vergi uygulamaları ve vergi politikalarıyla hafifletilebilirler (Şen ve Sağbaşı, 2016: 24). Üst ve alt gelir grubuna mensup kimseler arasındaki dağılım dikey dağılım, aynı gelir grubuna ait kişiler arasındaki gelir dağılımı ise yatay dağılım olarak adlandırılmaktadır. Gelir dağılımında adaletin sağlanması için uygulanan vergi politikaları dikey ve yatay eşitliği sağlamalıdır (Akdoğan, 2016: 497). Artan oranlı vergi tarifesi sayesinde daha yüksek gelir grubundaki mükelleflerin daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi ve elde edilen bu hasılanın transfer harcamaları ve kamu harcamaları ile doğrudan veya dolaylı bir biçimde düşük gelir grubundakilere aktarılması sağlanabilmektedir. Teorik olarak amaçlanan her bir bireyin eşit bir gelire sahip olması gibi gözükse de pratikte bu durumun mümkün olmadığı apaçık ortadadır. Ancak gelir dağılımında eşitliğin sağlanması ile amaçlanan daha ziyade herkesin insan haysiyet ve onuruna yaraşan bir hayatı kendine sağlayabilecek bir gelire sahip olması ve bireyler arası gelir farklılıklarının en aza indirgenmesidir (Akdoğan, 2016: 498).

Vergilendirmenin sosyal amacı ile ulaşılacak istenen yalnızca gelir dağılımında adaletin sağlanması değildir. Buna ek olarak işsizlik sorunları ile mücadelede de vergi politikaları araçlarından faydalanılmaktadır. Vergiler aynı zamanda çevre sorunları, uyuşturucu, sigara, alkol gibi küresel anlamda her ülkenin karşısına çıkan günümüz sorunlarıyla mücadelede önemli bir rol oynamaktadır (Şen ve Sağbaşı, 2016: 24).

### 1.7.2.3. Vergilendirmenin diğer amaçları

Vergilendirmenin klasik amacı olan mali amacı ve ekonomik amacının yanı sıra ülkeden ülkeye ve zamana göre değişiklik gösteren çeşitli amaçları da söz konusu olmaktadır. Vergilendirmenin diğer amaçları başlığında toplanabilecek bu amaçlardan biri otarşinin<sup>5</sup> sağlanması amacıyla dıőa bağlılığı azaltmak için çeşitli sektörlerdeki vergi yükünün ağırlaştırılması ya da geniş kapsamlı vergi teővikleri uygulamaya konmasıdır. Vergi politikası araçlarıyla dıőa bağlılığın azaltılması istenen bu sektörler savunma, enerji ve tarım gibi çeşitli stratejik öneme sahip alanlardan oluşmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2016: 25). Çeşitli vergilendirme uygulamaları ile sanayi kuruluş yeri ve yerleşim merkezlerinin ülke genelinde eşit dağılımını sağlayarak, olağanüstü durumlarda karşılaşılabilecek tehlikeleri asgari düzeyde tutmak mümkün kılınabilir (Turhan, 1998: 39).

Yoğun rekabet ortamının mevcut olduğu sektörlerde de halk sağlığının tehlikeye atılması söz konusu olan durumlarda devlet ek vergisel ykler getirerek müdahale edebilir. Buna ek olarak devlet, tekel niteliğinde olan firmaların aşırı kar elde etmelerini önlemek ve rekabeti düzenlemek adına çeşitli mali yükümlülükler getirerek müdahale yoluna gidebilir. Vergi politikası araçları aynı zamanda nüfus politikası aracı olarak nüfus artışını kontrol altına almak veya nüfus artışını teşvik etmek içinde kullanılabilir (Şen ve Sağbaş, 2016: 25).

---

<sup>5</sup>Otarőı; bir ülke ekonomisinin kendi kendine yeterli olması olarak ifade edilmektedir.

## **2. TÜRKİYE'DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER VE BU VERGİLERDE UYGULANAN VERGİ HARCAMA ARAÇLARI**

### **2.1. Gelir Vergisi ile İlgili Genel Açıklamalar**

Gelir vergisi kapsamında uygulanan çeşitli muafiyet, istisna, indirim ve mahsup uygulamaları vergi harcamaları kapsamında değerlendirilmektedir. Ekonomik, sosyal ve idari birtakım amaçlarla vazgeçilen vergi gelirleri bir nevi kamu harcaması niteliği taşımakta ve devletin harcamalarını artırmaktadır. Türk vergi sisteminde uygulanan muafiyet, istisna ve indirimler bazı mükelleflerin vergi yükünü hafifletmek, teşvik etmek ve vergi yönetimini daha kolay bir hale getirmek gibi sebeplerle kullanılmaktadır (Öz, 2002: 13). Esas olarak dikkate alınması gereken husus vergi sisteminde yer alan bu vergi harcama araçlarının gerçekten de vergi uyumu ve vergi yönetimi gibi konuları kolaylaştırmak ve düşük gelir grubuna ait kimseleri destekleyici nitelikte olup olmadığının tespit edilmesi olacaktır. Vergi harcamaları zaman zaman belirli mükellef gruplarına hizmet eder nitelik kazanmakta ve siyasi amaçlarla kullanılabilirlerdir.

#### **2.1.1. Gelirin Tanımı, Unsurları ve Tespiti**

Literatürde gelir kavramı geliri dar anlamda tanımlayan kaynak teorisi ve geliri geniş anlamda tanımlayan net artış teorisi olmak üzere iki farklı teori söz konusudur. İlk olarak Alman iktisatçı Freidrich von Hermann tarafından ileri sürülen kaynak teorisine göre gelir; belirli bir kaynaktan düzenli bir biçimde sağlanan ve üretim faktörlerinin üretim sürecine dahil olması neticesinde elde edilen değerler toplamıdır (Turhan,1998:117). Kaynak teorisine göre üretim faktörünün kendi değerindeki değişimler gelir sayılamayacağı gibi; miras, bağış veya şans oyunları vasıtasıyla elde edilen ve esas itibarıyla herhangi bir üretim faktörünün, üretim sürecine dahil edilmesinin karşılığı olmayan değerler gelir kapsamına girmez (Turhan,1998:117). Kaynak teorisine göre bir değer geliri sayılabilmesi için; üretim faktörlerinin bir veya birkaçının üretim sürecine katılarak gelir elde edilmesi ve bu elde edilen gelirin süreklilik arz etmesi olmak üzere iki ön koşul mevcuttur (Tosuner ve Arıkan, 2011: 11).

Alman iktisatçı Georg van Schanz tarafından öne sürülen ve geliri açıklayan bir diğer teori olan safi (net) artış teorisine göre gelir, servette meydana

gelen her türlü fiili artış biçiminde tanımlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 13). Geliri geniş anlamda tanımlayan net artış teorisine göre gelir; bir kimsenin belli bir dönemdeki tüketimiyle yine aynı dönemde mal varlığında meydana gelen net artışlar biçiminde tanımlanmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013:183). Net artış teorisine göre; üretim faktörünün kendi değerindeki artışların yanı sıra miras, bağış ve şans oyunları vasıtasıyla elde edilen ve herhangi bir üretim faktörünün üretim sürecine dahil edilmesinin karşılığı olmayan değerler de gelir olarak değerlendirilmektedir.

Ülkelerin sahip oldukları vergi sisteminin yapısına göre kabul ettikleri gelir tanımı değişiklik göstermekle birlikte genel olarak sedüler vergi sistemine sahip ülkeler kaynak teorisini benimserken, üniter vergi sistemine sahip ülkeler net artış teorisini benimsemektedirler. Ülkelerin vergi sistemlerinde genel olarak geliri ve gelirin unsurlarını saf anlamıyla tek bir teori çerçevesinde tanımlayıp bu doğrultuda bir vergilendirme yapılmamakta, uygulamada karma bir anlayış hüküm sürmektedir. Almanya, ABD ve İngiltere’de daha çok safi artış teorisine ağırlık verilirken; Hollanda, Avusturya, Belçika ve Türkiye’de ise kaynak teorisinin ağırlığının fazla olduğu görülmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 13). Ülkelerin vergi sistemlerinde ortak bir tanım olmamakla beraber her ülke kendi vergi sisteminin paralelinde gelirin tanımını yapmış, ardından gelirin unsurlarını sıralamıştır.

Türk GVK’da ise gelirin tanımı “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır”<sup>6</sup> biçiminde yapılmıştır. Türk GVK’da sayılan gelir unsurları bakımından genel olarak kaynak teorisi uygulanmakta fakat gelirin son unsuru olarak belirtilen diğer kazanç ve iratlar için safi artış teorisi kabul edilmektedir.

Tablo 2.1. Türkiye’de gelir unsurları ve gelir teorileri

<b>Gelir Unsuru</b>	<b>Gelir Teorisi</b>
Ticari Kazanç	Kaynak Teorisi
Zirai Kazanç	Kaynak Teorisi
Serbest Meslek Kazancı	Kaynak Teorisi
Ücretler	Kaynak Teorisi
Menkul Sermaye İradı	Kaynak Teorisi
Gayrimenkul Sermaye İradı	Kaynak Teorisi
Diğer Kazanç ve İratlar	Safi Artış Teorisi

<sup>6</sup> 193 Sayılı GVK Md.1.

Safi artış teorisi ve kaynak teorisi kapsam bakımından değerlendirildiğinde safi artış teorisi kaynak teorisinin gelir olarak kabul ettiği unsurları kabul etmekte ve buna ek olarak servette meydana gelen her türlü değişimi de gelir olarak kabul etmektedir. Bu durumu özetlemek gerekirse safi artış teorisi, kaynak teorisini kapsayacak biçiminde geliri daha geniş kapsamda ele almaktadır.



Grafik 2.1. Gelir teorilerinin kapsamı

### 2.1.2. Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi ve Tanımı

Modern anlamda gelir vergisinin tarihi, İngiltere - Fransa savaşı ile birlikte savaşın finansmanını sağlamak amacıyla kabul edilen “Income Tax” ile 1799 yılında geçici bir vergi uygulaması olarak başlamış, ancak 1802’de savaş sonrası dönemde yürürlükten kaldırılmıştır. Bu geçici verginin uygulandığı 1799 yılı, modern gelir vergisinin doğuş tarihi olarak kabul edilmektedir. 1842 yılında dönemin başbakanı olan Robert Peel tarafından girişilen mali reformlar sonucunda gelir vergisi uygulamaya konulmuş olup günümüze kadar İngiliz vergi sisteminin temel ögesi olarak süregelmiştir (Turhan,1998:110). ABD’de federal anlamda bir gelir vergisinin uygulamaya konması 1913 yılında “Sixteenth Amendment” olarak adlandırılan yasa değişikliği ile mümkün kılınmıştır (Pollack, 2013: 296).

Fransa’da ise gelir vergisine geçiş 1914 ve 1917 yıllarında kademeli bir biçimde gerçekleşmiştir (Turhan,1998:110). I. Dünya Savaşı öncesi dönemde 1911-1912 yıllarında Fransız Başbakanlığı görevinde olan ve sonraları T.C. Maliye Bakanlığı’nda uzman olarak görev alan Joseph Caillaux tarafından önerilen vergi düzenlemelerinin uygulamaya konmaması ve bu durumun mevcut vergi sisteminin üzerinde yarattığı kısıtlar sebebiyle savaş döneminde ihtiyaç

duyulan gelirler vergilerin arttırılması yoluyla elde edilememiştir. Yaşanan bu gelişmeler ışığında Caillaux'un önerileri ve çalışmaları dikkate alınarak 1917 yılında birtakım düzenlemelere gidilmiştir (Morgan ve Prasad, 2009: 1377).

Türkiye'de ise vergi sisteminde gelir vergisine benzer mükellefiyetin yer alması Tanzimat dönemine kadar uzanmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nda Temettü vergisi 1863 yılından itibaren ayrı bir vergi olarak toplanmaya başlamasına rağmen herhangi bir kanun veya nizamnameye bağlanmamış, egemenlik altında bulunan her yerde aynı kriterlere uygun bir biçimde uygulanmamıştır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 5).

Osmanlı İmparatorluğu'nda 1914 yılında kabul edilerek yürürlüğe konan "Temettü Vergisi Kanunu" ile Temettü vergisi belirli esaslara ve kanuna dayanan bir gelir vergisi olarak uygulamaya konmuştur (Sarılı, 2016: 3). Cumhuriyetin ilanını takiben 1926 yılında Temettü vergisi kaldırılırken yerini 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile getirilen kazanç vergisine bırakmıştır (Sarılı, 2016: 3). Takip eden süreçte ise kazancın vergilendirilmesiyle ilgili vergi kanunları kaldırılıp yerini yeni ve daha kapsamlıları almıştır.

Birçok değişikliğe uğramasına rağmen 1961 yılından itibaren yürürlükte olan 193 sayılı GVK, kanunda belirtilen kazançları elde eden mükelleflere ait vergisel yükümlülüklerin uygulanmasında halen kullanılmaktadır (Sarılı, 2016: 3 & Tosuner ve Arıkan, 2011: 8). Gelir vergisi dar ve geniş anlamda tanımlanmakta olup; dar anlamda tanımlanırken kastedilen gelir vergisi kişisel gelir vergisi iken geniş anlamda tanımlandığında kişisel gelir vergisinin yanı sıra kurumlardan tahsil olunan yani gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişiliğe sahip işletmelerin elde ettiği gelirlerin de vergilendirilmesi ifade edilmektedir.

Türk vergi mevzuatında gelir vergisi ile ilgili açıklamalar 193 sayılı GVK'da yer almaktadır. GVK'nın 1. maddesinde gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Gelirin vergilendirilmesi için birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Vergiye tabi gelirin özellikleri (Sarılı, 2016: 4) ;

- Gelirin kişisel olması,
- Gelirin yıllık olması,
- Gelirin gerçek olması,
- Gelirin safi olması,
- Gelir genel olması,
- Gelirin elde edilmiş olması şeklinde sıralanmaktadır.

## **2.2.Gelir Vergisinde Uygulanan Vergi Harcama Araçları**

Gelir vergisinde uygulanan çeşitli vergi harcama araçları mevcut olup bunlar; muafiyet, istisna, indirim ve vergi mahsubudur.

### **2.2.1. Gelir Unsurlarında Uygulanan Muafiyetler**

193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde sayılan gelirin yedi unsurundan olan ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve ücretler için çeşitli iktisadi, mali ve sosyal amaçlarla muafiyetler uygulanmaktadır. Ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve ücret geliri elde eden mükellefler ilgili kanun maddelerinde belirtilen şartlara haiz olmaları durumunda muafiyetten faydalanmaktadır.

#### **2.2.1.1. Ticari kazançlarda muafıklar**

193 sayılı GVK'nın 2. maddesinde ifade edildiği üzere gelirin yedi unsurundan biri olan ticari kazançlarda uygulanan ve mükelleflerin yararlanabileceği esnaf muafığı ve dar mükellef ihracatçı muafığı olmak üzere iki farklı muafık mevcuttur.

#### **Esnaf Muafığı**

Esnaf kavramı; Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) "İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnafdır" biçiminde tanımlanmıştır. TTK'da belirtildiği üzere



bir kimsenin esnaf – tacir ayrımı yapılmak istenildiğinde emek-sermaye yoğunluğu göz önünde bulundurulmalıdır. TTK'ya kıyasla GVK esnaf kavramını daha dar kapsamda ele almaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 68).

Ticaret ve sanat erbabı kimselerin esnaf muaflığından faydalanabilmesi için GVK'da belirtilen özel ve genel belirli şartlara sahip olması gerekmektedir. Esnaf muaflığından faydalanabilmek için sahip olunması gereken genel koşullar söz konusudur. Bu koşullar (Kızılot ve Taş, 2013: 206);

- Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak,
- Ticari faaliyetini gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık gösterecek biçimde yapmamak olarak sıralanabilir.

Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile ticari faaliyetini gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık gösterecek biçimde sürdürenler; kanunda belirtilen şartlara sahip olsalar dahi esnaf muaflığından faydalanamazlar. Ticaret ve sanat erbabından 193 sayılı GVK'nın 9. maddesinde, belirli şartları taşınması halinde gelir vergisinden muaf olan bazı faaliyetler ve meslek grupları belirtilmektedir.

### **Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti**

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin elde ettikleri kazançlar, belirli şartları taşınmaları halinde Türkiye'de elde edilmiş sayılmadığından ötürü gelir vergisinden muaf tutulmaktadır (Sarılı, 2016: 39). Dar mükellefler açısından geçerli olan bu düzenlemeye ilişkin şartlar 193 sayılı GVK 7. maddesinin 1. bendinde belirtilmiştir. Bu şartlar aşağıda sayılmıştır (Öner, 2014: 381).

- Kazanç sahibinin dar mükellef olması gerekmektedir.
- Dar mükellef gerçek kişinin iş merkezi Türkiye'de bulunmamalıdır.
- Bu kişinin Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmalıdır.
- Kazancını bu yerlerde ve bu temsilciler vasıtasıyla sağlamalıdır.
- Mükellef ihraç etmek üzere mal satın almalı veya mal imal etmelidir.

- Türkiye’de satın alınan veya imal edilen malların, Türkiye’de satılmaksızın yurtdışına gönderilmesi gerekmektedir.

### **2.2.1.2. Ücretlerde muafıklar**

Ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili GVK’da ekonomik, sosyal ve idari birtakım amaçlarla çeşitli istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilmiştir. Ücretler için uygulanan belli başlı muafiyetler; Diplomat Muafığı, Gemi Adamları Muafiyeti ve AR-GE Personeli Muafiyeti olarak sıralanabilir (Sarılı, 2016: 71). Bu muafiyetler kısaca aşağıda açıklanmıştır.

#### **Diplomat Muafığı**

193 sayılı GVK’nın 15. maddesinde “Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi’nden muafırlar” hükmüne yer verilmektedir. Kanunda belirtilen bu muafiyetin temeli karşılıklılık esasına dayanıyor olmasıdır. Bunun yanı sıra Türkiye’de görevlendirilen kimsenin muafiyetten faydalanabilmesi için bağlı bulunduğu elçilik veya konsolosluğun ait olduğu devletin uyrukluğunda olması gerekmektedir. Diplomat muafığından faydalanamayan yabancı elçilik ve konsoloslukların hizmetli ve memurlarının yalnız bu işlerinden ötürü elde ettiği ücretler, karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden müstesna olunmaktadır (193 Sayılı GVK, Md. 16).

#### **Gemi Adamları Muafığı**

4490 Sayılı Kanun ile oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicilinde (TUGS) kayıtlı gemilerde<sup>7</sup> çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden müstesnadır. TUGS’da kayıtlı bulunmayan gemilerde çalışan kimselere ödenen ücretler ile gemi işletmeciliği yapan işletmenin gemide çalışan personeli dışındaki çalışanlarına ödediği ücretler bu istisnadan faydalanamamaktadır.

#### **AR-GE Personeli Muafiyeti**

---

<sup>7</sup>4490 Sayılı TUGS Kanununda Gemi: Kabotaj ve/veya kabotaj harici sularda ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri ile özel maksatlı ve özel yapılı gemiler olarak tanımlanmıştır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde çalıştırılan; Araştırma ve Geliştirme (AR-GE), tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır (4691 Sayılı Kanun, Geçici Md.2). Bu bölgede çalıştırılanlara AR-GE, tasarım ve yazılım faaliyetleri dışındaki görevleri nedeniyle ödenen ücretler bu istisnadan faydalanamazlar. Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan kişilerin aynı zamanda bölge dışında da çalışmaları halinde elde ettiği ücret gelirlerinin yalnızca bölge içerisinde çalışılan süreye isabet eden kısmı gelir vergisinden istisnadır.

### **2.2.1.3. Serbest Meslek Kazançlarında Muaflıklar**

Serbest meslek kazançlarında ebe, arzuhalci, sağlık memuru vb. mesleki faaliyetlerde bulunanlara muaf olma hakkı tanınmıştır.

#### **Ebe, Arzuhalci, Sağlık Memuru vb. Muaflığı**

VUK'un 155. maddesinde serbest meslek erbabı için işe başlamayı gösteren karineler dört bent halinde belirtilmiştir. İşe başlangıcı belirten bu karinelere en fazla birine sahip olan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi<sup>8</sup> mesleki faaliyetlerde bulunanlar ile birden fazla karineye sahip olup köy<sup>9</sup> ve son nüfus sayımına göre 5.000'den az nüfusa sahip yerlerde ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyetler gösteren kimseler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır (Sarılı, 2016: 88).

VUK'un 155. maddesinde serbest meslek erbabı için işe başlamayı gösteren karineler;

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak,
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametler asmak,
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı faaliyette olduğunu gösteren ilanlar yapmak

---

<sup>8</sup>Kendi nam ve hesabına çalışan hemşire, iğneci, mevlithan vb. mesleki faaliyet gösteren kimselerde muafiyetten faydalanır.

<sup>9</sup>442 Sayılı Köy kanununa göre nüfusu 2.000'den az olan yerleşim yeri olarak tanımlanmaktadır.

- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak biçiminde sıralanmaktadır.

## **2.2.2. Gelir Unsurlarında Uygulanan İstisnalar**

Vergi harcama araçlarından birisi olan istisnaların; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlarda uygulandığı görülmektedir.

### **2.2.2.1. Ticari kazançlarda istisnalar**

Aşağıda vergi harcama araçlarından birisi olan ve ticari kazançlarda uygulanan istisnalara yer verilmiştir.

#### **Kreş ve Gündüz Bakımevleri İle Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası**

Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle T.C. Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlamaktadır (193 Sayılı GVK, Md.20).

#### **Sergi ve Panayır İstisnası**

193 sayılı GVK'nın 30. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi olan kişilerin, hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla gelir vergisinden müstesnadır.

#### **Serbest Bölge İstisnası**

3218 Sayılı Serbest bölgeler kanununun geçici 3/1'inci maddesine göre; 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin sahip oldukları ruhsatta belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde elde ettiği faaliyetler neticesinde elde ettiği kazançlar gelir vergisinden müstesnadır (Çetinkaya,2017:10). 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almayan veya başvurusunu öncesinde

gerçekleştirip ruhsat alma tarihi 06.02.2004 tarihinden sonra olan mükellefler bu istisnadan faydalanamaz. Buna ek olarak faaliyet ruhsatlarında belirtilen faaliyetlerin dışında gelir elde edenler, bu kazançlarından ötürü istisnadan faydalanamaz. Elde edilen gelirlerin serbest bölge içerisinde yürütülen faaliyetler neticesinde elde edilmesi koşuluyla istisnadan faydalanabilirler (Çetinkaya, 2017: 10).

Ruhsat alışı tarihi ne olursa olsun kanunda<sup>10</sup> serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışı dolayısıyla elde ettiği kazançlar, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi kapsayan yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir (Sarılı, 2016: 40).

### **PTT Acenteleri İstisnası**

193 sayılı GVK'nın mükerrer 18. maddesine göre, PTT acenteliği yapanların bu faaliyetinden dolayı elde ettiği ticari kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden 193 sayılı GVK 94. Maddesi uyarınca %20 oranında kaynaktan kesinti yapılmaktadır.

### **Uluslararası Gemicilik İstisnası**

4490 Sayılı TUGSK'nın 12. maddesi uyarınca oluşturulan TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen gelirlerin vergiden istisna olabilmesinin temel belirleyeni geminin TUGS'a kaydının olmasıdır. TUGS'a kaydı olan gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen gelirler ister gerçek ister tüzel kişi, ister tam isterse dar mükellef olsun vergiden istisna edilirler (Köprü, 2016: 60).

### **Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yazılım ve ARGE İstisnası**

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gelir vergisi mükelleflerinin, bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde

---

<sup>10</sup>3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, Geçici Md 3/2

ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır (4691 Sayılı Kanun, Geçici Md. 2).

İstisnanın kapsamı teknoloji geliştirme bölgesindeki faaliyetlere yönelik olduğundan, ilgili işletmelerin bu bölgelerin dışında yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilmiş olsa bile diğer tüm kazançları vergilendirilmektedir (Demirli, 2014: 101).

### **Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılması İstisnası**

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2018 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen bu kazançlar için 193 sayılı GVK'nın 94 üncü maddesince gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan bu kazançlar için tam bir istisna söz konusudur (Sarılı, 2016: 41 ).

### **2.2.2.2. Zirai kazançlarda istisnalar**

Aşağıda zirai kazançlarda uygulanan teşvik ödülü istisnası ve arızı nakliye istisnası kısaca açıklanmıştır.

#### **Teşvik Ödülü İstisnası**

193 sayılı GVK'nın 29. maddesinde tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ikramiyeler ve ödüller gelir vergisinden müstesna olunmuştur. Bu kapsamda çiftçiler tarafından yetiştirilmiş olan en iyi mahsul veya en iyi hayvan için verilen ikramiye ve ödüller vergiden istisnadır.

#### **Arızı Nakliye İstisnası**

Çiftçilerin ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşımaları karşılığında elde ettikleri kazançları gelir vergisinden istisna tutulmaktadır (193 Sayılı GVK, Md. 9/1). İstisnadan faydalanabilmelerinin temel şartı yapmış oldukları taşıma faaliyetlerinin süreklilik arz etmemesi ve ara sıra yapılmasıdır.

### 2.2.2.3. Ücretlerde istisnalar

193 sayılı GVK'nın 23. maddesinde gelir vergisinden istisna olan ücretlere yer verilmiştir. Aşağıda 193 sayılı GVK'nın 23. maddesinde belirtilen ücret istisnaları sayılmıştır.

- ✓ Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri,
- ✓ Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,
- ✓ Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher çıkarma ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,
- ✓ Köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri,
- ✓ Hizmetçilerin ücretleri,
- ✓ Sanat okulları ile bu nitelikteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler,
- ✓ Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce işyeri ve eklentilerinde yemek verilmemesi halinde bir günlük yemek bedeli<sup>11</sup>),
- ✓ Konut sağlanması ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler,
- ✓ Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri,

---

<sup>11</sup>296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için günlük yemek bedeli 14 TL olarak belirlenmiştir.

- ✓ Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları,
- ✓ Çırakların<sup>12</sup> asgari ücreti aşmayan ücretleri,
- ✓ Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları,
- ✓ Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler,
- ✓ Amatör sporculara ödenen ücretlerin 193 sayılı GVK 23. maddesinde gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmektedir.

#### **2.2.2.4. Serbest meslek kazançlarında istisnalar**

Aşağıda serbest meslek kazançlarında uygulanan telif hakkı ve ihtira beratları kazançları istisnası, sergi ve panayır istisnası ve teşvik ödülü istisnasına yer verilmiştir.

##### **Telif Hakkı ve İhtira Beratları Kazançları İstisnası**

193 sayılı GVK'nın 18. maddesinde yazar, tercüman, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucit gibi serbest meslek erbabi kimselerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılatın gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmektedir.

---

<sup>12</sup>3308 Sayılı Mesleki Eğitim Kanununca; Çırak, çıraklık sözleşmesi esaslarına göre bir meslek alanında mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve iş alışkanlıklarını iş içerisinde geliştirilen kişi biçiminde tanımlanmaktadır.



## **Sergi ve Panayır İstisnası**

193 sayılı GVK'nın 30. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi olan kişilerin, hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla gelir vergisinden müstesnadır.

## **Teşvik Ödülü İstisnası**

İlim, fen ve güzel sanatların gelişmesini teşvik etmek maksadıyla serbest meslek erbaplarına verilen ödüller, miktarları ne olursa olsun gelir vergisinden istisna edilmiştir (193 Sayılı GVK, Md. 29/1).

### **2.2.2.5. Gayrimenkul sermaye iratlarında istisnalar**

Gayrimenkul sermaye iratlarında yer alan konut istisnası aşağıda kısaca ele alınmıştır.

## **Konut İstisnası**

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın, T.C. Maliye Bakanlığı'nın çıkarmış olduğu genel tebliğlerle tespit edilen cari yıla ait istisna tutarı<sup>13</sup> gelir vergisinden müstesnadır (Özen ve Önsesveren, 2016: 40). İstisna tutarını aşan gelir elde ettiği halde beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi durumlarında istisnadan faydalanmak mümkün olmayacaktır. Konut istisnası uygulaması sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için söz konusudur.

193 sayılı GVK'nın 21. maddesine göre, kira gelirinin yanında ticari, zirai veya mesleki kazancını beyan etmek zorunda olanlar konut istisnasından faydalanamazlar. Ayrıca istisna tutarının üzerinde konut kira geliri elde edenlerden, ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 193 sayılı GVK 103. Maddesinde belirtilen tarifenin 3. diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar (2017 yılı için 110.000 TL), konut istisnasından yararlanamazlar.

---

<sup>13</sup>296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre; 2017 yılı için istisna tutarı 3.900 TL olarak belirlenmiştir.

### **2.2.2.6. Menkul sermaye iratlarında istisnalar**

Menkul sermaye iratlarında yer alan kâr payı istisnası aşağıda belirtilmiştir.

#### **Kâr Payı İstisnası**

Menkul sermaye iratlarında uygulanan kâr payı istisnası büyük önem teşkil etmektedir. 193 sayılı GVK'nın 22. maddesine göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 193 sayılı GVK 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir (193 Sayılı GVK, Md. 22/3). Dar mükellef kurumlardan elde edilen kâr payları ise bu istisna kapsamına girmemektedir ( Şenyüz vd., 2016: 106).

### **2.2.2.7. Diğer kazanç ve iratlarda istisnalar**

Diğer kazanç ve iratlarda uygulanan istisnalar değer artış kazançlarında istisna ve arızı kazançlarda istisna olmak üzere iki ayrı başlık halinde aşağıda açıklanmıştır.

#### **• Değer Artış Kazançlarında İstisna**

193 sayılı GVK'nın 80. maddesine göre, bir takvim yılı içerisinde menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların dışında kalan değer artış kazançlarının, T.C. Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan cari yıla ait genel tebliğlerdeki<sup>14</sup> istisna tutarı kadar olan kısmı (2017 yılı için 11.000 TL) gelir vergisinden müstesna olunmaktadır. Ayrıca elde edilen değer artış kazançlarının takvim yılı içerisinde istisna tutarını aşmaması halinde elde edilen bu kazançlar için gelir vergisi beyanamesi verilmemekte, elde edilen diğer kazançlar mevcut ise verilecek beyannameye dâhil edilmemektedirler (Sarılı, 2016: 119).

---

<sup>14</sup>296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre; 2017 yılı değer artış kazançlarında istisna tutarı 11.000 TL olarak belirlenmiştir.

### • Arızı Kazançlarda İstisna

Arızı kazançlar gelir vergisine tabi olup, bir kazancın arızı sayılabilmesi gelir idaresince katı bir biçimde kısıtlanmaktadır. Bir takvim yılında birden fazla veya birbirini takip eden yıllarda birer kez gerçekleşen faaliyetler, arızı kazanç kapsamında değerlendirilmemektedir.

193 sayılı GVK'nın 82. maddesine göre, bir takvim yılı içerisinde elde edilen aşağıda yazılı olan arızı kazançların T.C. Maliye Bakanlığı'na çıkarılmış olan genel tebliğlerle<sup>15</sup> belirlenen istisna tutarı (2017 yılı için 24.000 TL) kadar kısmı gelir vergisinden müstesna olunmaktadır

- Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
- Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen hâsılat,
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar,
- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılatların istisna tutarı kadar olan kısmı gelir vergisinden müstesnadır (193 Sayılı GVK, Md 82).

Arızı kazanç elde eden mükellefin bu faaliyetlerinden ötürü elde etmiş olduğu yıllık hasılatı istisna tutarını aşmaması durumunda mükellef tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez; diğer gelir unsurlarında elde etmiş olduğu kazançlarından dolayı yıllık gelir vergisi beyannamesi verecekse arızı kazançları beyannameye dahil edilmemektedir (Sarılı, 2016: 120).

#### 2.2.2.8. Genç girişimcilerde kazanç istisnası

Gelir unsurlarında uygulanan çeşitli muafiyet ve istisnaların yanı sıra genç girişimcilere destek olmak amacıyla yürürlüğe giren bir diğer istisna ise Genç Girişimcilerde Kazanç istisnasıdır. Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle

---

<sup>15</sup>296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre; 2017 yılı arızı kazançlarda istisna tutarı 24.000 TL olarak belirlenmiştir.

adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır<sup>16</sup>.

- İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
- Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi,
- Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması,
- Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
- Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması ilgili kanun maddesinde<sup>17</sup> istisnadan faydalanabilmek için gereken şartlar olarak belirtilmektedir.

### 2.2.3. Gelirden Yapılacak İndirimler

Ekonomik faaliyetleri neticesinde gelirin yedi unsurundan herhangi biri veya birkaçından gelir elde eden mükellefler, elde ettikleri hasılat ile ilgili kanun maddesinde belirtilen şartlara sahip olmaları halinde birtakım istisna ve muafiyetten faydalanmakta ve safi kazançları belirlenmektedir. Belirlenen bu safi kazançtan ise GVK'da öngörülen indirimleri yapmak suretiyle vergi matrahı hesaplanmaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin uygulayabileceği indirimler 193 sayılı GVK'nın 88. maddesinde belirtilen "Zarar indirimi" ve aynı kanunun 89. maddesinde "Diğer indirimler" başlığı altında sıralanmaktadır.

---

<sup>16</sup>193 Sayılı GVK Mük. Md. 20.

<sup>17</sup>193 Sayılı GVK Mük. Md. 20.

### **2.2.3.1. Zararların indirilmesi**

193 sayılı GVK'nın 88. maddesinde zararların karlara takası ve mahsubu ele alınmıştır. Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından kaynaklanan zararlar (GVK'nın 80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğan hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Mahsup edilen kısım eğer zararı kapatmaya yeterli değilse, takip eden beş takvim yılı ile sınırlı olmak üzere gelecek yılların gelirinden indirilmektedir (193 Sayılı GVK Md. 88). Buna ek olarak tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler yurtdışı faaliyetleri neticesinde oluşan zararları, faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına uygun beyan edilen, denetim yetkisine haiz kuruluşlarca rapora bağlanmış olan vergi beyanlarını ve raporun aslı ve tercüme edilmiş örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri halinde gelirden indirebilmektedirler (Sarılı, 2016: 125).

### **2.2.3.2. Özel sigorta primleri indirimi**

Beyan edilen gelirin %15'ini ve brüt asgari ücretin yıllık tutarını<sup>18</sup> aşmamak ve beyan edilen gelirin elde edildiği yıl ödenmek şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ödeme tutarları tarihlerinin belgelendirilmesi şartıyla gelirden indirilebilmektedir (193 Sayılı GVK, Md. 89/1). Sigorta primi indiriminden hem dar mükellef hem de tam mükellef kimseler faydalanabilmektedir (Sarılı, 2016: 126).

### **2.2.3.3. Eğitim ve sağlık harcamaları indirimi**

193 sayılı GVK'nın 89. maddesinde eğitim ve sağlık harcamalarının hangi şartlar ve kısıtlar altında indirime tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre; beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle<sup>19</sup> belgelendirilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin

---

<sup>18</sup>2017 yılı için  $1.777,5 * 12 = 21.330$  TL olarak hesaplanmaktadır.

<sup>19</sup>Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alınan fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, yazar kasa fişi.

olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilmektedir.

#### **2.2.3.4. Engelli indirim**

Engelli kişilerin kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu kişi<sup>20</sup> için engellilik dereceleri itibariyle belirlenen engellik indirimi tutarı hizmet erbabının elde ettiği ücretten indirilir (193 Sayılı GVK, Md 31). Bu uygulamanın temel amacı engelli kişilerin içinde bulunduğu zor şartların giderilmesine yardımcı olmak ve engelliler ile engelli olmayan kişiler arasındaki rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırmaya çalışmak olarak özetlenebilir (Işık, 2013). 193 sayılı GVK'nın 31. maddesinde engelli indiriminin ücret kazancı elde eden kişilere uygulanacağı belirtilirken, 193 sayılı GVK'nın 89. maddesinde serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi veya kişiler olan serbest meslek erbabı beyan edilen gelirlerine, 193 sayılı GVK 31. maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık engelli indirimi<sup>21</sup> uygulanacağı belirtilmektedir (Sarılı, 2016: 131).

193 sayılı GVK'nın 31. maddesine göre, kaybettikleri çalışma güçlerine istinaden engelli kişilerin faydalanacağı engellilik indirimi üç farklı derecede sınıflandırılmış olup bu dereceler; çalışma gücünün en az %80'ini kaybetmiş bulunanlar birinci derece, en az %60'ını kaybetmiş bulunanlar, ikinci derece, en az %40'ını kaybetmiş bulunanlar ise üçüncü derece engelli olarak değerlendirilmektedir.

#### **2.2.3.5. Bağış ve yardımlar**

Bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi hususu kanun koyucu tarafından ilgili kanun maddesinde belirtilen birtakım şartlara bağlanmıştır. Bu bağlamda yapılan bağış ve yardımların bazıları gelirin belirli bir oranı ile sınırlandırılırken, bir kısım bağış ve yardımlar herhangi bir kısıtlamaya uğramadan tamamı gelirden indirilebilmektedir (193 Sayılı GVK Md.89). 193 sayılı GVK'nın 89. maddesi uyarınca beyan edilen gelirden indirilebilecek bağış ve yardımlar iki grup halinde ele alınabilir (Şenyüz vd., 2016: 133). Aşağıda hem

---

<sup>20</sup> Anne, baba, eş ve çocuklar

<sup>21</sup>296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre; 2017 yılı için birinci derece engelli indirimi: 900 TL, İkinci derece engelli indirimi 470 TL ve üçüncü derece engelli indirimi ise 210 TL olarak belirlenmiştir.

gelir vergisinin belirli bir oranı ile sınırlandırılan hem de tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar açıklanmıştır;

### ❖ Sınırlı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

193 sayılı GVK'nın 89. maddesine göre, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini<sup>22</sup> aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilen gelirden indirilebilir.

### ❖ Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

- ✓ Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak<sup>23</sup> kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı,
- ✓ Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara T.C. Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı,
- ✓ Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca

<sup>22</sup> Kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'udur.

<sup>23</sup> Kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak.

desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen faaliyetler için yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı,

- ✓ Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı,
- ✓ İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilen gelirden indirilebilir (193 Sayılı GVK Md. 89).

#### **2.2.3.6. Sponsorluk harcamaları**

193 sayılı GVK'nın 89. maddesine göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan olunan gelirden indirilmesi uygun görülmüştür

#### **2.2.3.7. AR-GE harcamaları**

Gelir vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü AR-GE indirimi olarak yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan olunan gelirden indirilebilmektedir (193 sayılı GVK, Md 89).

#### **2.2.3.8. Girişim sermayesi yatırım fonu katkı payı indirimi**

VUK'un 325/A maddesinde belirtildiği üzere; mükellefler Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayırabilmektedir.



VUK'un 325/A maddesinde girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20 sini aşamayacağı belirtilmektedir. Beyan edilen yıllık gelirden girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarın, gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20 sini aşmayan kısmı indirilebilir (193 Sayılı GVK, Md 89) .

### **2.2.3.9. Yurtdışı hizmetler kazancı indirimi**

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve sadece yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle T.C. Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin yalnızca bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si yıllık beyan edilen gelirden indirilebilmektedir (193 Sayılı GVK, Md. 89). Dar mükellefiyete tabi kurumlara tanınan bu indirim hakkı, yıllık beyan ettikleri gelirlerinden ilgili kanun maddesinde<sup>24</sup> belirtilen işlerden elde edilen hizmet kazancının %50'si ile sınırlandırılmıştır. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

### **2.2.3.10. Bireysel katılım yatırımcısı indirimi**

Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde iktisap edilen iştirak hisselerinin alış bedellerinin yıllık 1.000.000 Türk Lirasıyla sınırlı olmak üzere;

- ❖ Tam mükellef anonim şirketlere ait olanların %75'i ile
- ❖ Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş anonim şirketlere ait olanların % 100'ü, söz konusu iştirak

---

<sup>24</sup>193 Sayılı GVK Md. 89.

hisselerinin en az iki tam yıl (730 gün) elde tutulması şartıyla, bireysel katılım yatırımcısı indirimi olarak yıllık gelirden indirilebilmektedir (193 Sayılı GVK, Geçici Md. 83 ve 1 Seri No'lu Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi Hakkında Tebliğ).

#### **2.2.3.11. Korumalı işyeri indirimi**

193 sayılı GVK'nın 89. maddesi 14. fıkrasına göre, korumalı işyerlerinde<sup>25</sup> istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil olmak üzere yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü (indirim her bir engelli çalışan için azami 5 yıllık süre için uygulanmakta ve indirilecek yıllık tutar, asgari ücret tutarının %150'sini aşamaz ) oranında korumalı işyeri indirimi beyan edilen yıllık gelirden indirilebilmektedir.

Korumalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik'te (KİHY) belirtildiği üzere; bir işyerinin korumalı işyeri statüsünde kabul edilebilmesi için asgari sekiz ruhsal veya zihinsel engelli çalışana (en az %40 oranında zihinsel veya ruhsal engelli) sahip olması ve bu engelli çalışanların toplam çalışanlara oranının %75'ten az olmaması gerekmektedir (KİHY, Md. 14).

#### **2.3.3.12. Asgari geçim indirimi**

193 sayılı GVK'nın 32. Maddesine göre gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin bir takvim yılında elde etmiş oldukları ücret gelirlerinden; takvim yılı başında geçerli olan brüt asgari ücretin<sup>26</sup>, kendisi için %50'sini, çalışmayan ve başkaca geliri olmayan eşi için %10'unu, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5'ini üçüncü çocuk için %10'unu ve diğer çocuklar için %5'ini vergiden indirebilmektedirler. Asgari geçim indirimi (AGİ) aşağıda belirtildiği üzere yıllık asgari brüt ücretin asgari geçim indirimi oranıyla çarpılmasıyla hesaplanan değer gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranla çarpılması ile hesaplanmaktadır.

---

<sup>25</sup>Korumalı İşyeri; 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre, iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engellilere mesleki rehabilitasyon sağlamak ve istihdam oluşturmak amacıyla devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyerini ifade etmektedir.

<sup>26</sup>2017 yılı için aylık brüt asgari ücret 1.777,50 Türk Lirasıdır.

$$\text{AGİ Yıllık Tutarı} = (\text{Asgari Ücret Brüt Yıllık Tutarı} * \text{AGİ Oranı}) * \%15$$

AGİ'nin uygulanmasının temel amacı farklı kaynaklardan elde edilen gelirlerin farklı vergilendirilmesini ifade eden ve vergi teorisinde ayırma kuramı olarak adlandırılan kuram çerçevesinde emek gelirlerinin üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesidir (Sarılı, 2016: 67).

### **2.2.3.13. İşsizlik sigorta prim indirimi**

İşçinin ücreti hesaplanırken, sigorta primine esas aylık brüt ücretinin %1'i tutarındaki hesaplanan kısmının ilgili kuruma yatırılmak üzere işveren tarafından ücretten kesinti yapılmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 75). Sigortalılarca ödenen primler de gerçek ücretin hesaplanmasında gelir vergisi matrahından indirilmektedir (4447 Sayılı Kanun, Md.49).

### **2.2.4. Gelir Vergisinde Mahsup Uygulaması**

Vergi harcama araçlarından birisi olan vergi mahsubu çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla daha önceden ödenmiş olan vergilerin hesaplanan vergiden düşülmesine izin veren bir uygulamadır. Esasen çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak amacıyla gerçekleştirilen bu uygulama vergi harcaması kapsamında ele alınmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 138). Gelir vergisi mükellefleri de yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden bu kazançları sebebiyle önceden ödemiş oldukları vergileri mahsup etme olanağına sahiptirler. Gelir vergisi mükelleflerinin ödenecek gelir vergileri yurtiçinde ve yurtdışında ödemiş oldukları vergilerin hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi ile hesaplanır (Sarılı, 2016: 134). Gelir vergisinde mahsup uygulaması; geçici vergilerin, tevkifat suretiyle ödenen vergilerin, diğer ücretlilerin ödedikleri vergilerin ve yabancı ülkelerde aynı kazanç ve iratlar üzerinden ödenen vergilerin mahsubu biçiminde ortaya çıkmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 138-139).

#### **a) Geçici vergi mahsubu**

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleriyle (basit usulde vergilendirilenler hariç) serbest meslek erbabı geçici vergiye tabidir (Şenyüz vd., 2016: 138). Ticari kazanç sahipleriyle serbest meslek erbabı mükellefler ilgili

döneme ait üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi öderler (193 Sayılı GVK Mük. Md. 120).

193 sayılı GVK mükerrer 120. maddesi uyarınca; yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, ilgili dönemde üçer aylık dönemlerde ödenen geçici vergiler mahsup edilir (Yayla, 2013: 197). Yıllık beyannamenin olduğu yıla ait geçici vergi tutarı eğer hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla ise bu geçici vergi tutarı mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 150). Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talebi durumunda mükellefe red ve iade edilir (Alemdar ve Netek, 2013: 120).

Geçici verginin mahsup edilebilmesi için tahakkuk ettirilmiş olan geçici verginin mutlaka ödenmiş olması gerekmektedir (Sarılı, 2016: 134). Aksi takdirde geçici verginin hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Ödenmediği için mahsup edilemeyen geçici vergi terkin edilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 150). Terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar olan süre için gecikme zammı uygulanmaktadır (Yayla, 2013: 197).

### **b) Kaynakta kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu**

Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan 193 Sayılı GVK 94. maddesi uyarınca kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir (193 Sayılı GVK Md. 121). Kaynakta kesinti yoluyla daha önce ödenmiş olan vergilerin düşülebilmesi için söz konusu vergilerin GVK hükümlerine uygun biçimde kesilmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir (Sarılı, 2016: 135). Üzerinden vergi kesintisi yapılmış olsa dahi yıllık beyannameye dahil edilmeyen kazançlar üzerinden ödenen vergilerin hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir (Şenyüz vd., 2016: 138). Kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergi tutarı mahsup edilirken hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilmekte ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade edilmektedir (Güneş, 2013).

### **c) Diğer ücretlilerin ödedikleri vergilerin mahsubu**

Diğer ücret kapsamında vergiye tabi olan hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi işverenler yanında çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilmektedir (193 sayılı GVK Md 122). Buna ek olarak mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine işveren tarafından kaydedilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 139).

### **d) Aynı kazanç unsurundan yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu**

Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin hem Türkiye’de hem de yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının yıllık beyannameye dahil edildiğinden, yurtdışında ilgili kazanç ve iratlar için yurtdışında gelir vergisi ödemeleri durumunda çifte vergilendirme meydana gelebilmektedir (Sarılı, 2016: 137). Çifte vergilendirmenin önüne geçebilmek adına yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden ödedikleri gelir vergisinin Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesine izin verilmektedir. 193 sayılı GVK’nın 123. maddesinde tam mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden ödedikleri vergilerin, Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği belirtilmektedir. Ancak bu mahsup işleminin bir sınır mevcuttur. Yabancı ülkede elde edilen kazanç ve iratların Türkiye’de beyan edilen yurtiçi ve yurtdışı gelir toplamına katkısı hangi oranda ise yurtdışında ödenen gelir vergisi de aynı oranda, Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir (Şenyüz vd., 2016: 139). Mahsup edilecek tutar gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara denk gelen kısmından fazla olduğu zaman, aradaki fark dikkate alınmamaktadır (Uçan ve Güner, 2017).

## **2.3. Kurumlar Vergisi ile İlgili Genel Açıklamalar**

Kurumlar vergisinin tarihçesi, konusu ve tanımı kısaca aşağıda açıklanacaktır.

### **2.3.1. Kurumlar Vergisinin Kısa Tarihçesi**

19. yüzyılın sonlarında sanayi devriminin etkisinde gelişen ülkelerde sermaye şirketlerinin önemi gittikçe artmıştır. Bu artışa paralel olarak vergi

sisteminde ve mevcut vergi kanunlarında birtakım değişiklikler ve yenilikler meydana gelmiş ve 20. yüzyılın başlarında gerçek kişileri yükümlü kılan gelir vergisine ek olarak tamamlayıcı nitelikte bir vergi olan kurumlar vergisi ortaya çıkmıştır. Diğer bir ifadeyle, kurumlar vergisi sanayi devriminin paralelinde sayısı artan sermaye şirketlerinin vergilendirilmesinde gereken değişiklikler ve düzenlemeler neticesinde ortaya çıkmıştır.

Almanya’da 19. Yüzyılın ortalarında uygulanan birkaç başarısız deneme sonucunda gerçek anlamda tüzel kişileri vergi yükümlüsü kılan bağımsız bir kurumlar vergisinin uygulamaya konması 1920 yılında gerçekleşmiştir (Zarakolu, 1954: 126). ABD’de ise gelir vergisinden ayrı özel bir vergi olarak 1909 yılında %1 oranlı bir yükümlülük olarak ortaya çıkmış ve 1. Dünya savaşından sonra kendine has tarife yapısına sahip bağımsız bir vergiye dönüşmüştür (Turhan, 1998: 134). İngiltere’de ise kurumlar geçmişten beri standart gelir vergisine göre vergilendirilmekteydi. Kurumlar vergisine özgü çalışmalara 1920’lerde başlanmış olsa modern anlamda gerçek ve bağımsız bir kurumlar vergisi 1965 yılında yürürlüğe girmiştir (Clark ve Dilnot, 2002: 8). Fransa’da ise gerçek anlamda bir kurumlar vergisinin ortaya çıkması 1948 yılındaki vergi reformu ile yürürlüğe girmiştir (Walsh ve Sagner, 2015: 9).

Sadece kurumların vergilendirilmesinde bağımsız bir vergiye olan ihtiyaç değil, buna ek olarak özellikle II. Dünya Savaşı sonrası kamu harcamalarının finansmanında yaşanan zorluklar nedeniyle vergi gelirlerinde artış ihtiyacı doğmuştur. Bu artışa mevcut vergi sistemi yanıt verememiş, mevcut vergi kanunlarının ise sürekli değişikliğe uğratılması nedeniyle vergi sistemleri iyiden iyiye karmaşık bir yapı almıştır. Bütün bu ihtiyaçlar çerçevesinde Türkiye’de 1949 yılında gerçekleştirilen kapsamlı vergi reformuyla kurumlar vergisi de dahil olmak üzere gerçek ve tüzel kişilerin elde ettiği kazançlar üzerinden alınan vergiler başta olmak üzere modernizasyon çalışmaları yapılmıştır (İnan, 2010: 356).

Türkiye’de ise kurumlar vergisinin yürürlüğe girmesi ve bağımsız bir kurumlar vergisinin uygulanışı batılı ülkelerle aynı dönemde Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başlamıştır (Turhan, 1998: 134). Türkiye’de kurumlar vergisi ilk defa 03.06.1949 Tarih ve 5422 Sayılı KVK ile 01.01.1950 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır. Bu kanun 56 yıl gibi yarım yüzyılı aşkın bir süre boyunca yapılan birçok ek ve değişiklikler ile tanınmaz ve uygulanamaz hale gelmiştir. Bu durum, yeni bir kanunun yapılma

ihtiyacını doğurmuştur. 1950 yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunan ve 56 yılda birçok değişikliğe uğrayarak adeta tanınamaz hale gelen önceki (5422 Sayılı) KVK tümü ile değiştirilmiş ve bunun yerine yeni (5520 Sayılı) KVK<sup>27</sup>, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (Sarılı, 2016: 157).

### **2.3.2. Kurumlar Vergisinin Tanımı ve Konusu**

Gelir üzerinden alınan vergilerden birisi gelir vergisi diğeri ise kurumlar vergisidir. Bu vergilerin adları birbirinden farklı olmasına rağmen esas itibariyle her iki verginin konusu da gelirdir. Ancak gelir vergisi, gerçek kişilerin elde ettiği gelirler üzerinden alınırken; kurumlar vergisi ise kurum kazançları üzerinden alınmaktadır. Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır<sup>28</sup>. Kurum kazançları da GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan ve gelir vergisinin konusuna giren 7 gelir unsurundan oluşmaktadır. Bu gelir unsurları;

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Serbest meslek kazançları,
- Ücretler,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlardır.

Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin yukarıda sayılan gelir unsurlarından bir veya bir kaçından elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı bir bütün olarak kurum kazancı adı altında GVK'da ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre tespit edilerek vergilendirilir. Kurum kazançlarının tespitine ilişkin usul ve esaslar, tam ve dar mükellefiyete tâbi kurumlar açısından 5520 Sayılı KVK'da ayrı ayrı düzenlenmiştir (Sarılı, 2016: 157-158).

---

<sup>27</sup>21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>28</sup>KVK Md. 1 F. 1.

## **2.4. Kurumlar Vergisinde Uygulanan Vergi Harcama Araçları**

Kurumlar vergisinde uygulanan vergi harcamaları; muafiyet, istisna, indirim ve vergi mahsubu olarak ortaya çıkmaktadır.

### **2.4.1. Kurumlar Vergisinde Uygulanan Muafiyetler**

Kurumlar vergisine tabi mükelleflerin yararlanabileceği muafiyetler 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinde yer alan muafiyetler ile diğer kanunlarda yer alan muafiyetler aşağıda iki başlık altında ele alınmaktadır.

#### **2.4.1.1. Kurumlar vergisi kanununda yer alan muafiyetler**

Kurumlar vergisinde yer alan muafiyetler aşağıda detaylı olarak açıklanmaktadır.

##### **a) Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Tarım ve Hayvancılığı, Bilimi ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yaymak, Geliştirmek ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen İşletmelere Tanınan Muafiyet**

Kamu idare ve kuruluşları<sup>29</sup> tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md.4/a).

Bu muafiyetten yararlanabilmek için kuruluşun, 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde sayılan kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi ve kuruluşun amacının bilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek olması gerekmektedir (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği). 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinin a bendinde belirtilen kuruluşların aynı amaçlarla da olsa kamu idare ve kuruluşları dışındaki kurumlar tarafından işletilmesi halinde söz konusu muafiyet hükmünden yararlanmaları mümkün değildir (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

---

<sup>29</sup> 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere; Merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köyler.



### ❖ Okul Atölyeleri

Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı mesleki ve teknik okulların sahip oldukları atölyelerin döner sermaye işletmeleri tarafından öğrencilerin mesleki becerilerini arttırmak ve teorik olarak öğrenmiş oldukları bilgileri pratik uygulamalar vasıtasıyla pekiştirmelerine yardımcı olmak gibi eğitim amacıyla işletilmesi durumunda, işletilen bu atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Atölyelerde eğitim ve öğretim faaliyetleri neticesinde elde edilen ürünleri satılması yoluyla değerlendirilmesi muafiyetin ortadan kalkmasını gerektirmez. Eğitim amacıyla işletilen bu atölyelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde kullanılmak üzere dışarıdan işçi çalıştırılması, seri üretim yapılması veya ihaleyle iş alınması durumunda ise okul döner sermayesi için kurumlar vergisi mükellefiyeti ortaya çıkmaktadır (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

### ❖ Otelcilik ve Turizm Meslek Liseleri Uygulama Otelleri

Kamu idare ve kuruluşlarının çeşitli amaçlarla olduğu gibi eğitim ve öğretim faaliyetlerini destekleyici nitelikteki çalışmalar yürütmek üzere okul, okul atölyeleri, kütüphane vb. kuruluşların işletilmesi kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Buna karşın okulların ticari alanlardaki faaliyetlerinin belirtilen bu muafiyet kapsamında ele alınması ve muafiyetten faydalanmaları mümkün değildir. Okulların iktisadi alandaki ticari faaliyetlerinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

Otel işletmeciliği işi ticari bir faaliyeti gerektirdiğinden, meslek okulları bünyesinde faaliyet gösteren uygulama otellerinde okul öğrencilerinin stajlarını gerçekleştirilmesi, otelin iktisadilik niteliğini değiştirmemekte ve iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Bu bağlamda mesleki okullarda eğitim gören öğrencilerin, otelcilik ve turizm ile ilgili öğrendikleri bilgileri gerek kamu kurumları tarafından gerekse özel kuruluşlar girişimcilere ait kuruluşlarda staj yaparak pratiğe dökmeleri, her ne kadar eğitim unsurunu içerse de yürütülen faaliyetlerin iktisadi niteliğini değiştirmemektedir. Bu sebeple faaliyetlerin bünyesinde eğitim öğesini taşımasına karşılık kurumlar vergisi mükellefiyetinin ortaya çıkmasını engellememekte ve kurumlar gösterdikleri bu iktisadi faaliyetler için muafiyetten faydalanmamaktadırlar.

**b) Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Amacıyla İşletilen Kuruluşlara Tanınan Muafiyet**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi ve benzeri sağlığı koruyucu ve tedavi amacı güden kuruluşlar kurumlar vergisinden muaftır (5520 Sayılı KVK, Md. 4/b).

**• Vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları**

Vakıf üniversitelerinin de yine aynı kanununun 56. maddesinde kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali kolaylıklardan faydalanabilecekleri belirtilmektedir (2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu, Ek 7. madde). Belirtilen bu hüküm çerçevesinde vakıf üniversitelerinde yer alan ve ücret karşılığı sağlık hizmeti tedarik eden sağlık kurumları kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

**c) Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlara Tanınan Muafiyet**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar<sup>30</sup> 5520 sayılı KVK'nın 4. maddesi ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (5520 Sayılı KVK, Md.4).

**ç) Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Açılan Yerel, Ulusal veya Uluslararası Nitelikteki Sergiler, Fuarlar ve Panayırlara Tanınan Muafiyet**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar yetkili idarî makamların izni ile olmak şartıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md. 4/1).

**d) Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Kreş ve Konukevleri ile Askeri Kışlalardaki Kantinlere Tanınan Muafiyet**

---

<sup>30</sup>5520 sayılı KVK'nın 4. maddesinde belirtildiği üzere; Şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olması şartıyla sadece kamu görevlilerine hizmet veren, herhangi bir kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalarda yer alan kantinler kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md. 4/1). Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait kreş ve konukevlerinin amaçları dışında faaliyet göstermeleri veya kamu görevlileri dışında kimselere ve kuruluşlara hizmet sunmaları ve bu faaliyetlerinin süreklilik arz etmesi halinde belirtilen bu kurumlar muafiyetten faydalanamamaktadır (Sarılı, 2016: 239). Askeri kışlalarda faaliyet gösteren ve askerlerin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak üzere kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (Sarılı, 2016: 240). Askeri kantinlerde dayanıklı tüketim mallarının satılması veya dışarıya satış yapılması gibi durumlarda muafiyetten faydalanılması söz konusu değildir (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği). Ayrıca askeri kışlaların dışında farklı yerlerde (orduevi gibi) faaliyet gösteren kantinler muafiyetten faydalanamayacak ve vergi mükellefiyeti söz konusu olacaktır (Şenyüz vd., 2016: 190).

#### **e) Kanunla Kurulan Emekli ve Yardım Sandıkları ile Sosyal Güvenlik Kurumlarına Tanınan Muafiyet**

Kanunla kurulmuş olan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md.4/1). Belirtilen bu muafiyet yalnızca özel bir kanunla kurulan ve üyelerinden toplamış olduğu primleri yine üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına tanınmaktadır (Sarılı, 2016: 240).

#### **f) Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşlarına Tanınan Muafiyet**

Yaptıkları iş veya hizmetlerin karşılığı olarak resim ve harç alan kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md. 4/1). Bu muafiyet sayesinde kamu kuruluşlarının yaptıkları iş veya sundukları hizmetin karşılığı olarak tahsil ettikleri resim ve harçların ticari hasılat olarak nitelendirilmesinin ve bu kuruluşların vergi kapsamında değerlendirilmesinin önüne geçilmektedir (Vural, 2015: 18).

**g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans Oyunu Tertip Etme Hak ve Yetkisine Sahip İlgili Kurum ve Kuruluşlara Tanınan Muafiyet**

Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans Oyunu Tertip Etme Hak ve Yetkisine Sahip İlgili Kurum ve kuruluşlar<sup>31</sup> kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md. 4/1).

**ğ) Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü İle Askeri Fabrika ve Atölyelere Tanınan Muafiyet**

Kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası ile askeri fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md. 4/1).

**h) İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile Bunların Oluşturdukları Birlikler veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen İşletmelere Tanınan Muafiyet**

İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği);

- Kanal, boru veya benzeri yollarla dağıtım yapan (çeşitli kaplara konularak dağıtımı yapılan su satışları hariç) su işletmeleri,
- Belediye sınırları içerisinde faaliyet gösteren yolcu taşıma işletmeleri,
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olarak mezbahalar 5520 sayılı KVK'nın 4.maddesinde belirtildiği üzere kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

---

<sup>31</sup>5602 Sayılı Kanun 3'üncü maddesinde ilgili kurum ve kuruluş: ilgili mevzuat çerçevesinde şans oyunu tertip etme hak ve yetkisine sahip kurumlar ile bu hak ve yetkinin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel kişileri olarak tanımlanmıştır.

### **ı) Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından İşletilen İşletmelere Tanınan Muafiyet**

Köyler veya köy birlikleri tarafından köylülerin genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve yolcu taşıma işletmeleri (bağlı buldukları ilin sınırları dahilinde faaliyet göstermeleri şartıyla) ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (Vural, 2015: 19).

### **i) Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadi İşletmeleri İle Sadece İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan Anonim Şirketlere Tanınan Muafiyet**

Spor kulüplerinin<sup>32</sup> sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 194).

### **j) Kooperatif Muafiyeti**

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatiflerin ana sözleşmelerinde aşağıda belirtilen genel şartlara sahip olmaları ve bu şartlara fiilen uymaları halinde kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (Öztüfekçi, 2016). Bu şartlar (5520 Sayılı KVK, Md.4/1);

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Sadece ortaklarla iş görülmesi şeklinde belirtilmektedir.

Kooperatifin yapı kooperatifi olması durumunda ise belirtilen genel şartlarla birlikte yapı kooperatifine dair özel şartlara da haiz olması durumunda muafiyetten faydalanabilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 193).

---

<sup>32</sup>Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olmak şartıyla.

### **k) Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Kuruluşlara Tanınan Muafiyet**

Mali ve teknik işbirliği anlaşmaları kapsamında sadece kredi teminatı sağlamak amacıyla kurulmuş, elde ettikleri hasılatları teminat sorumluluk fonlarına aktaran ve kendilerine ait olan fonları ortaklarına dağıtmadan kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (6 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

### **l) Bilimsel Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlara Tanınan Muafiyet**

Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 194). Bu kurum ve kuruluşların muafiyetten faydalanmasına ve muafiyetlerini kaybetmesine ilişkin şartlar ise T.C. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

### **m) Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerine Ait İktisadi İşletmelere Tanınan Muafiyet**

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından birlikte oluşturulan ve kazancının tümünü bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md.4/1).

### **n) Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti**

Türkiye'de işyeri bulunan ya da daimi temsilciliği bulunan dar mükellef yabancı kurumların ihraç etmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden elde edilen kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz ve kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md. 3/a).

#### **2.4.1.2. Diğer kanunlarda yer alan muafiyetler**

Kurumlar vergisi kanunu dışındaki bazı kanunlar aracılığıyla çeşitli kurumlar için kurumlar vergisi muafiyeti tahsis olunmuştur (Şenyüz vd., 2016:195). KVK'nın 35. Maddesinde muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırları belirtilmiş olup, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin kurumlar vergisi bakımından geçersiz kılındığı belirtilmektedir (Sarılı, 2016:245). Bununla birlikte 5520 sayılı KVK yürürlüğe girdiği tarihten önce, 31.12.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olan diğer kanunlardaki muafiyetler KVK'nın uygulanmasında geçerli olacak, bu tarihten sonra yürürlüğe girenler ise kurumlar vergisi bakımından hükümsüz sayılacaktır (Sarılı, 2016: 245).

#### **2.4.2. Kurumlar Vergisinde Uygulanan İstisnalar**

Kurumlar vergisine tabi mükelleflerin yararlanabileceği istisnalar 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinde yer alan istisnalar ile diğer kanunlarda yer alan istisnalar olmak üzere aşağıda iki başlık altında ele alınmaktadır.

##### **2.4.2.1. Kurumlar vergisi kanununda yer alan istisnalar**

Kurumların elde etmiş olduğu kazançların vergi dışında bırakılmasına müsaade edilenler, 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinde düzenlenmiş olup kurumlar vergisinden istisnayı tanıyan diğer kanun maddeleri de mevcuttur (Kurbetçi, 2010: 29).

5520 sayılı KVK'da belirtilen bu istisnalar kurum kazancına bağlı olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilmektedir. İlki kurumun cari dönem içerisinde elde ettiği kazancının mevcut olması durumunda indirilebilecek olanlar, bir diğeri ise kurumun cari dönemde kazancının bulunmaması hatta kurum zarar etmiş dahi olsa indirilebilecek olanlar biçiminde ifade edilebilmektedir (Oruç, 2013: 23).

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinde belirtilen istisnalardan rüsturn istisnası cari dönemde kurum kazancı bulunması durumunda uygulanabilecek olan istisna kapsamında ele alınırken, kanunda belirtilen diğer istisnalar kurum kazancı olmaması veya zarar etmesi durumunda dahi indirilebilmektedir (Oruç, 2013: 24).

Kurum kazancının bulunmadığı veya zarar ettiği dönemlerde indirilecek istisnalardan, mümkün olan kısmı indirilmekte ve indirilmesi mümkün olmayan

kısmı ise geçmiş yıllara ait zarar olarak sonraki yıllara devrolmaktadır (Kurbetçi, 2010: 30).

### **a) İştirak Kazançları İstisnası**

İştirak kazançları istisnası esasen bir istisna olmaktan ziyade çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla oluşturulan bir düzenlemedir (Kurbetçi, 2010: 31). İştirak kazançları istisnası, yurtiçi ve yurtdışı iştirak kazancı istisnası olmak üzere iki alt başlık halinde ele alınabilir (Sarılı, 2016: 246).

#### **• Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası**

Yurtiçi iştirak kazancı istisnası esasen çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yapılan bir düzenlemedir. Yurtiçi iştirak kazançları istisnasından iştirak edilen kurumun tam mükellefiyete tabi olması durumunda yararlanılabilmektedir (Öztürkmen, 2010: 44).

Tam mükellef kurumun sermayesine iştirak eden kurumun tabi olduğu mükellefiyetin kurumun istisnadan faydalanması hususunda bir engel teşkil etmemekte, ister dar ister tam mükellef olsun tam mükellef kuruma iştiraklerinden ötürü elde ettikleri kar paylarının tamamı kurumlar vergisinden müstesnadır (Oruç, 2013: 40). Buna ek olarak tam mükellefiyete tabi bir kurumun karına katılma olanağı veren kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerinden hâsıl olan kar payları da bu istisna kapsamında kurumlar vergisinden müstesnadır (Aksoyoğlu,2010).

#### **• Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası**

Yurtdışı iştirak kazancı istisnasından istifade edebilmek için yurtdışındaki iştirakin ödenmiş sermayesinin asgari %10'una sahip olunması ve bununla birlikte asgari bir yıl süreyle iştirak payının elde bulundurulması gerekmektedir (Akyol, 2007). Buna ek olarak iştirak edilen bu kurumun Anonim şirketi veya Limited şirketi niteliğinde olması, kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması da gerekmektedir (Akyol, 2007).

İştirak kazancı istisnasından faydalanılabilmesi için iştirak kazancının elde edildiği kurumun bulunduğu ülkede uygulanan kurumlar vergisi veya benzeri



vergi yükünün asgari %15 oranında<sup>33</sup> olması gerekmektedir (Çetin, 2006). İştirak edilen kurumun faaliyet gösterdiği ülkede bulunması gereken vergi yükünün asgari %15 olarak ifade edilmekle birlikte, iştirak edilen kuruluşun ana faaliyet konusunun sigorta hizmetlerinin sunulması, finansman temini veya menkul kıymet yatırımı olması halinde bu kurumun bulunduğu ülkede uygulanan kurumlar vergisi veya benzeri vergi yükünün en az Türkiye'deki mevcut kurumlar vergisi oranında olması gerektiği 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinde ifade edilmektedir (Akyol, 2007).

Yurtdışı iştirak kazancı istisnasından faydalanabilmenin bir diğer şartı ise iştirak kazancının elde edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin, beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye fiilen gönderilmesidir (Çetin, 2006).

#### **b) Tam Mükellef Anonim Şirketlerinin Yurtdışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç İstisnası**

Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin iki tam yıl (730 gün) süreyle ellerinde bulundurdukları iştirak hisseleri, kurucu ve diğer intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışlarından elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir (Ufuk, 2009). Söz konusu istisnadan faydalanabilmek için sağlanması gereken birtakım şartlar mevcuttur. Bu şartlar (Aksoyoğlu, 2010);

- İstisnaya konu olan iştirak hisseleri, kurucu ve diğer intifa senetleri ve rüçhan haklarının asgari iki tam yıl (730 gün) boyunca kurumun aktifinde bulundurulması,
- Yurtdışı iştiraklerinin kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunmaması,
- Yurtdışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması,
- Yurtdışı iştirak hissesi satışı dolayısıyla elde ettikleri kazancın, elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak asgari bir yıl olmak üzere aktif

---

<sup>33</sup>Belirtilen bu oran nominal bir oranı değil efektif bir oranı ifade etmektedir. İştirak edilen kuruluşun ödediği toplam vergi tutarının, dağıtılabılır brüt kazancına oranlanmasıyla hesaplanmaktadır (Ufuk,2008).

toplamının (nakit varlıklar dışında kalan) en az dörtte üçünün yurtdışı iştirak hisselerinden oluşması,

- Yurtdışı iştiraklerinin her birinin sermayesine asgari %10 oranında iştirak edilmesi olarak sıralanabilir.

İştirakten faydalanılabilmesi için yukarıda belirtilen şartların tümünün aynı zamanda sağlanması gerekmektedir.

### **c) Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası**

Söz konusu istisnadan tam mükellef kurumların yanı sıra dar mükellef kurumların tamamı dahil olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabilmektedir (Aksoyoğlu, 2010). 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinde belirtilen şartları taşınmaları durumunda taşınmazlar ile kurucu ve diğer intifa senetleri, iştirak hisseleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazancın dörtte üçü kurumlar vergisinden müstesnadır (Akyol, 2017).

Kurumun satışa konu ettiği iktisadi kıymetler için istisnadan faydalanabilmesi bazı şartların sağlanması durumunda mümkündür Aşağıda istisnadan faydalanabilmesi için gereken şartlar ele alınmaktadır. Bu şartlar (Aksoyoğlu, 2010);

- Satılan iştirak hisseleri, kurucu ve diğer intifa senetleri ve rüçhan haklarının asgari iki tam yıl (730 gün) süre ile kurumun aktifinde kayıtlı olması,
- Satıştan elde edilen kazancın istisnaya konu olan kısmının (%75'inin) 5 yıl süreyle pasifte özel bir fonda tutulması,
- Satış bedelinin en geç satışın gerçekleştiği yılı takip eden ikinci takvim yılının sonuna dek tahsil edilmesi,
- Menkul kıymet ya da taşınmaz ticareti ve kiralanması işleriyle uğraşılmaması biçiminde ifade edilmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin istisnadan faydalanabilmesi için yukarıda belirtilen şartların tümünü sağlaması gerekmektedir. Şartlardan birinin

dahi sağlanamadığı durumda kurumun istisnadan faydalanması mümkün olmayacaktır.

### **ç) Yatırım Fonu ve Yatırım Ortaklıkları Kazanç İstisnası**

Türkiye’de kurulmuş olmaları şartı ile aşağıda belirtilen fon ve yatırım ortaklıkların kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır (Akyol, 2007). Kurumlar vergisinden istisna olunan bu kazançlar;

- ❖ Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- ❖ Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- ❖ Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- ❖ Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- ❖ Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- ❖ Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları olarak ifade edilmektedir (Akyol, 2007).

Burada dikkat edilmesi gereken husus; menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıkları ile portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasıdır (Akyol, 2007). Bu istisna kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlar üzerinden tevkifat yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir (Sarılı, 2016: 249).

### **d) Emisyon Primi İstisnası**

Emisyon primi anonim şirketlerin kuruluşlarında bilhassa sermayelerini arttırdıkları zamanlarda çıkarmış oldukları payların satışları sonucunda itibari değerlerinin üzerinde kalan kısmını ifade etmektedir (Çetin, 2011).

KVK'da anonim şirketlerin çıkarmış oldukları payların satışları sonucunda elde ettikleri emisyon primi kazancının kurumlar vergisinden müstesna olduğu ifade edilmektedir (Çetin, 2011). Emisyon primi kazancı yalnızca anonim şirketlerin kendisine ait çıkarmış oldukları payların satışından elde edildiği durumlarda söz konusudur. Başkaca şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazancı kapsamamaktadır (Sarılı, 2016: 248).

#### **e) Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası**

Kurumların yurtdışında mevcut olan işyerleri ya da daimi temsilcilikleri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlar, KVK'da belirli birtakım şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Uçak, 2009). Kurumlar vergisinde belirtilen bu şartlar (Ufuk, 2008) ;

- Kurumların işyerleri veya daimi temsilciliklerinin bulunduğu ülkede asgari %15 oranında kurumlar vergisi veya benzeri vergi yükünün bulunması,
- Yurtdışındaki daimi temsilciliği veya işyerinden elde edilen kazançların, elde edildiği döneme dair yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin beyanname verme tarihinin sonuna dek Türkiye'ye intikal ettirilmesi,
- İştirak edilen şirketin temel faaliyetlerinin finansman temini (finansal kiralama da dahil olmak üzere), sigorta hizmetlerinin tedariki ve menkul kıymet yatırımı olması halinde ise kazançların elde edildiği ülkedeki kurumlar vergisi veya benzeri vergi yükünün asgari Türkiye'deki kurumlar vergisi kadar olması olarak sıralanmaktadır.

Belirtilen şartların sağlanması halinde yurtdışındaki işyeri veya daimi temsilcilikler aracılığıyla elde edilen kazançlar için yurtdışı şube kazançları istisnasının uygulanması mümkün olmaktadır.

#### **f) Yurtdışı İnşaat Onarım Montaj ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazanç İstisnası**

Kurumların yurtdışında sahip oldukları işyerleri veya daimi temsilcilikleri vasıtasıyla yürütülen ve yurtdışından vergilendirilen inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerinden ötürü elde ettikleri kazançları sahip olunması

gereken asgari vergi yükü şartı aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmektedir (Kandemir ve Aplan, 2010).

İstisnanın uygulanabilmesi bakımından elde edilen kazancın Türkiye'ye fiilen aktarılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Yurtdışında gerçekleştirilen inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazancın Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, söz konusu istisnadan faydalanılması için yeterli görülmektedir (Elele, 2007). Yurtdışındaki inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerin gerçekleştirilmesinden sağlanan kazançlara tanınan bu istisnadan faydalanılması için belirli şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar ise (Elele, 2007) ;

- İstisnaya konu olan faaliyetlerin yurtdışında gerçekleşmesi,
- Kurumların istisnaya konu olan faaliyetleri neticesindeki elde ettikleri kazançların yurtdışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri tarafından sağlanması,
- Yurtdışındaki faaliyetleri sonucunda elde edilen kazancın Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılması olarak ifade edilebilir.

Teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar için aynı koşullar geçerli olmakla birlikte teknik hizmetlerin (inşaat işinin doğrudan teknik hizmeti sunan firmaya ait olması koşuluyla) yurtdışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılması durumunda da istisnadan istifade edilebilmektedir.

#### **g) Okul ve Rehabilitasyon Merkezleri Kazanç İstisnası**

Okul öncesi eğitim, ilk ve orta öğretim derecesinde özel okullar, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, faaliyete başladıkları hesap döneminden başlayarak beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesna olunmaktadır (Öner, 2005: 30). Eğitim kurumları ve rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan faydalanabilmeleri için 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete başlamış olmaları gerekmektedir (Sarılı, 2016: 252). İstisna yalnızca belirli bir süreyle sınırlandırıldığından ötürü geçici istisna biçiminde düzenlenmiştir (Şenyüz vd., 2016: 203).

### **ğ) Banka Borçlarına Karşılık Devir veya Devredilenlerin Satışlarından Sağlanan Kazanç İstisnası**

Bankalara borçları sebebiyle yasal takibe alınmış ya da Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) borçlu olan kurumlar ile bu borçlara kefil olanların ve ipotek verenlerin sahip oldukları iktisadi kıymetlerin bu borçlara istinaden bankalara veya TMSF'ye devrinden ötürü elde edilen hasılanın, borçların tasfiyesi esnasında kullanılan kısmına denk gelen kazançların tamamı ile bankaların yasal takibe aldıkları alacakları sebebiyle elde ettikleri söz konusu iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kazancın %75'i kurumlar vergisinden müstesnadır (Duran, 2010). İstisnaya konu olan iktisadi kıymetler bankalara veya TMSF'ye borçlu olanların bu borçlara kefil olanların ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu ve diğer intifa senetleri ile rüçhan haklarından oluşmaktadır (Sarılı, 2016: 249). Bu istisnadan faydalanabilecek olanlar (Duran,2010);

- Bankalara borçları nedeniyle yasal takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu olan kurumlar,
- Borçlu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyetine haiz olan kefilleri,
- Borçlu kurumlar adına ipotek vermiş olan kurumlar vergisi mükellefleri olarak ifade edilmektedir.

İstisnadan faydalanılabilmesi için istisnaya konu olan iktisadi kıymetlerin bankalara veya TMSF'ye devrolunması gerekmektedir. İktisadi kıymetlerin üçüncü şahıslara satılması durumunda istisnadan faydalanılması mümkün değildir (Duran, 2010).

### **h) Risturn İstisnası**

Kurumlar vergisinde yer alan istisnalardan biri olan risturn istisnası sadece kooperatiflere özgü bir istisna niteliğindedir (Karadeniz, 2007). Risturn kelime anlamı itibariyle geri verme manasına gelmektedir. Kooperatiflerde uygulanan fiyat politikaları neticesinde gelir-gider farkından dolayı oluşan karın tekrar ortaklara dağıtılması, bir nevi ortak içi işlemlerdeki fiyatın düzenlenmesini ifade etmektedir (Karadeniz, 2007).

Tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortaklarına dağıtılmak üzere hesaplanmış oldukları risturnlar 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinde (5/i) belirtilen şartlara sahip olunması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır (Sarılı, 2016: 253).

Kooperatiflerde istisna kapsamında değerlendirilecek risturnların hangi kıstaslara göre hesaplanacağı aşağıda belirtilmektedir.

- Tüketim kooperatifleri için ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla satın aldıkları malların değerine,
- Üretim kooperatifleri için ortakların üretimini yapıp kooperatife satmış oldukları ya da kooperatiften üretim faaliyetinde bulunmak amacıyla aldıkları malların değerine,
- Kredi kooperatiflerinde ise ortakların kullanmış oldukları kredilerine göre hesaplanan risturnlar ile kooperatifin türü dikkate alınmaksızın yönetim gideri karşılığı olarak ödemiş buldukları paralardan kullanılmayarak ortaklara geri verilen kısımlar risturn istisnası kapsamında kurumlar vergisinden müstesnadır (Karadeniz, 2007).

#### **2.4.2.2. Diğer kanunlarda yer alan istisnalar**

Diğer kanunlarda yer alan ve kurumlar vergisinde uygulanan vergi harcama aracı olarak istisnalar aşağıda detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

##### **a) Serbest Bölge Kazançları İstisnası**

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin sahip oldukları ruhsatta belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde elde ettiği faaliyetler neticesinde elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır (3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geç. Md.3/a). 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almayan veya başvurusunu öncesinde gerçekleştirip ruhsat alma tarihi 06.02.2004 tarihinden sonra olan mükellefler bu istisnadan faydalanamaz. Buna ek olarak faaliyet ruhsatlarında belirtilen faaliyetlerin dışında gelir elde edenler, bu kazançlarından ötürü istisnadan faydalanamaz. Elde edilen gelirlerin serbest bölge

içerisinde yürütülen faaliyetler neticesinde elde edilmesi koşuluyla istisnadan faydalanabilirler (Çetinkaya, 2017: 10).

Ruhsat alışı tarihi ne olursa olsun 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, Geçici 3.maddesine göre (Md. 3/2), serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışı dolayısıyla elde ettiği kazançlar, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi kapsayan yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir (Sarılı, 2016: 40).

### **b) Yazılım ve AR-GE Kazançları İstisnası**

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır (4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Geçici Md. 2).

İstisnanın kapsamı teknoloji geliştirme bölgesindeki faaliyetlere yönelik olduğundan, ilgili işletmelerin bu bölgelerin dışında yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde edilmiş olsa bile diğer tüm kazançları vergilendirilmektedir (Demirli, 2014: 101).

### **c) Uluslararası Gemicilik Kazancı İstisnası**

4490 Sayılı TUGSK'nın 12. maddesi uyarınca oluşturulan TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır (4490 Sayılı TUGS Kanunu, Md. 12). Gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen gelirlerin vergiden istisna olabilmesinin temel belirleyeni geminin TUGS kaydının olmasıdır. TUGS kaydı olan gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen gelirler ister gerçek ister tüzel kişi, ister tam isterse dar mükellef olsun vergiden istisnadır (Köprü, 2016: 60).

### **ç) Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılması Kazancı İstisnası**

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2018 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır (193 Sayılı GVK, Geç. Md. 76).



#### **d) Elektrik Şirketlerine İlişkin İstisna**

Elektrik dağıtım şirketlerinin özelleştirilmesi kapsamında yapılan düzenlemeler ile vergisel birtakım kolaylıklara gidilmiştir. Bu kapsamda sağlanan muafiyet ile elektrik dağıtım şirketleri ile elektrik üretim tesis ve/veya şirketlerinin özelleştirilmesi çalışmaları çerçevesinde; 31.12.2023 tarihine kadar yapılacak devir, birleşme, bölünme ve kısmi bölünme işlemleriyle ilgili olarak ortaya çıkan kazançlar, kurumlar vergisinden muaf olacaklardır (3218 Sayılı Enerji Piyasası Kanunu, Geçici Md. 3).

#### **2.4.3. Kurumlar Vergisinde Uygulanan İndirimler**

Vergi harcama araçlarından birisi de indirim uygulaması olup kurumlar vergisinde uygulanan indirimler aşağıda açıklanmıştır.

##### **2.4.3.1. Zararların mahsubu**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ekonomik faaliyetleri sonucunda oluşan zararlarının kurum kazancından indirilmesi belirli şartların sağlanması durumunda mümkündür. Kurumların oluşan zararları kendilerine ait yurtiçi geçmiş dönem zararları ve yurtdışı faaliyetleri sonucunda oluşan zararları ile devralınan veya bölünen kurumların devir veya bölünme öncesi dönemlere ait zararlarından herhangi birinden kaynaklanabilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 183). Aşağıda bu zararların hangi koşullar altında indirim söz konusu olacakları daha detaylı ele alınmaktadır.

##### **• Kurumların Kendilerine Ait Geçmiş Dönem Zararları**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar etmesi durumunda, oluşan zararlar kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ait zararların ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla ait olduğu yılı takip eden beş yıldan fazla nakledilmemek üzere beyan edilen kurum kazancından indirilebilmektedir (Günhan ve Tuncer, 2014: 160). Ayrıca istisna kapsamında olan faaliyetlerden ötürü oluşan zararlar indirim konusu edilemezler (Günhan ve Tuncer, 2014: 162).

### • Kurumların Yurt Dışı Faaliyetlerden Kaynaklanan Zararlar

Kurumların yurtdışı faaliyetlerinden ötürü oluşan zararları belirli şartların sağlanması koşuluyla beş yıldan fazla nakledilmemek üzere kurum kazancından indirilebilmektedir (Sarılı, 2016: 172).

Kurumların yurtdışındaki faaliyetleri neticesinde oluşan zararlarını indirebilmeleri için zararın belgelendirilmesi, yurtdışı faaliyet sonuçlarının yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılması gerekmektedir (Günhan ve Tuncer, 2014: 163).

### • Devralınan veya Tam Bölünen Kurumların Zararları

Zarar eden kurumların tekrar ekonomiye kazandırılması amacıyla kurumların devredilmesi veya tam bölünme durumunda, devralan veya tam bölünen kurumların devir aldıkları kurumlar ile tam bölünen kurumların beyannamelerinde yer alan zararları belirli şartları taşımaları halinde ilgili yılı takip eden beş yıl süre için indirilmesine izin verilmektedir (Günhan ve Tuncer, 2014: 162). Kurumların kendi zararlarının yanı sıra;

- Devir alınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını,
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki göre öz sermayenin devir alınan tutarını geçmeyen ve devir alınan kısmı ile orantılı zararlarının da kurum kazancından indirilebilmektedir (Sarılı, 2016: 172).

Söz konusu indirimin uygulanabilmesi için devralınan veya tam bölünen kurumun geçmiş son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olması ve devralınan kurumun faaliyetine devir ya da bölünmenin gerçekleştiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi gerekmektedir (Günhan ve Tuncer, 2014: 162).

### 2.4.3.2. Sponsorluk harcamaları indirimi

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk

harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan olunan kurum kazancından indirilmesi uygun görülmüştür (5520 Sayılı KVK, Md.10/b).

Sponsorluk harcamaları kapsamında değerlendirilen harcamalar 1 Seri no'lu KVK Genel Tebliğinde;

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların yeme içme, seyahat ve konaklama giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesi için ödenen bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları neticesine istinaden sporculara veya spor adamlarına prim olarak gerçekleştirilen ayni ve nakdi ödemeler biçiminde belirtilmektedir.

Söz konusu harcamaları yapan kurumun sponsorluk harcamalarından ötürü indirimden faydalanabilmesi için ilgili döneme ait kurum kazancının yeterli olması gerekmekte, ilgili dönem kurum kazancı harcamaları indirmeye yetecek düzeyde değilse veya kurum zarar etmişse harcamaların indirilebilecek kısmı kurum kazancından indirilir ancak kalan kısmı sonraki yıllara devrolunamaz (Sarılı, 2016: 174). Sportif faaliyetleri teşvik gayesiyle yapılan sponsorluk harcamaları sadece harcamaların gerçekleştiği yılda indirim konusu yapılabilir.

#### **2.4.3.3. AR-GE indirimi**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirmiş oldukları yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları<sup>34</sup> tutarının %100'ü AR-GE indirimi olarak yıllık kurumlar vergisi

---

<sup>34</sup>1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde AR-GE Harcamaları; AR-GE faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar biçiminde ifade edilmektedir.

beyannamesinde beyan edilen kurum kazancından indirilebilmektedir (Sarılı, 2016: 173). Kurumların AR-GE indiriminden faydalanabilmeleri için;

- Yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ait tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi,
- İşletmelerin ayrı bir AR-GE departmanı kurmaları gibi şartları gerçekleştirmeleri durumunda yapmış oldukları AR-GE harcamalarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirebilmektedirler (Kiraz, 2013: 48).

Kurumların cari dönemde elde ettikleri matrahın yetersiz olması halinde, kurum zarar dahi etmiş olsa AR-GE indiriminden faydalanabilmektedirler (Kiraz, 2013: 47). İlgili dönemde indirim konusu yapılamayan AR-GE harcama tutarı sonraki hesap dönemlerine devrolmaktadır (5520 Sayılı KVK, Md. 10/1). Kurumlar AR-GE indirimi hariç diğer indirimlerden yalnızca kurumun kazanç elde etmesi halinde yararlanabilmekte iken AR-GE indirimine bir ayrıcalık tanınmıştır. Bu sayede teknolojik gelişim ve yeniliğe katkı sağlanmakta ülkenin uluslararası rekabet gücünün arttırılmasına destek olunmaktadır.

#### **2.4.3.4. Bağış ve yardımlar**

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili dönemde yaptığı bağış ve yardımlar belirlenen şartlara sahip olmaları halinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili dönemde yapmış olduğu bağış ve yardımların bir kısmı beyan edilecek gelirin belirli bir oranı ile kısıt altında indirilebilirken bir kısmının ise tamamı indirilebilmektedir (Sarılı, 2016: 174).

Kurumlar vergisi mükelleflerin ilgili dönem içerisinde yapmış oldukları bağış ve yardımların indirilebilmesi için belirli şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar (Sarılı, 2016: 175-176) ;

- Bağış ve yardımların makbuz karşılığında yapılması,
- Bağış ve yardım yapan kurumun ilgili döneme ait beyan edeceği kurum kazancının mevcut olması,

- Bağış ve yardımların belirli kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Yapılan bağış ve yardımların karşılıksız olması biçiminde ifade edilebilir.

### **Sınırlı İndirilecek Bağış ve Yardımlar**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilmektedir (Maraş, 2015: 165).

### **Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar**

Kurumlar vergisi mükelleflerince aşağıda belirtilen bağış ve yardımların tamamı herhangi bir kısıtlama olmaksızın kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilmektedir (5520 Sayılı KVK, Md. 10/1).

- ✓ Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağık tesisi ve yüz yatak (Kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarını inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı,
- ✓ Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı,

- ✓ Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen faaliyetler için yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı,
- ✓ Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların (Başbakanlık aracılığıyla doğal afetler nedeniyle yapılan bağış ve yardımlar da dahil olmak üzere) tamamı,
- ✓ İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilmektedir (Maraş, 2015: 167).

#### **2.4.3.5. Girişim sermayesi yatırım fonu katkı payı indirimi**

Girişimciliğin teşviki maksadıyla, Türkiye’de hâlihazırda kurulmuş ya da kurulacak olan ve kaynak ihtiyacı bulunan şirketlere kaynak tedarik eden girişim sermayesi fon ve ortaklarına sermaye koyan tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10’unu ve öz sermayenin %20’sini aşmaması şartıyla, sermaye fonu olarak ayırdıkları tutarın kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde beyanname üzerinden indirilebilmektedir (Gökmen, 2012: 25).

Girişim sermayesi fonu ayıran kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu indirimden faydalanabilmesi için;

- Fonun ayrılmış olduğu yılın sonuna dek Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yapılması (Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olan) yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir (Gökmen, 2012: 25).

#### **2.4.3.6. Yurtdışı hizmet kazancı indirimi**

Dar mükellefler ile işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve sadece yurt dışında yararlanan hizmetler ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle T.C. Maliye Bakanlığı'nca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve dar mükelleflere hizmet veren işletmelerin sadece bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 187). Dar mükellefiyete tabi kurumlara tanınan bu indirim hakkı, yıllık beyan ettikleri gelirlerinden 5520 sayılı KVK'nın 10.maddesinde (Md.10/ğ) belirtilen işlerden elde edilen hizmet kazancının %50'si ile sınırlandırılmıştır. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

#### **2.4.3.7. Korumalı işyeri indirimi**

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde korumalı işyerlerinde<sup>35</sup> istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için yapılan ücret ödemelerinin (diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil olmak üzere) yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü (indirim her bir engelli çalışan için azami 5 yıllık süre için uygulanması ve indirilecek yıllık tutarın, asgari ücret tutarının %150'sini aşmaması kaydıyla) oranında korumalı işyeri indirimi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 187).

#### **2.2.5. İndirimli Kurumlar Vergisi**

İndirimli kurumlar vergisi bölgeler arası gelişmişlik düzeyindeki farklılıkların önemli ölçüde ortadan kaldırılması, ekonomik büyüme ve kalkınmaya pozitif katkı sağlanması, üretimin ve istihdamın artırılması uluslararası rekabet gücünü attıran büyük ölçekli yatırımları teşvik edilmesi ve

---

<sup>35</sup>Bir işyerinin korumalı işyeri statüsünde kabul edilebilmesi için asgari sekiz ruhsal veya zihinsel engelli çalışana (en az %40 oranında zihinsel veya ruhsal engelli) sahip olması ve bu engelli çalışanların toplam çalışanlara oranının %75'ten az olmaması gerekmektedir (KİHY, Md. 14).

doğrudan yabancı yatırımların artırılması gibi amaçlarla yürürlüğe giren özendirici bir uygulamadır (Şenyüz vd. , 2016: 215).

İndirimli kurumlar vergisinden faydalanacak yatırımların Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanması gerekmektedir. Yatırımlardan ötürü elde edilen kazançlar, yatırımın işletilmesine kısmen ya da tamamen başladığı dönemden başlamak üzere katkı tutarına erişilene dek indirimli kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır (Karakoç, 2015: 47).

İndirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecek yatırımcılar Ekonomi Bakanlığından yatırım teşvik belgesi alan;

- Gerçek kişiler,
- Adi Ortaklıklar,
- Sermaye Şirketleri,
- Birlikler,
- Kooperatifler,
- Dernekler,
- Vakıflar,
- Yurtdışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri,
- Kamu kurum ve kuruluşları (Genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları %50'yi geçen kurum ve kuruluşlar),
- İş ortaklıkları olarak ifade edilmektedir (Karakoç, 2015: 52).

Büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel teşvik uygulamaları ve stratejik yatırımlar kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda ilgili bölgede belirtilen oranlar esas alınmak suretiyle, yatırıma katkı tutarına erişilene dek indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 217).



İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında Türkiye'deki iller sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınarak 6 farklı bölgeye ayrılmıştır. Sosyo – ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınarak ayrılan bu 6 bölgede her bir bölge için belirlenen yatırıma katkı oranı ve kurumlar vergisi indirim oranı indirimli kurumlar vergisinin uygulanmasına esas teşkil etmektedir (Şenyüz vd., 2016: 217). İlgili bölge için belirlenen kurumlar vergisi indirim oranının kurumlar vergisi oranıyla çarpılmasından elde edilen değer, kurumlar vergisi oranından çıkartılarak uygulanacak olan indirimli kurumlar vergisi oranı hesaplanmaktadır. Yatırıma katkı oranının yatırım tutarıyla çarpılmasından elde edilen tutarlık kısmı için, hesaplanan indirimli kurumlar vergisi oranı bu tutara ulaşıncaya dek uygulanmaktadır (Karakoç, 2015: 51). Aşağıda indirimli kurumlar vergisi uygulamasında uygulanacak vergi oranının ve yatırıma katkı tutarının hesaplanması;

$$\text{İndirimli K. Vergisi Oranı} = \text{K. Vergisi} - (\text{K. Vergisi İndirim Oranı} \times \text{K. Vergisi Oranı})$$

$$\text{Yatırıma Katkı Tutarı} = \text{Yatırım Katkı Oranı} \times \text{Yatırım Tutarı}$$

şeklinde formülize edilmiştir.

## 2.2.6. Kurumlar Vergisinde Mahsup Uygulaması

Bir vergi harcama aracı olarak kabul edilen mahsup uygulaması gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri, elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden daha önceden ödemiş oldukları vergileri çifte vergilendirme olmaması için mahsup etme imkânına sahiptirler. Mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu zamanlarda, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilmektedir. Meydana gelen fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması durumunda kendisine iade olunmaktadır (5520 Sayılı KVK Md. 34). Kurumlar vergisinde mahsup uygulaması gerçekleştirilirken öncelikle yabancı ülkede ödenen vergiler mahsup edilmekte, daha sonra sırasıyla yurtiçinde kaynaktan kesinti yoluyla ödenen vergiler ve geçici vergiler mahsup edilmektedir (Sarılı, 2016: 196).

### **a) Aynı kazanç unsurundan yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu**

Tam mükellefiyete tabi kimselerin hem yurtiçinde hem de yurtdışında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmekte olduğundan, yabancı ülkede elde ettiği kazanç üzerinden o ülkenin kanunlarıncı kurumlar vergisi ve benzeri vergileri ödemeleri söz konusu olabilmektedir (Sarılı, 2016: 196). Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi suretiyle çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle tamamen veya kısmen mahsup edilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar mahsup konusu yapılabilir (Şakar, 2014: 152). Yabancı ülkede elde edilen kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir koşulda yabancı ülkede elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır (1 Seri No’lu KVK Genel Tebliğ).

### **b) Kaynakta kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu**

Beynamede gösterilen kazançlardan, 5520 sayılı KVK’nın 15. ve 30. maddesine göre kaynağında kesilmiş olan vergiler, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir (5520 Sayılı KVK Md. 34). Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30. maddesi uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye’deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 221). Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşmamaktadır (5520 Sayılı KVK Md. 34 ). Mahsup edilecek olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, meydana gelen bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilmektedir (1 Seri No’lu KVK Genel Tebliği). Aşan tutar, mükellefin söz konusu yazıyı tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması şartıyla kendisine iade edilecek olup; bu süre içinde başvurmayanların bu farktan doğan alacakları düşmektedir (Ercan, 2014).

### c) Geçici vergi mahsubu

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplan kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir (Sarılı, 2016: 197). Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir (Sarıca ve Uzun, 2013: 167). Geçici vergilerin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için, tahakkuk ettirilmiş olan geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir (Sarılı, 2016: 197). Tahakkuk ettirilip ödenmemiş geçici vergilerin hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilmesi söz konusu bile değildir (Şenyüz vd., 2016: 234). Geçici verginin tahakkuk ettirilip ödenmediği durumda kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup olasılığı bulunmayan geçici vergiler terkin edilmektedir (Sarılı, 2016: 198). Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır (252 Sayılı GVK Genel Tebliği).

### **3. TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİNDE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE UYGULANAN VERGİ HARCAMALARININ VERGİLENDİRMENİN MALİ AMACI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bu bölümde Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından etkileri değerlendirilmektedir.

#### **3.1. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Uygulanan Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**

Devletin kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olan vergiler, vergi sistemi aracılığıyla sağlanmaktadır. Devletler doğrudan harcama yapmak yerine vergi sistemi aracılığıyla dolaylı bir biçimde belirli mükellef grupları, sektörler veya meslekler için vergisel ayrıcalıklar kullanabilirler (T.C. Maliye Bakanlığı, 2007: 1). Devletin vergi sistemi aracılığıyla kamu harcamalarına alternatif bir yöntem olarak kullandığı bu ayrıcalıklar vergi harcamaları olarak adlandırılır.

Vergi harcamaları kavramı 50 yıllık bir geçmişe sahip olmasına rağmen Türkiye’de vergi harcamaları kavramı ancak 2000’li yılların başından itibaren önem kazanmaya başlamıştır. Vergi harcamalarıyla ilgili Türkiye’de gerçekleştirilen ilk çalışmalardan biri 2001 yılında yayımlanmış olan vergi harcaması raporu olup bu raporda herhangi sayısal bir veriye yer verilmeden vergi harcamaları listelenmiş ve vergi harcaması kavramı açıklanmaya çalışılmıştır. Türkiye’de vergi harcaması kavramının mevzuatta yer alması ise 5018 Sayılı KMYKK ile gerçekleşmiş ve aynı kanunda vergi ayrıcalıkları nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerinin bütçenin ek cetvellerinde gösterilmesi kararlaştırılmıştır. Gerçekleştirilen bu düzenleme neticesinde 2006 yılından itibaren bütçe eki olarak vergi harcama listesi yayımlanmakta ve bu listede vergi harcama tahminlerine de yer verilmektedir.

Vergi harcamalarının tutarının belirlenmesinde kullanılan hesaplama yöntemleri vazgeçilen gelir yöntemi, gelir kazanımı yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemi olmak üzere üç şekilde ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de ise vergi harcama

tutarlarının tespitinde vazgeçilen gelir yöntemi esas alınmaktadır. Bu yöntemin temel eksikliği bireylerin davranışlarında meydana gelen değişimleri dikkate almamasıdır. Türkiye’de yayımlanan vergi harcama listelerine ek olarak 2007 ve 2016 yıllarında vergi harcamaları raporu yayımlanmış ve bu raporlarda vergi harcamalarının her bir kaleme ne kadar gerçekleştiği detaylı bir biçimde ele alınmıştır. Vergi harcama raporlarının kapsadığı zaman aralığı yalnızca birkaç yılı ele aldığından vergi harcamalarındaki değişimin ve vergi harcamalarının amacına uygunluğunu incelemenin çok fazla olası olmadığı düşünülmektedir.

Vergi harcamaları olarak adlandırılan ve esasen vazgeçilen kamu gelirlerini ifade eden harcamalar kamu harcamaları üzerinde olumsuz bir etkiye sahiptir. Artan vergi harcamaları beraberinde etkin bir yönetim ve denetimin yoksunluğu ile birleştiği takdirde hazineyi ciddi gelir kaybına uğratmaktadır. Her ne kadar kamu harcamalarının bir alternatifi olarak düşünülse de kamu harcamaları kadar denetime tabi olmadığından Türkiye gibi kamu harcamaları finansman kaynağının büyük çoğunluğunun vergi gelirlerinden oluşan gelişmekte olan ülkelerde vergi harcamalarının verimli ve etkin bir biçimde kullanılması gerekmektedir. Aksi takdirde azalan kamu gelirlerinin finansmanı için vergi oranları yükseltilecek ve yeni vergiler getirilecek ve beraberinde vergi sisteminin işleyişini zedeleyecektir.

Tablo 3.1. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı (2006 – 2016)

	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Δ Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Toplam Vergi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Δ Toplam Vergi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı / Toplam Vergi Hasılatı</i>	<i>Δ Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı / Toplam Vergi Hasılatı</i>
<b>2006</b>	44.174.998	-	151.271.701	-	% 29,20	-
<b>2007</b>	53.780.017	% 21,74	171.098.466	% 13,11	%31,43	% 7,64
<b>2008</b>	63.088.534	% 17,31	189.980.827	% 11,04	% 33,20	% 5,63
<b>2009</b>	66.720.165	% 5,76	196.313.308	% 3,33	% 34,00	% 2,41
<b>2010</b>	72.240.135	% 8,27	235.714.637	% 20,07	% 30,64	-% 9,88
<b>2011</b>	89.118.725	% 23,36	284.490.017	% 20,69	% 31,32	% 2,22
<b>2012</b>	101.783.465	% 14,21	317.218.619	% 11,50	% 32,08	% 2,43
<b>2013</b>	110.160.589	% 8,23	367.517.727	% 15,86	% 30,00	-% 6,48
<b>2014</b>	126.226.823	% 14,58	401.683.956	% 9,30	% 31,42	% 4,73
<b>2015</b>	142.404.955	% 12,82	465.229.389	% 15,82	% 30,60	-% 2,61
<b>2016</b>	170.581.224	% 19,79	529.263.765	% 13,76	% 32,23	% 5,33
<b><i>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı Ortalama Değişim Oranı</i></b>		% 14,61	<b><i>Toplam Vergi Hasılatı Ortalama Değişim Oranı</i></b>	% 13,45	Ortalama % 31,47	Ortalama Δ % 16,15

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016). (Tablo, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 3.1’de Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki payları 2006 - 2016 yılları itibariyle gösterilmiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerden elde edilen hasılatla bakıldığında sürekli bir artış eğiliminin olduğu gözlemlenmekte olup yıllık ortalama artış oranı yaklaşık % 15 olarak gerçekleşmiştir. 2009 yılında gelir üzerinden alınan vergi hasılatındaki artışın yaklaşık % 6 olduğu ve diğer yıllara nazaran daha düşük seyrettiği görülmektedir. Bu durumun başlıca sebebinin 2008 yılında ortaya çıkan ve etkilerini 2009 yılı şubat ayında açıkça gösteren küresel ekonomik kriz olduğu söylenebilir. Benzer durum toplam vergi hasılatına bakıldığında da göze çarpmakta ve 2009 yılında yaklaşık % 3 olarak gerçekleşen artış oranı, yaklaşık %13,45’lik ortalama artış oranına kıyasla daha düşük gerçekleşmiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatındaki payının ise son 10 yıllık dönemde ortalama % 30 - 32 dolaylarında seyrettiği görülmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki payının 2010, 2013 ve 2015 yıllarında diğer vergilerden elde edilen hasılatla kıyasla artış oranlarının daha düşük olması sebebiyle toplam vergi hasılatı içerisindeki paylarında düşüş yaşandığı gözlemlenmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki payının en düşük olduğu yıl % 29’luk pay ile 2006 yılı, en yüksek olduğu yıl ise % 34’lük pay ile 2009 yılıdır.

Tablo 3.2. Türkiye’de gelir vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (2006 – 2016)

	<i>Gelir Vergisi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Toplam Vergi Gelirleri Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Gelir Vergisi Hasılatı / Toplam Vergi Gelirleri Hasılatı</i>	<i>Δ Gelir Vergisi Hasılatı / Toplam Vergi Gelirleri Hasılatı</i>
<b>2006</b>	31.727.644	151.271.701	% 20,97	-
<b>2007</b>	38.061.543	171.098.466	% 22,24	% 6,06
<b>2008</b>	44.430.339	189.980.827	% 23,38	% 5,13
<b>2009</b>	46.018.360	196.313.308	% 23,44	% 0,26
<b>2010</b>	49.385.289	235.714.637	% 20,95	-% 10,62
<b>2011</b>	59.885.000	284.490.017	% 21,04	% 0,43
<b>2012</b>	69.671.645	317.218.619	% 21,96	% 4,37
<b>2013</b>	78.726.008	367.517.727	% 21,42	-% 2,46
<b>2014</b>	91.063.306	401.683.956	% 22,67	% 5,84
<b>2015</b>	105.395.330	465.229.389	% 22,65	-% 0,09
<b>2016</b>	123.683.017	529.263.765	% 23,36	% 3, 13

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016). (Tablo, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (www.gib.gov.tr) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 3.2.'de Türkiye'de gelir vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payları 2006 - 2016 yılları itibariyle gösterilmiştir. Bu tabloda, gelir vergisinden elde edilen vergi hasılatında düzenli bir artış meydana gelmekte ve yıllar içerisinde dalgalı bir seyir izlemesine rağmen son yıllarda toplam vergi hasılatı içerisindeki payında artış gözlemlenmektedir. Gelir vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payında 2010, 2013 ve 2015 yıllarında azalmasının bir nedeni de diğer vergilerden elde edilen hasılatlara kıyasla artış oranlarının daha düşük olması olabilir.

Tablo 3.3. Türkiye'de kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri hasılatı içerisindeki payı (2006 – 2016)

	<i>Kurumlar Vergisi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Toplam Vergi Gelirleri Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Kurumlar Vergisi Hasılatı / Toplam Vergi Gelirleri Hasılatı</i>	<i>Δ Kurumlar Vergisi Hasılatı / Toplam Vergi Gelirleri Hasılatı</i>
<b>2006</b>	12.447.354	151.271.701	% 8,23	-
<b>2007</b>	15.718.474	171.098.466	% 9,19	% 11,65
<b>2008</b>	18.658.195	189.980.827	% 9,82	% 6,90
<b>2009</b>	20.701.805	196.313.308	% 10,55	% 7,37
<b>2010</b>	22.854.846	235.714.637	% 9,70	-% 8,05
<b>2011</b>	29.233.725	284.490.017	% 10,28	% 5,98
<b>2012</b>	32.111.820	317.218.619	% 10,15	-% 1,18
<b>2013</b>	31.434.581	367.517.727	% 8,55	-% 15,77
<b>2014</b>	35.163.517	401.683.956	% 8,75	% 2,35
<b>2015</b>	37.009.625	465.229.389	% 7,96	-% 9,13
<b>2016</b>	46.898.207	529.263.765	% 8,86	% 11,39

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016). (Tablo, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 3.3.'de Türkiye'de kurumlar vergisi gelirinin toplam vergi gelirleri hasılatı içerisindeki payları 2006- 2016 yılları itibariyle gösterilmiştir. Bu tabloya göre, kurumlar vergisi hasılatında sürekli bir artış eğiliminin olmasına karşılık 2013 yılında vergi hasılatında bir düşüş yaşandığı dikkati çekmektedir. 2012 yılında yürürlüğe giren 6328 Sayılı Kanun ile kurumlar vergisinde bazı önemli düzenlemelere gidilmiştir. Gerçekleştirilen bu değişiklikler ile girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bunun yanı sıra yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi vb. düzenlemeler ile



çeşitli istisna ve indirim uygulamalarına yer verilmiştir. Yukarıda belirtilen kanunla eklenen yeni istisna ve indirimler 2013 yılından itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olup, tüm bu yeni vergi harcamaları kalemleri kurumlar vergisi gelirlerinin 2013 yılında azalmasının başlıca sebebi olarak gösterilebilir. Kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi hasılatının içerisindeki payı ele alındığında ise ortalama yüzde % 9 dolaylarında seyretmesine karşılık 2006 yılında itibaren yakaladığı artış eğiliminin 2013 yılından itibaren düşüşe geçtiği gözlemlenmektedir. Bu durumun sebebi de kurumlar vergisi hasılatında yaşanan azalmanın kaynağı niteliğinde 6328 sayılı kanun ile gerçekleştirilen düzenlemeler olarak ifade edilebilir.

Tablo 3.4. Türkiye’de toplam vergi harcama tahminlerinin GSYİH içerisindeki payı (2006 – 2016)

	<i>Toplam Vergi Harcamaları (Bin TL)</i>	<i>GSYİH (Bin TL)</i>	<i>Toplam Vergi Harcamaları / GSYİH</i>	<i>Δ Toplam Vergi Harcamaları / GSYİH</i>
<b>2006</b>	8.592.275	789.227.555	% 1,09	-
<b>2007</b>	8.854.464	880.460.879	% 1,01	-% 7,63
<b>2008</b>	12.443.818	994.782.858	% 1,25	% 24,39
<b>2009</b>	14.684.223	999.191.848	% 1,47	% 17,48
<b>2010</b>	14.363.666	1.160.013.978	% 1,24	-% 15,74
<b>2011</b>	17.565.718	1.394.477.166	% 1,26	% 1,73
<b>2012</b>	17.917.738	1.569.672.115	% 1,14	-% 9,38
<b>2013</b>	22.416.849	1.809.713.087	% 1,24	% 8,52
<b>2014</b>	23.888.412	2.044.465.876	% 1,17	-% 5,67
<b>2015</b>	26.112.614	2.337.529.940	% 1,12	-% 4,39
<b>2016</b>	29.962.637	2.590.517.030	% 1,16	% 3,54

**Kaynak:** Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Harcama Listeleri (2006-2016), T.C. Merkez Bankası e- veri tabanı. (Tablo, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün ([www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)) web adresi ve T.C. Merkez Bankası’nın ([evds.tcmb.gov.tr](http://evds.tcmb.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

2006- 2016 yılları itibariyle Türkiye’de toplam vergi harcama tahminlerinin GSYİH<sup>36</sup> içerisindeki payları Tablo 3.4’de gösterilmiştir. Bu tabloya göre, 2008 yılında toplam vergi harcamalarındaki artışın olası sebeplerinden biri gelir vergisinde uygulanan vergi harcama araçlarından biri olan asgari geçim indiriminin 01.01.2008 itibariyle uygulamaya konulması olarak gösterilebilir. Bir diğer olası neden ise Varlık Barışı olarak da adlandırılan 5811 Sayılı Bazı

<sup>36</sup>Harcama yöntemiyle hesaplanmış GSYİH dikkate alınmıştır.

Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun getirdiği vergi kanunlarındaki düzenlemeler ile vazgeçilen vergi gelirlerindeki artış olarak ifade edilebilir. Vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payı 2008 yılında bir önceki yıla göre yaklaşık % 24'lük bir artış göstermiştir. 2010 yılında ise toplam vergi harcamalarında bir önceki yıla göre yaklaşık 320.000.000 TL'lik bir azalma ve vergi harcamaların GSYİH içerisindeki payında ise bir önceki yıla göre yaklaşık % 15 oranında bir azalma meydana gelmiştir. Vergi harcamalarının GSYİH içindeki payının bu kadar fazla azalmasının sebebi ise toplam vergi harcamalarında 2010 yılında bir önceki yıla göre azalma yaşanmışken GSYİH'da 2010 yılında bir önceki yıla göre yaklaşık 160.000.000.000 TL'lik bir artış meydana gelmesidir.

Tablo 3.5. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payı (2006 – 2016)

	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde V.H. (Bin TL)</i>	<i>Δ Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde V.H. (Bin TL)</i>	<i>GSYİH (Bin TL)</i>	<i>Δ GSYİH (Bin TL)</i>	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde V.H. / GSYİH</i>	<i>Δ Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde V.H. / GSYİH</i>
<b>2006</b>	7.925.714	-	789.227.555	-	% 1,00	-
<b>2007</b>	8.117.914	% 2,43	880.460.879	% 11,56	% 0,92	-% 8,19
<b>2008</b>	10.637.291	% 31,03	994.782.858	% 12,98	% 1,07	% 15,98
<b>2009</b>	12.169.456	% 14,40	999.191.848	% 0,44	% 1,22	% 13,90
<b>2010</b>	12.009.368	% -1,32	1.160.013.978	% 16,10	% 1,04	-% 15,00
<b>2011</b>	14.786.588	% 23,13	1.394.477.166	% 20,21	% 1,06	% 2,42
<b>2012</b>	14.870.877	% 0,57	1.569.672.115	% 12,56	% 0,95	-% 10,65
<b>2013</b>	18.794.041	% 26,38	1.809.713.087	% 15,29	% 1,04	% 9,62
<b>2014</b>	20.627.979	% 9,76	2.044.465.876	% 12,97	% 1,01	-% 2,84
<b>2015</b>	22.228.200	% 7,76	2.337.529.940	% 14,33	% 0,95	-% 5,75
<b>2016</b>	24.941.919	% 12,21	2.590.517.030	% 10,82	% 0,96	% 1,25

**Kaynak** Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Harcama Listeleri (2006-2016), T.C. Merkez Bankası e- veri tabanı. (Tablo, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün ([www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)) web adresi ve T.C. Merkez Bankası'nın ([evds.tcmb.gov.tr](http://evds.tcmb.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 3.5'te görüldüğü üzere gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcama tutarının GSYİH'ya oranı ortalama % 1 dolaylarında gerçekleşmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcama tutarlarının GSYİH içerisindeki paylarında 2007, 2010, 2012, 2014 ve 2015 yıllarında meydana gelen azalmaların sadece vergi harcamalarında oluşan

azalmadan kaynaklanmadığı GSYİH artış hızının ilgili yıllarda daha yüksek seyretmesinin de bu azalmada etkili olduğu söylenebilir. Tabloda belirtilen yıllar aralığında artış eğilimi gösteren gelir vergisinden gerçekleşen vergi harcamalarında, 2010 yılında yaklaşık % 1 oranında bir azalma meydana geldiği görülmektedir. Bu azalışın sebebi olarak yaşanan 2008 ekonomik küresel kriz neticesinde piyasaları teşvik etmek amacıyla arttırılan vergi harcamalarının krizin etkilerinin hafiflemesi ile birlikte azalması gösterilebilir.

Tablo 3.6. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının gelir üzerinden alınan vergi hasılatına oranı (2006 – 2016)

	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde V.H. (Bin TL)</i>	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri (Bin TL)</i>	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Gerçekleşen V.H./ Gelir Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri</i>	<i>Δ Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Gerçekleşen V.H. / Gelir Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri</i>
<b>2006</b>	7.925.714	44.174.998	% 17,94	-
<b>2007</b>	8.117.914	53.780.017	% 15,09	-% 15,87
<b>2008</b>	10.637.291	63.088.534	% 16,86	% 11,70
<b>2009</b>	12.169.456	66.720.165	% 18,24	% 8,18
<b>2010</b>	12.009.368	72.240.135	% 16,62	-% 8,86
<b>2011</b>	14.786.588	89.118.725	% 16,59	-% 0,19
<b>2012</b>	14.870.877	101.783.465	% 14,61	-% 11,94
<b>2013</b>	18.794.041	110.160.589	% 17,06	% 16,77
<b>2014</b>	20.627.979	126.226.823	% 16,34	-% 4,21
<b>2015</b>	22.228.200	142.404.955	% 15,61	-% 4,48
<b>2016</b>	24.941.919	170.581.224	% 14,62	-% 6,33

**Kaynak:** Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Harcama Listeleri (2006-2016), Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016). (Tablo, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün ([www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)) web adresi ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 3.6’da görüldüğü üzere, gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcama tutarının gelir üzerinden alınan vergi hasılatına oranı % 14 - % 18 dolaylarında gerçekleşmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamaları, bütçe ek vergi harcamaları listesinde belirtildiği üzere 2010 yılı haricinde sürekli bir artış eğilimindedir. Vergi gelirleri içerisindeki payının azalmasının sebebi ise vergi gelirlerinin artış hızının vergi harcama artış hızından yüksek gerçekleşmesi olarak ifade edilebilir. Kamu harcamalarının sürekli olarak artış halinde olması dolayısıyla kamu harcamalarının başlıca

finansman kaynağı olan vergi gelirlerinde de sürekli bir artışı gerektirmektedir. Buna paralel bir biçimde vergi harcamalarında da artış gözlemlenmesine karşılık gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarındaki değişim vergi hasılatındaki değişim oranının altında kalmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının, gelir vergisinin yüksek oranda kaydettiği artış neticesinde son yıllarda gelir üzerinden alınan vergi hasılatındaki payında azalma gözlemlenmektedir.

Tablo 3.7. Türkiye’de gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının gelir vergisi hasılatı içerisindeki payı (2006 – 2016)

	<i>Gelir Vergisi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Gelir Vergisinde Gerçekleşen Vergi Harcamaları (Bin TL)</i>	<i>Gelir Vergisinde Gerçekleşen Vergi Harcamaları / Gelir Vergisi Hasılatı</i>	<i>Δ Gelir Vergisinde Gerçekleşen Vergi Harcamaları / Gelir Vergisi Hasılatı</i>
<b>2006</b>	31.727.644	2.533.011	% 7,98	-
<b>2007</b>	38.061.543	2.798.977	% 7,35	-% 7,89
<b>2008</b>	44.430.339	7.779.571	% 17,51	% 138,10
<b>2009</b>	46.018.360	9.729.876	% 21,14	% 20,75
<b>2010</b>	49.385.289	9.158.729	% 18,55	-% 12,29
<b>2011</b>	59.885.000	10.818.484	% 18,07	-% 2,59
<b>2012</b>	69.671.645	12.714.760	% 18,25	% 1,02
<b>2013</b>	78.726.008	14.017.492	% 17,81	-% 2,43
<b>2014</b>	91.063.306	16.314.790	% 17,92	% 0,62
<b>2015</b>	105.395.330	18.097.241	% 17,17	-% 4,16
<b>2016</b>	123.683.017	20.493.744	% 16,57	-% 3,50

**Kaynak:** Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Harcama Listeleri (2006-2016), Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016). (Tablo, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün ([www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)) web adresi ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 3.7’de, Türkiye’de gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının gelir vergisi hasılatı içindeki payları 2006- 2016 yılları itibariyle gösterilmiştir. Bu tabloda, gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcama rakamlarındaki değişim incelendiğinde dikkat çeken yıl 2008 yılı olmaktadır. 2008 yılında gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcama tutarında bir önceki yıla kıyasla % 138 artış olmuştur. Bu artışın temel nedeninin vergi harcama listelerinde veya Gelir Politikalar Genel Müdürlüğü ile Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüklerinin resmi sitelerindeki raporlarda yer almasa da 2016 yılı Vergi

Harcama Raporu'ndaki veriler ışığında asgari geçim indiriminin yürürlüğe konmasıdır. Her ne kadar 2008 yılı vergi harcama listesinde vergi kanunlarında yer alan birkaç yeni maddenin eklenmesi ve bazı düzenlemelere gidilmiş olsa da bu yapılan değişikliklerin % 138'lik bir artış yaratması pek de mümkün gözükmemektedir. 2016 yılı vergi harcama raporunda 2015 yılına ait tahminlere yer verilmekte olup asgari geçim indirimi tutarı gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının yaklaşık %68'ini oluşturmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2016). Ortaya konan bu verilerin gösterdiği durum ise 01.01.2008 tarihinde yürürlüğe giren asgari geçim indiriminin gelir vergisinde gerçekleşen bu yüksek artışın sebebi olduğudur. Her ne kadar vergi harcama listelerinde bu harcama kalemine 2008 yılında yer verilmese de genel kanaat bu yöndedir. Bunun sebebi ise 2015 yılı vergi harcama listesinde de yer almamasına rağmen 2016 yılı vergi harcama raporunda 2015 yılı için asgari geçim indiriminden kaynaklı vergi harcamasının hesaplandığı ve tahminlere dahil edildiğinin görülmesidir. 5018 sayılı KMYKK'da yasal zorunluluk haline gelen vergi harcamalarının raporlanması hususu, yine aynı kanunun bir amacı olan mali saydamlığın sağlanmasında etkili bir biçimde icra edilmemektedir. Zira 2007 ve 2016 yılı vergi harcama raporları dışında diğer yıllara ait vergi harcama listelerinin hiçbirinde gerek fonksiyonel gerekse ekonomik herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutularak her bir kaleme meydana gelen harcamaların belirtilmediği apaçık ortadadır. Vergi harcamalarının etkinliğinin ölçülmesi ve verimlilikleri nispetinde bazı kalemlerin elenerek yerlerine belirlenen amaçlara ulaşmada başarılı olan diğer vergi harcama kalemlerinin konabilmesi için bu verilerin sağlıklı ve düzenli bir şekilde yayımlanması gerekmektedir. Türkiye'de vergi harcamalarıyla ilgili yayımlanan verilerdeki bu eksiklik kamu harcamalarının bir muadili olan vergi harcamalarının daha özenle ele alınmasının gereğini gözler önüne sermektedir. 2010 yılında ise gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarında 571.147.000 TL'lik bir azalma ve gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının gelir vergisi hasılatındaki payında ise bir önceki yıla kıyasla % 12 dolaylarındaki azalma meydana gelmiştir. Bu azalmanın sebebi ise kriz döneminde artan vergi harcama tutarlarının tekrar denge haline dönmesi olarak yorumlanabilir.

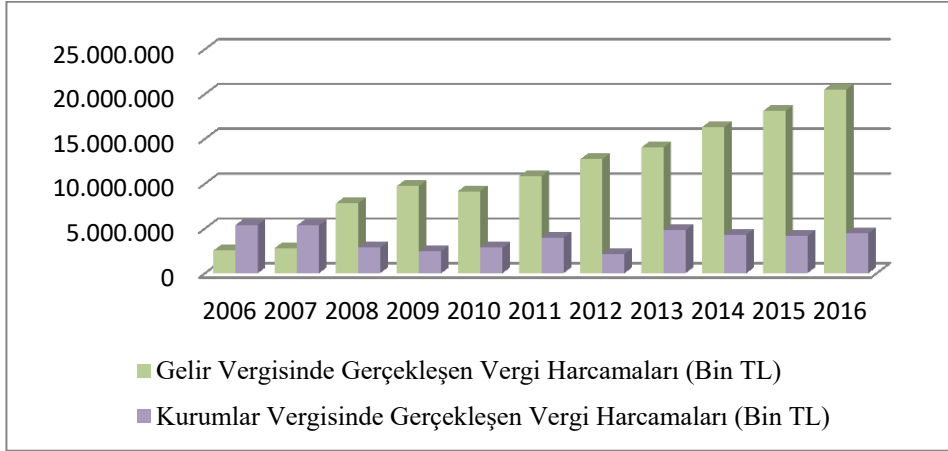
Tablo 3.8. Türkiye’de kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının kurumlar vergisi gelirleri içerisindeki payı (2006 – 2016)

	<i>Kurumlar Vergisi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Kurumlar Vergisinde Gerçekleşen Vergi Harcamaları (Bin TL)</i>	<i>Kurumlar Vergisinde Gerçekleşen Vergi Harcamaları / Kurumlar Vergisi Hasılatı</i>	<i>Δ Kurumlar Vergisinde Gerçekleşen Vergi Harcamaları / Kurumlar Vergisi Hasılatı</i>
<b>2006</b>	12.447.354	5.392.703	% 43,32	-
<b>2007</b>	15.718.474	5.318.937	% 33,84	- % 21,89
<b>2008</b>	18.658.195	2.857.720	% 15,32	-% 54,74
<b>2009</b>	20.701.805	2.439.580	% 11,78	-% 23,06
<b>2010</b>	22.854.846	2.850.639	% 12,47	% 5,84
<b>2011</b>	29.233.725	3.968.104	% 13,57	% 8,83
<b>2012</b>	32.111.820	2.156.117	% 6,71	-% 50,53
<b>2013</b>	31.434.581	4.776.549	% 15,20	% 126,31
<b>2014</b>	35.163.517	4.313.189	% 12,27	-% 19,28
<b>2015</b>	37.009.625	4.130.959	% 11,16	-% 9,00
<b>2016</b>	46.898.207	4.448.175	% 9,48	-% 15,03

**Kaynak:** Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Vergi Harcama Listeleri (2006-2016), Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016). (Tablo, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün ([www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)) web adresi ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Vergi harcamaları ekonomik, idari, sosyal ve siyasi birtakım nedenlerle uygulanmakta olup genel itibariyle devletin vazgeçtiği vergi gelirlerini dolaylı bir şekilde belirli gruplara dolaylı kaynak aktarımı biçiminde gerçekleşmektedir. Tablo 3.8’de, Türkiye’de kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının kurumlar vergisi gelirleri içindeki payları 2006 - 2016 yılları itibariyle gösterilmiştir. Bu tabloya göre, kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamaları dikkate alındığında ise vergi harcamalarının kurumlar vergisi hasılatına oranında ve kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcama tutarlarında yıllar itibariyle azalma göze çarpmaktadır. Vergi harcamalarının sosyal amaçlarının ağır bastığı ve gelir üzerinden alınan vergilerin içerisinde gelir vergisinde uygulanan vergi harcama araçlarına ağırlık verildiği söylenebilir. Vergi harcamaları yatırımları teşvik etmek, bölgeler arası eşitsizliği gidermek gibi bazı ekonomik amaçlarla uygulanmasına karşın yıllar itibariyle gelir dağılımında adaletsizlikle mücadele ve düşük gelir gruplarının korunması gibi birtakım amaçların önem kazandığı gözlemlenmektedir. Kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarında

özellikle 2008 ve 2012 yıllarında % 50 dolaylarında keskin azalmalar yaşandığı görülmektedir. 2013 yılında ise yaklaşık % 126'lık bir artış gösteren vergi harcamalarının, sürekli bir artış eğiliminde olan kurumlar vergisi hasılatı üzerindeki azaltıcı etkisi Tablo 3.8.'de görülmektedir.



**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler, 2016. (Grafik, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Grafik 3.1. Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamaları (2006-2016)

Grafik 3.1'de açıkça görüldüğü üzere gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan vergi harcamalarının dağılımında 2006 ve 2007 yıllarında kurumlar vergisinin gelir vergisinin iki katı kadar gerçekleştiği ancak 2008 yılından başlayarak yıllar içerisinde gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcama tutarlarının giderek arttığı ve kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamalarının ise azaldığı dikkati çekmektedir. 2008 yılında gerçekleşen küresel ekonomik krizin etkilerinin önlenmesi adına vergi kanunlarında birtakım düzenlemelere gidilmiş ve bu kapsamda çeşitli istisna, indirim ve muafiyet uygulamalarına yer verilmiştir (Kayalidere ve Özcan: 2012: 350). Gelir vergisinde çeşitli düzenlemeler getiren 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile özellikle ücret geliri elde edenlere yönelik istisnalarda birtakım düzenlemelere gidilmiştir. Buna ek olarak 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında kanun ile yine gelir vergisi kapsamında çeşitli istisna ve indirim hükümlerine yer verilmiştir. Uygulanan vergi politikaları ele alındığında gelir vergisinde uygulanan vergi harcamalarının tutarındaki artışın emeğin daha

düşük oranda vergilendirilmesi adına yapılan faaliyetlerin bir neticesi olarak göze çarpmaktadır. Ayırma ilkesi görüşünü savunanlara göre, farklı gelir kaynaklarının farklı vergi uygulamalarına tabi olması gerekmektedir (Organ ve Yavuz, 2017: 9). 2008 yılından itibaren gelir üzerinden alınan vergi harcamalarında gelir vergisinde gerçekleşen vergi harcama tutarındaki bu keskin değişim de tam olarak bu görüş ile örtüşmektedir. Maliye politikasının sosyal amacı gereği vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağıtılması için gelir vergisinde uygulanan vergi harcamalarına daha fazla ağırlık verildiği söylenebilir.

Tablo 3.9. Türkiye’de toplam vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı (2006 – 2016)

	<i>Toplam Vergi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Toplam Kamu Harcamaları (Bin TL)</i>	<i>Toplam Vergi Hasılatı / Toplam Kamu Harcamaları</i>	<i>Δ Toplam Vergi Hasılatı / Toplam Kamu Harcamaları</i>
<b>2006</b>	151.271.701	204.252.050	% 74,06	
<b>2007</b>	171.098.466	196.655.540	% 87,01	% 17,48
<b>2008</b>	189.980.827	250.001.010	% 75,99	-% 12,65
<b>2009</b>	196.313.308	286.774.240	% 68,45	-% 9,91
<b>2010</b>	235.714.637	385.883.670	% 61,08	-% 10,77
<b>2011</b>	284.490.017	422.790.050	% 67,28	% 10,16
<b>2012</b>	317.218.619	441.532.500	% 71,85	% 6,77
<b>2013</b>	367.517.727	500.006.080	% 73,50	% 2,30
<b>2014</b>	401.683.956	505.148.840	% 79,51	% 8,18
<b>2015</b>	465.229.389	590.834.280	% 78,74	-% 0,97
<b>2016</b>	529.263.765	729.871.030	% 72,51	-% 7,90

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016), T.C. Merkez Bankası e-veri tabanı. (Tablo, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) web adresi ve T.C. Merkez Bankası’nın ([evds.tcmb.gov.tr](http://evds.tcmb.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Kamu harcamaları devletin üstlendiği asli görevlerini yerine getirmek üzere gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler neticesinde yaptığı harcamalardır. Devlet savunma, sağlık ve eğitim gibi kamusal nitelikli mal ve hizmet üretmenin yanı sıra toplumsal refahı artırmak amacıyla gelir dağılımında adaletin sağlanması, düşük gelir grubunda yer alan vatandaşların desteklenmesi gibi faaliyetler ile çeşitli sosyal transfer harcamaları da yapmaktadır. Devletin zaman içerisinde üstlendiği fonksiyonlarda meydana gelen artışlar beraberinde kamu harcamalarının artışını da getirmiştir. Kamu harcamalarında devletin üstlendiği görevlerin artması ve ekonomiye daha fazla dahil olması neticesinde artışların yaşanmasının yanı sıra



savaş, doğal afet ve kriz gibi olağanüstü dönemlerde sıçramalar meydana gelmektedir (Pehlivan, 2015:72). Tablo 3.9'da, Türkiye'de toplam vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranları 2006-2016 yılları itibariyle gösterilmiştir. Bu tabloda, Türkiye'de kamu harcamalarında yaşanan değişimlere göz atıldığında 2007 yılında yaşanan 7.596.510.000 TL'lik azalış dışında genel olarak artış trendinin hakim olduğu görülmektedir. Özellikle 2008 küresel ekonomik krizin etkilerinin azaltılması için artan kamu harcamalarının etkisi gözlemlenmektedir. Buna ek olarak 2016 yılında yaşanan olumsuz gelişmeler neticesinde de kamu harcamalarında ciddi bir miktarda yaklaşık 139.000.000.000 TL'lik bir artış görülmektedir. Kamu harcamalarında yaşanan bu artışların yanı sıra vergi gelirlerinde sürekli bir artış trendi göze çarpmaktadır. Kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin kamu harcamalarının karşılanabilmesi üzere arttırılması gerekmekte olup gerçekleşen durum ile beklenen birbiriyle örtüşmektedir. Yıllar itibariyle genel olarak vergi harcamalarındaki artış, kamu harcamalarında gerçekleşen artışın altında kalmıştır. Vergilendirmenin mali amacı olarak adlandırılan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranına bakılırsa; Türkiye'de 2007 yılında % 87 dolaylarında gerçekleşen vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı küresel ekonomik krizin yaşandığı yıllarda gerek krizin etkilerini hafifletmek için artan kamu harcamaları gerekse iç talebi arttırmak amacıyla yapılan harcamalar neticesinde artan kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kaldığı ve 2008, 2009 ve 2010 yıllarında sırasıyla yaklaşık % 76, % 68 ve % 61 oranlarında azalarak gerçekleştiği görülmektedir

Tablo 3.10. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı (2006 – 2016)

	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı (Bin TL)</i>	<i>Toplam Kamu Harcamaları (Bin TL)</i>	<i>Δ Toplam Kamu Harcamaları (Bin TL)</i>	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı / Toplam Kamu Harcamaları</i>	<i>Δ Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı / Toplam Kamu Harcamaları</i>
<b>2006</b>	44.174.998	204.252.050		% 21,63	
<b>2007</b>	53.780.017	196.655.540	-% 3,72	% 27,63	% 26,45
<b>2008</b>	63.088.534	250.001.010	% 27,13	% 25,24	-% 7,72
<b>2009</b>	66.720.165	286.774.240	% 14,71	% 23,27	-% 7,80
<b>2010</b>	72.240.135	385.883.670	% 34,56	% 18,72	-% 19,54
<b>2011</b>	89.118.725	422.790.050	% 9,56	% 21,08	% 12,60
<b>2012</b>	101.783.465	441.532.500	% 4,43	% 23,05	% 9,36
<b>2013</b>	110.160.589	500.006.080	% 13,24	% 22,03	-% 4,43
<b>2014</b>	126.226.823	505.148.840	% 1,03	% 24,99	% 13,42
<b>2015</b>	142.404.955	590.834.280	% 16,96	% 24,10	-% 3,54
<b>2016</b>	170.581.224	729.871.030	% 23,53	% 23,37	-% 3,03

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016), T.C. Merkez Bankası e- veri tabanı. (Tablo, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) web adresi ve T.C. Merkez Bankası’nın ([evds.tcmb.gov.tr](http://evds.tcmb.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Türkiye’de 2006 – 2016 yılları arasında toplam vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranındaki değişimler Tablo 3.10’da gösterilmiştir. Bu tabloda, Türkiye’de 2007 yılında % 27 dolaylarında gerçekleşen gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı küresel ekonomik krizin yaşandığı yıllarda yapılan ek harcamalar neticesinde artan kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kaldığı ve 2008, 2009 ve 2010 yıllarında sırasıyla yaklaşık % 25, % 23 ve % 18 oranlarında azalarak gerçekleştiği görülmektedir. Krizin etkilerinin azaldığı 2011 yılı ve takip eden yıllarda oranda olumlu gelişmeler yaşandığı ve % 24’lere ulaştığı görülmektedir.

Tablo 3.11. Türkiye’de vergi harcamaları sebebiyle mali amaçtan sapmalar (2006 – 2016)

	<i>Toplam Vergi Hasılatı / Toplam Kamu Harcamaları (Mali Amaç)</i> (1)	<i>Toplam Vergi Hasılatı+ VH/Toplam Kamu Harcaması</i> (2)	<i>Vergi Harcaması Sebebiyle Mali Amaçtan Sapma</i> (1-2) / 2	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı / Toplam Kamu Harcamaları (Mali Amaç)</i> (3)	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Hasılatı + VH/Toplam Kamu Harcaması</i> (4)	<i>Vergi Harcaması Sebebiyle Mali Amaçtan Sapma</i> (3-4) / 4
<b>2006</b>	% 74,06	% 78,27	% -5,38	% 21,63	% 25,51	% -15,21
<b>2007</b>	% 87,01	% 91,51	% -4,92	% 27,63	% 31,48	% -12,23
<b>2008</b>	% 75,99	% 80,97	% - 6,15	% 25,24	% 29,49	% -14,41
<b>2009</b>	% 68,45	% 73,58	% -6,97	% 23,27	% 27,51	% -15,41
<b>2010</b>	% 61,08	% 64,81	% -5,76	% 18,72	% 21,83	% -14,25
<b>2011</b>	% 67,28	% 71,44	% -5,82	% 21,08	% 24,58	% -14,24
<b>2012</b>	% 71,85	% 75,90	% -5,34	% 23,05	% 26,42	% -12,76
<b>2013</b>	% 73,50	% 77,99	% -5,76	% 22,03	% 25,79	% -14,58
<b>2014</b>	% 79,51	% 84,25	% -5,63	% 24,99	% 29,07	% -14,04
<b>2015</b>	% 78,74	% 83,16	% -5,32	% 24,10	% 27,86	% -13,50
<b>2016</b>	% 72,51	% 76,62	% -5,36	% 23,37	% 26,79	% -12,77

**Kaynak:** T.C. Merkez Bankası e- veri tabanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016), Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (Tablo, T.C. Merkez Bankası’nın (evds.tcmb.gov.tr) web adresi, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (www.gib.gov.tr) web adresi ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün (www.bumko.gov.tr) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 3.11’de, Türkiye’de 2006-2016 yıllarında vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ve vergi harcamaları sebebiyle vazgeçilen vergi gelirlerinin tahsil olunması halinde karşılama oranındaki olası artışlar ele alınmıştır. Devletin kamu harcamalarına bir alternatif olarak uyguladığı ve bütçedeki harcamalara dahil etmediği vergi harcamaları sebebiyle yaşadığı vergi kayıplarının boyutu yukarıdaki tabloda detaylı bir biçimde ortaya çıkmaktadır. Tahsilinden vazgeçtiği vergi gelirleri sebebiyle vergilendirmenin mali amacından sapmalar meydana gelmekte ve toplam vergi harcamaları dikkate alındığında bu sapmalar yaklaşık olarak % 5 oranında gerçekleşmektedir. Türkiye’de 2016 yılı için vazgeçilen vergi gelirlerinin vergi sistemi yoluyla dağıtılmasını sağladığı toplam vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payının % 1,15 oranında gerçekleştiği dikkate alınırsa vergi harcamalarının daha etkin bir biçimde irdelenmesi ve gözden geçirilmesi gerekmektedir. Vergilendirmenin mali amacı üzerinde yarattığı % 5’lik bu olumsuz etki vergi harcamalarının etkin bir biçimde kullanılması gerekliliğinin bir kez daha altını çizmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının uygulanmadığı duruma kıyasla sebep olduğu sapmalar ise % 12 - % 16 oranları arasında gerçekleşmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı 2016 yılı için % 23,37 oranında gerçekleşirken, vergi harcamalarının olmadığı durumda bu oran % 26,79’a yükselmektedir. Vergi harcamaları sebebiyle vergilendirmenin mali amacında gerçekleşen bu azalış göz önünde bulundurulduğunda vergi harcamalarının daha kapsamlı ele alınması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3.12. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının vergilendirilmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesi (2006 – 2016)

	<i>Gelir Üzerinden. Alınan Vergi Hasılatı / Toplam Kamu Harcamaları (Mali Amaç)</i>	<i>Δ Gelir Üzerinden. Alınan Vergi Hasılatı / Toplam Kamu Harcamaları (Mali Amaç)</i>	<i>Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Gerçekleşen Vergi Harcamaları / GSYİH</i>	<i>Δ Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Gerçekleşen Vergi Harcamaları / GSYİH</i>
<b>2006</b>	% 21,63	-	% 1,00	-
<b>2007</b>	% 27,63	% 27.74	% 0,92	-% 8.17
<b>2008</b>	% 25,24	-% 8.65	% 1,07	% 15.94
<b>2009</b>	% 23,27	-% 7.81	% 1,22	% 13.94
<b>2010</b>	% 18,72	-% 19.55	% 1,04	-% 15.02
<b>2011</b>	% 21,08	% 12.61	% 1,06	% 2.42
<b>2012</b>	% 23,05	% 9.35	% 0,95	-% 10.66
<b>2013</b>	% 22,03	-% 4.43	% 1,04	% 9.71
<b>2014</b>	% 24,99	% 13.44	% 1,01	-% 2.89
<b>2015</b>	% 24,10	-% 3.56	% 0,95	-% 5.75
<b>2016</b>	% 23,37	-% 3.03	% 0,96	% 1.26

**Kaynak:** T.C. Merkez Bankası e- veri tabanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler (2016) . (Tablo, T.C. Merkez Bankası’nın (evds.tcmb.gov.tr) web adresi, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (www.gib.gov.tr) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Tablo 3.12’de Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen kamu harcama oranı (mali amacı) ile gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının seyri 2006-2016 yılları itibariyle gösterilmektedir. Vergi harcamalarının devletin vazgeçtiği vergi gelirleri olduğu kabul edilirse vergi harcamaları ile vergi gelirleri arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığından söz etmek mümkündür. Vergi harcamalarındaki bir artışın neticesi olarak vergi hasılatında azalma meydana gelmektedir. Türkiye’de 2006-2016 yılları arasında gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarındaki değişim ile gelir üzerinden alınan vergilerdeki değişim incelendiğinde bu ters yönlü ilişkinin varlığı göze çarpmaktadır. 2008 yılında yaşanan küresel ekonomik krizin etkilerinin hafifletilmesi adına artırılan vergi harcamalarının gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamaları karşılama oranı üzerinde azaltıcı etkisi Tablo 3.12’de görülmektedir. 2010 yılında ise gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi

harcamalarında yaşanan azalma neticesinde gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranında artış yerine azalma meydana gelmiştir. Gerçekleşen bu azalış vergi harcamalarının vergi hasılatı üzerinde yarattığı etkinin geçersiz olduğunu göstermemektedir. 2010 yılında meydana gelen bu durumun sebebi Tablo 3.1’de belirtildiği üzere 2009 yılına kıyasla 2010 yılında gelir üzerinden alınan vergi gelirlerinde gerçekleşen yaklaşık % 8 oranındaki artışa karşılık, Tablo 3.10’da belirtildiği üzere 2009 yılına kıyasla 2010 yılında kamu harcamalarının yaklaşık % 35 artış göstermesidir. Yaşanan bu artış neticesinde gelir üzerinden alınan vergi hasılatı her ne kadar artış gösterse de kamu harcamalarını karşılama oranında azalma meydana gelmiştir. Vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesinde dikkat edilmesi gereken en önemli husus kamu harcamalarındaki ani yükselmelerin bu etkinin göz ardı edilmesine veya yanlış yorumlanmasına sebebiyet verebilecek olmasıdır.

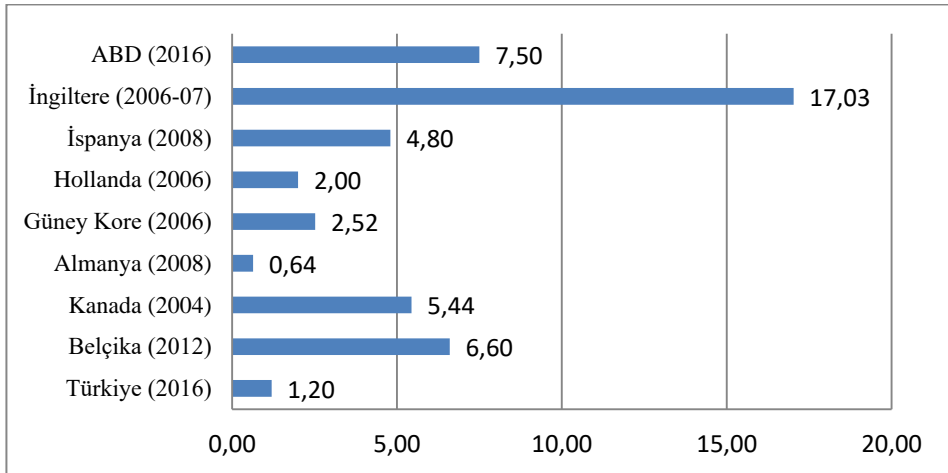
### **3.2. Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**

Gelişmiş ülkelerin bazılarında (Almanya, Belçika gibi ülkeler) vergi harcamaları raporları yayımlanması yasal bir zorunluluk iken bir kısmı (Kanada, İngiltere gibi ülkeler) ise yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen vergi harcama raporlarını yayımlamaktadır. Türkiye ise 2006 yılından itibaren bütçeye ek cetvel olarak vergi harcama listeleri ve belli başlı vergi kalemlerinde gerçekleşen vergi harcama rakamları yayımlamaktadır. Bu bağlamda Türkiye’de vergi harcaması kavramı ABD ve Almanya gibi 50 yıldan uzun bir süredir vergi harcamaları kavramını ele alan ülkelere göre oldukça yeni bir olgudur. Türkiye’de 2000’li yılların başlarında gündeme gelen vergi harcamaları kavramı 2007 ve 2016 yılı vergi harcamaları raporunda kapsamlı bir biçimde incelenmiştir. Buna ek olarak 2006 yılından itibaren her yıl düzenli olarak vergi harcamalarına ait tutarların ve ilgili kanun maddelerinden oluşan vergi harcamaları listeleri yayımlanmaktadır. Kamu harcamalarının bir alternatifi olarak nitelendirilebilecek olan vergi harcamalarının, kontrol ve denetiminin sıkı olmayışı dikkate alındığında, vergi harcamalarının vergi gelirleri ve kamu harcamalarının finansmanı gibi konularda etkilerinin analiz edilmesi ve değerlendirilmesinin önemi ortaya konulmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerinin vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesi yapılmaktadır. Değerlendirmeye konu olan ülkelerin seçiminde ülkelerin vergi

harcamalarının süreklilik arz edecek biçiminde veri teminleri dikkate alınmıştır. Vergi harcamalarına ilişkin genel kabul görmüş bir sınıflandırmanın mevcut olmayışı ülkelerin vergi harcamalarının karşılaştırmalı bir analize konu olmasını zorlaştırmaktadır.

Ülkelerin mevcut ekonomik sistemleri, gelişmişlik düzeyleri, nüfus gibi birçok değişkenlerin etkisinde farklı oranlarda gerçekleşen kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olan vergi hasılatının vergi harcamaları sebebiyle olumsuz yönde etkilendiği ifade edilebilir. Bu bölümde ülkelerde gerçekleşen vergi harcamaları ve vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranları dikkate alınmak suretiyle vergi harcamalarındaki değişimin vergilendirmenin mali amacına etkileri karşılaştırmalı bir biçimde değerlendirilecektir.



**Kaynak:** Tax Expenditures Report, OECD (2010), USA Treasury Department, Belgium Federal Public Service Finance, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

(Grafik, OECD'nin 2010 yılı vergi harcamaları raporu, USA Treasury Department ([www.treasury.gov](http://www.treasury.gov)) web adresi, Belgium Federal Public Service Finance ([finance.belgium.be/en](http://finance.belgium.be/en)) web adresi ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ([www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr)) web adresinde yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.)

Grafik 3.2. Türkiye ve bazı OECD ülkelerinde toplam vergi harcamalarının GSYİH içindeki payı

Grafik 3.2.'de Türkiye ve bazı OECD ülkelerinde toplam vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payları gösterilmektedir. Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerinin toplam vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payları incelendiğinde gelişmiş ülkelerin toplam vergi harcamalarının, gelişmekte olan ülkelere nazaran daha fazla olduğu görülmektedir. Vergi harcama kavramının ortaya çıkışına ve vergi harcamalarının raporlanmasına öncülük eden İngiltere ve ABD gibi ülkelerde vergi harcamalarının en yüksek paya sahip olduğu, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere ise vergi harcamalarının daha düşük paya sahip olduğu görülmektedir. Vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payının gelişmiş ülkelere genellikle daha yüksek olmasının bir sebebinin de vergi harcamaları kavramını kapsamlı bir biçimde ele almaları olduğu söylenebilir. Vergi harcama tutarlarının ülkeler tarafından yayımlanmasının yanı sıra güncel verilere erişimde bazı sorunlar yaşanmaktadır. OECD tarafından 2010 yılında yayımlanan raporda vergi harcamalarının doğruluğunda vergi harcama raporların ülkenin kendi dilinde hazırlanması ve çeviriden kaynaklanan sıkıntılar nedeniyle bazı sorunlar ortaya çıkabileceği belirtilmiştir (OECD, 2010: 70). Türkiye ve seçilmiş bazı OECD ülkelerinde gerçekleşen toplam vergi harcamalarında en yüksek payın 2006 - 2007 yılları için yaklaşık % 17 oranıyla İngiltere'ye ait olduğu ve bu ülkeyi 2016 yılı için % 7,5 pay ile ABD'nin takip ettiği görülmektedir. En düşük paylara sahip ülkenin 2008 yılı için yaklaşık % 0,6 oranıyla Almanya olduğu görülmektedir. Türkiye'de ise 2016 yılı için vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payı % 1,2 oranında gerçekleşmiştir. Bunun yanı sıra GSYİH içerisinde gerçekleşen yaklaşık % 1,2 oranında vergi harcama tutarı her ne kadar gelişmiş ülkelere düşük olarak gözükse de toplam 29.962.637.000 TL gibi oldukça yüksek bir rakama tekabül etmektedir. Bundan dolayı vergi harcamalarının vergilendirmenin amaçları üzerindeki olası etkileri kapsamlı olarak ele alınıp incelenmelidir.



Tablo 3.13. Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesi (2006 – 2015)

	Türkiye		Hollanda		Belçika		ABD	
	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Gerçekleşen V.H. / GSYİH	Mali Amaç <sup>a</sup>	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Gerçekleşen V.H. / GSYİH	Mali Amaç <sup>a</sup>	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Gerçekleşen V.H. / GSYİH	Mali Amaç <sup>a</sup>	Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Gerçekleşen V.H. / GSYİH	Mali Amaç <sup>a</sup>
2006	% 1,01	% 21,63	% 1,11	% 23,01	% 2,32	% 32,04	% 6,51	% 35,28
2007	% 0,92	% 27,63	% 1,02	% 22,13	% 2,29	% 31,55	% 6,19	% 34,96
2008	% 1,07	% 25,24	% 0,99	% 19,04	% 2,41	% 30,95	% 6,17	% 30,04
2009	% 1,21	% 23,27	% 0,99	% 19,07	% 3,00	% 26,55	% 5,80	% 21,57
2010	% 1,04	% 18,72	% 0,98	% 19,77	% 3,30	% 27,35	% 5,92	% 23,22
2011	% 1,06	% 21,08	% 0,98	% 19,60	% 3,36	% 27,51	% 6,25	% 26,41
2012	% 0,95	% 23,05	% 0,97	% 19,11	% 3,60	% 27,39	% 6,45	% 28,22
2013	% 1,04	% 22,03	*	% 19,41	% 3,27 <sup>b</sup>	% 28,37	% 6,49	% 31,16
2014	% 1,01	% 24,99	*	% 19,90	*	% 29,24	% 6,52	% 32,40
2015	% 0,95	% 24,10	*	% 22,01	*	% 29,68	% 7,50	% 34,26

**Kaynak:** Tax Expenditures Report, OECD (2010), USA Treasury Department, OECD Data, Worldbank Data, Belgium Federal Public Service Finance, T.C. Merkez Bankası e-veri tabanı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (data.oecd.org, www.treasury.gov, data.oecd.org, data.worldbank.org, finance.belgium.be, evds.tcmb.gov.tr, www.bumko.gov.tr).

“\*” simgesi ilgili yıla ait verinin mevcut olmadığını ifade etmektedir.

a: Mali amaç ile gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı kastedilmektedir.

b: simgesi 2013 yılına ait kurumlar vergisinde gerçekleşen vergi harcamaları verisi mevcut değildir.

Tablo 3.13'te, 2016-2015 yılları itibariyle Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından değerlendirilmesine ilişkin oranlar gösterilmiştir. Bu tabloda, Türkiye ve seçilmiş OECD ülkeleri için 2006-2015 yılları arasında gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamalarının karşılama oranlarında 2008 krizini takip eden yıllarda genel bir eğilim olarak düşüş yaşandığı gözlemlenmektedir. Bu düşüş krizin merkez noktası olan ABD'de en şiddetli biçimde ortaya çıkmakla beraber gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere kıyasla daha büyük boyutta gerçekleşmiştir.

Tablo 3.13'te değerlendirmeye konu olan yıllar arasında Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının en düşük olduğu yıl % 0,92 oranla 2007 yılı olurken, en yüksek olduğu yıl ise % 1,21 oran ile 2009 yılıdır. Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranının en yüksek olduğu yıl, gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının en düşük olduğu yıl olan 2007 yılıdır. Vergi harcamalarının, elde edilen vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı üzerinde olumsuz etkisi gözlemlenmektedir. Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergi harcamalarının GSYİH'ya oranında 2009 yılında gerçekleşen % 1,21 oranından 2010 yılında % 1,04'e düşmesinin mali amaç üzerinde arttırıcı bir etki yaratmadığı gözlemlenmektedir. Ortaya çıkan bu durum Tablo 3.10'da belirtildiği üzere 2010 yılında kamu harcamalarında meydana gelen yaklaşık 100.000.000.000 TL'lik aşırı artıştan kaynaklanmaktadır. Kamu harcamalarının değişim oranından düşük bir oranda vergi harcamalarında meydana gelen değişim vergi harcamalarının olası etkilerinin görülmesini zorlaştırmaktadır.

Tablo 3.13'e göre, Hollanda'da gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının en düşük olduğu yıl % 0,97 oranla 2012 olurken, en yüksek olduğu yıl ise % 1,11 oran ile 2006 yılıdır. Hollanda'da gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamaları karşılama oranı incelendiğinde en yüksek oranın % 23,01 ile 2006 yılında ve en düşük oranın ise % 19,04 ile 2008 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Belçika'da gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının en düşük olduğu yıl % 2,29 oranla 2007 olurken, en yüksek olduğu yıl ise % 3,60 oran ile 2012 yılıdır. Belçika'da gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranına bakıldığında en

yüksek oranın % 32,04 ile 2006 yılında ve en düşük oranın ise % 26,55 ile 2009 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

Söz konusu tabloda, ABD’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının küresel ekonomik krizi takip eden 2009 yılında % 5,80 oranla en düşük oranda gerçekleştiği görülürken, en yüksek olduğu yıl ise % 7,5 oran ile 2015 yılı olmuştur. ABD’de gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranına bakıldığında en yüksek oranın % 35,28 ile 2006 yılında ve en düşük oranın ise % 21,57 ile 2009 yılında gerçekleştiği görülmektedir. ABD’de gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranının % 21,57 gibi oldukça düşük bir oranda gerçekleşmesinin sebepleri; yaşanan küresel ekonomik krizin çıkış ülkesi olan ABD’de 2009 yılında gerek toplam vergi gelirlerinin gerekse gelir üzerinden alınan vergi gelirlerinin azalması ve krizin etkilerinin hafifletilebilmesi için yapılan kamu harcamalarının yüksek oranda artması biçiminde sıralanabilir. Ayrıca vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranında ABD’de federal bazda toplanan vergilerin değerlendirmeye dahil edilmeyişi yalnızca merkezi yönetim vergi gelirlerinin dikkate alınmış olması bir diğer neden olarak sayılabilir.

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamaları Tablo 3.5’te belirtildiği üzere 2007 yılında 8.117.914.000 TL olarak gerçekleşirken, 2009 yılında 12.169.456.000 TL olarak gerçekleşmiş olup 2007 yılına kıyasla yaklaşık %50 oranında bir artış göstermiştir. Aynı dönemde 2007 yılında Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı % 27,63 iken 2009 yılına geldiğinde % 23,27’e gerilemiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranındaki yaşanan bu değişimin tek nedeni vergi harcamalarındaki artış olmadığı açık olsa da vergi harcamalarının, vergi gelirlerini azaltıcı bir yapısı olduğu ve bu durumda kamu harcamalarının finansmanı üzerinde olumsuz bir etki yarattığı yadsınamaz bir gerçektir.

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payı seçilmiş OECD ülkeleriyle karşılaştırıldığında Hollanda’da benzer oranlarda yaklaşık % 1 oranında, Belçika’da Türkiye’nin 3 katı olduğu ve yaklaşık % 3 oranında ve ABD’de ise 6 katı olduğu ve yaklaşık % 6 – 7 dolaylarında gerçekleştiği görülmektedir. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının,

gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı (mali amaç) üzerindeki etkisi değerlendirildiğinde 2010, 2011 ve 2015 yılları dışında yarattığı olumsuz etki açıkça gözlemlenmektedir. Artan vergi harcamaları, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı üzerinde azaltıcı bir etki yarattığı gözlemlenmektedir. Hollanda’da gerek vergi harcamalarının GSYİH’ya oranında gerekse vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranında gerçekleşen değişimlerin ihmal edilebilir düzeyde olduğundan net bir yorum yapmak çok olası değildir. Belçika’da ise 2008, 2009 ve 2013 yıllarında gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının, vergi hasılatının kamu harcamaları üzerindeki etkileri dikkat çekicidir. Vergi harcamalarının GSYİH’ya oranında artış yaşanan dönemde vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranında azalış, vergi harcamalarının GSYİH’ya oranında azalış yaşandığında ise vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranında artış meydana geldiği görülmektedir. ABD’de ise gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının 2010 yılına kadar bir azalış eğiliminde, 2010 yılından sonra ise sürekli olarak artış eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir. ABD’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarındaki bu değişimin gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı üzerindeki etkilerini tespit etmek çok güç gözükmektedir. Bunun nedeni ise OECD verilerine göre 2006 yılında ABD’de kamu harcamalarının GSYİH içerisindeki payının % 36,2 olduğu ve yıllar içerisinde düzenli bir artış sergileyerek 2010 yılında % 43 oranına ulaştığı, 2010 yılından itibaren düzenli bir şekilde azalarak 2015 yılında % 37,7 seviyelerine gerilediği görülmektedir. ABD’de kamu harcamalarında meydana gelen bu artış ve akabinde azalış eğilimleri vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranlarını ciddi bir biçimde etkilemiş ve vergi harcamalarının olası etkilerinin tespitini oldukça güçleştirmiştir.

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Devletler varlığını sürdürebilmek ve başta asli görevleri olmak üzere birtakım görevleri yerine getirebilmek amacıyla çeşitli giderler yapmaktadırlar. Gerçekleştirilmiş olan bu giderler genel olarak kamu harcaması olarak adlandırılmaktadır. Devletin yapmış olduğu kamu harcamalarının asli finansman kaynağını ise vergi gelirleri oluşturmaktadır. Tahsil edilen vergiler türlerine göre bir sınıflandırmaya tabi tutulduğunda gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi gelirleri genel olarak kamu harcamalarını karşılamak amacıyla tahsil edilmektedir. Vergilendirmenin mali amacının ölçülmesinde faydalanılan bir yöntem, tahsil olunan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı vergilendirmenin mali amacının gerçekleşme yüzdesini de ifade etmektedir. Bu durumun istisnası ise devletin çeşitli ekonomik, sosyal, siyasi ve idari amaçlarla elde edilen vergi gelirlerinin tahsilinden vazgeçmek yoluyla dolaylı bir biçimde gerçekleştirdiği harcamalardır.

Belirli mükellef gruplarına uygulanmak üzere bazı ekonomik, sosyal, siyasi ve idari amaçlarla tahsilinden vazgeçilen vergi gelirleri, vergi harcamaları olarak adlandırılmaktadır. Vergi harcamaları olarak adlandırılan bu ayrıcalıklar vergi sisteminde istisna, muafiyet, vergi indirimi, vergi mahsubu, indirimli vergi oranı vb. birçok şekilde ortaya çıkmaktadır. Devletler vergi politikası aracı olarak bu vergi ayrıcalıklarından faydalanmakta ve bu yolla istediği alanları teşvik etme veya belirli gelir grubundan olan mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü hafifletmek gibi çeşitli amaçlarını daha hızlı bir biçimde gerçekleştirmektedir.

Vergi harcamaları kavramının tarihi ABD ve Almanya'da 1960'lı yıllara kadar dayanmaktadır. İlk olarak Amerikan vergi hukukçusu Stanley Surrey tarafından ele alınan vergi harcamaları kavramı daha sonraları başta gelişmiş ülkeler olmak üzere birçok ülkenin gündeminde yer almış ve zaman içerisinde bu konuda birçok çalışma ortaya konmuştur. Öncülüğünü ABD ve Almanya'nın gerçekleştirdiği vergi harcamalarına dair çalışmalar 50 yılı aşkın bir süredir yapılmakta olmasına rağmen Türkiye'de bu konunun ele alınması ancak 2000'li yılların başında mümkün olabilmıştır. Türkiye'de Maliye Bakanlığı'nın 2001 yılında yayımladığı çalışmada ilk olarak ele alınan bu kavram 2003 yılında kabul edilen ve 2006 yılında tamamen yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK ile

mevzuatta yer almıştır. 5018 sayılı KMYKK ile istisna, muafiyet, vergi indirimi vb. vergi harcama kalemlerinin listelenmesi ve vazgeçilen tutarın yıllık olarak düzenli bir biçimde bütçe ek cetvellerde gösterilmesi kararlaştırılmıştır. Türkiye’de 2006 yılından itibaren vergi harcama listeleri bütçeye ek cetvellerde gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi belirli vergiler için yayımlanmakta olup; vergi harcamalarına ilişkin detaylı raporların T.C. Maliye Bakanlığı tarafından sadece 2007 ve 2016 yıllarında yayımlandığı görülmektedir. Gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye’de konunun ele alınmasında oldukça geç kalınmıştır. Vergi harcamalarının toplam tutarı ve toplam vergi harcamalarının vergi türlerine göre dağılımı ülkelerin sahip oldukları vergi sistemleri ve uyguladıkları mali politikalar doğrultusunda da farklılık arz etmektedir. Vergi harcama tutarlarının dağılımlarına bakıldığından genel olarak gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının ağırlık bastığı ifade edilebilir.

Vergi harcamaları genel olarak devletin vazgeçtiği vergi gelirlerini ifade ettiğinden, vergi gelirleri üzerinde azaltıcı bir etki yaratmaktadır. Vergi gelirleri üzerindeki bu olumsuz etki dikkate alındığında vergi harcamalarının vergilendirmenin amacı üzerinde olumsuz bir etki yarattığı söylenebilir. Vergilendirmenin amaçları ise asli ve en temel amacı olan mali amacının yanı sıra ekonomik, sosyal ve diğer amaçları olarak nitelendirilen mali olmayan amaçlarından oluşmaktadır. Vergi gelirlerinin temel amacının kamu harcamalarının finansmanı olması sebebiyle vergi harcamaları en çok vergilendirmenin mali amacı üzerinde olumsuz bir etki yarattığı söylenebilir.

Türkiye ve seçilmiş OECD ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamaları ve gelir üzerinden alınan vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı karşılaştırıldığında, Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının GSYİH’ya oranının Hollanda ile yakın değerlerde yaklaşık % 1 düzeylerinde olduğu ancak Belçika ve ABD’de ise bu oranın sırasıyla yaklaşık % 3 ve % 7 oranlarında gerçekleştiği görülmektedir. Belçika’da gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının Türkiye’den 3 kat ve ABD’de 6 ile 7 kat arasında fazla olduğu gözlemlenmektedir. Buna ek olarak Belçika ve ABD’de gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı da Türkiye’den yüksek bir seviyede gerçekleşmiştir. Bu ülkelerde vergi harcamalarının Türkiye’den yüksek bir paya

sahip olmasına ek olarak gelir üzerinden alınan vergilerden elde edilen vergi hasılatının payı da daha yüksektir.

Bu çalışmada Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamaları, vergilendirmenin mali amacı bakımından hem Türkiye özelinde hem de seçilmiş OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının, gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamaları karşılama oranı (mali amaç) üzerindeki etkisi değerlendirildiğinde 2010, 2011 ve 2015 yılları dışında vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı üzerinde yarattığı olumsuz etki dikkat çekmektedir. Artan vergi harcamaları, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı üzerinde azaltıcı bir etki yarattığı gözlemlenmektedir.

OECD verilerine göre 2006 yılında ABD’de kamu harcamalarının GSYİH içerisindeki payının % 36,2 olduğu ve yıllar içerisinde düzenli bir artış sergileyerek 2010 yılında % 43 oranına ulaştığı, 2010 yılından itibaren düzenli bir şekilde azalarak 2015 yılında % 37,7 seviyelerine gerilediği görülmektedir. Aynı dönem dikkate alındığında ABD’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının 2010 yılına kadar bir azalış eğiliminde, 2010 yılından sonra ise sürekli olarak artış eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir. ABD’de kamu harcamalarında meydana gelen bu artış ve akabinde azalış eğilimleri vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranlarını ciddi bir biçimde etkilemiş ve vergi harcamalarının olası etkilerinin tespitini oldukça zorlaştırmıştır

Bu çalışmanın üçüncü bölümünde, Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarında meydana gelen değişimlerin vergilendirmenin mali amacı bakımından etkilerini tespit etmek üzere vergi harcamalarının mevcut olmadığı alternatif durum ile mevcut durum karşılaştırılmıştır. Türkiye’de toplam vergi harcamalarının toplam vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı üzerinde yaklaşık % 5 oranında ve gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının, gelir üzerinden tahsil edilen vergi hasılatının kamu harcamalarını karşılama oranı üzerinde ise yaklaşık % 14 oranında azaltıcı etki yarattığı tespit edilmiştir. Devletin gelir üzerinden alınan vergilerden vazgeçtiği vergi gelirinin boyutunun ciddiyeti bu yolla ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu değerlendirmede vergi harcamalarının mevcut olmadığı durumda bireylerin davranışlarında meydana gelebilecek olası değişimler gözardı edilmiştir. Değerlendirme neticesinde elde edilen sonuçların

davranış değişikleri sebebiyle farklılık gösterebileceği doğru olmakla beraber bu değerlendirmenin yapılmasındaki amaç vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı üzerindeki etkilerinin boyutuna ve konunun önemine dikkat çekmek, izlenebilecek yolları ortaya koymaya çalışmaktır.

Türkiye için gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının 2016 yılında yaklaşık 25 milyar TL gibi ciddi bir rakama ulaşması ve bu gelir üzerinden alınan vergilerde gerçekleşen vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı bakımından yarattığı olumsuz etkiler göz önüne alındığında yapılan çalışmaların yetersiz olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak Türkiye’de gerçekleşen vergi harcamalarının yıllık ve kapsamlı bir biçimde raporlanması gereği ortaya çıkmaktadır. Gerçekleşen vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere vergi harcamalarının ortadan kaldırılması mümkün değildir. Vergi harcamaları gerek ekonomik gerek sosyal birçok nedenle uygulanmakta olup, uygulanmaları da gereklidir. Yapılması gereken vergi harcamalarının ortadan kaldırılması değil, bunun yerine kapsamlı ve düzenli şekilde yayımlanacak olan vergi harcama raporları ile gereksiz vergi harcama uygulamalarının terk edilmesi ya da daha verimli bir hale dönüştürülmesidir. Vergi harcamalarının doğrudan yapılan harcamalara kıyasla avantajları olduğu bir gerçektir. Ancak bu avantajların cazibesine kapılarak denetimi ve kontrolün elden bırakılması beraberinde, vergilendirmenin amaçları üzerinde olumsuz etkiler yaratacağı gibi vergi sistemini de gittikçe karmaşık bir hale getirmektedir. Vergi harcamalarının vergilendirmenin mali amacı üzerinde olumsuz etki yaratacağı yadsınamaz bir gerçektir ancak önemli olan vazgeçilen vergi gelirleri sebebiyle yaşanan bu olumsuz etkilerin karşılığında ne ölçüde istenen amaçlara ulaşıldığıdır. Bu amaçların açık bir şekilde tespiti ise vergi harcama listelerinde belirtilen vergi harcama tutarlarının karşılaştırılmasıyla mümkün değildir. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi için kapsamlı bir biçimde hazırlanan vergi raporlarının düzenli olarak halka arz edilmesi gerekmektedir. Hazırlanması gereken bu kapsamlı raporlar 5018 sayılı KMYKK’da belirtilen mali saydamlığın sağlanmasında atılması gereken bir adımdır.



## KAYNAKLAR

- ABD Hazine Bakanlığı. (2016). *Vergi Harcamaları Raporu*. 11.02.2017, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/Tax-Expenditures.aspx>.
- Acinoroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 1(2), 147-169.
- Akdoğan, A. (2016). Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Kasım, Ankara.
- Aksoyoğlu, V. (2010). Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Vergiden İstisna Edilen Kazançlar. *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı 208, 21.02.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11212>.
- Akyol, M. E. (2016). Kurumlar Vergisi Matrahı ve Ödenecek Verginin Hesaplanması. *E - Yaklaşım Dergisi*, Sayı 280, 05.02.2017, [uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28493&arananKey=ödenecek](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28493&arananKey=ödenecek).
- Akyol, M. E. (2007). Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar. *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı 172, 04.02.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7483>.
- Alemdar, F., Netek, O. (2013). Geçici Vergi Uygulaması ve Geçici Verginin Mahsubuna İlişkin Tereddüt İçeren Bir Husus. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 382, 117-126.
- Başar, Ö. (2012). Vergi Harcamaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 280, 52-62.
- Belgium Federal Public Service Finance (2016). *Tax Expenditures*, <https://finance.belgium.be/en> (17.03.2017).
- Bird, R. M. ve Oldman, O. (1990). *Taxation in Developing Countries*, Fourth Edition, The Johns Hopkins University Press.

- Burgess, R. and Stern, N. (2007). Vergileme ve Kalkınma (Çev. Durmuş, M.). Maliye Dergisi, Sayı 152, Ocak- Haziran 2007, 1- 59. (Eserin orijinali 1993’de yayımlandı -“Taxation and Development”, Journal of Economic Literature, Vol. 31, No.2. (June 1993), 762 – 830).
- Burton, M., Sadiq, K. (2013). *Tax Expenditure Management: A Critical Assesment*. Cambridge University Press, İngiltere.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2016). *Vergi Harcamaları Listeleri*, 12.02.2017, www.bumko.gov.tr.
- Clark,T., Dilnot, A. (2002). *Long-Term Trends In British Taxation and Spending*. The Institute For Fiscal Studies, Briefing Note No. 25.
- Çetin, İ. (2006). 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası. *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı 165, Eylül,05.03.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12749>.
- Çetin, M., Işık, H. (2014). Türkiye ve Avrupa Birliği Ekonomilerinde Yenilikler ve AR-GE’nin Teşviki: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, Sayı 166,Ocak-Haziran 2014, 75 -94.
- Çetin, R. (2011). Emisyon Primi İstisnası ve Uygulaması. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 222, 10.03.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12740>.
- Çetinkaya, H. (2017). 2016 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyanı. *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart, 1-12.
- Demirli, Y. (2014). Türkiye’de Teknoparklara Yönelik Teşvikler ve Teknoparkların Bilim ve Teknoloji Kapasitesinin Gelişimine Katkısı. *Maliye Dergisi*, Sayı 166, 95-114.
- Duran, İ. (2010). Bankalara veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankaların Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 208, 05.01.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11222>.

- Elele, O. (2007). Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 177, 15.04.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7915>.
- Ercan, İ. (2014). Kurumların Tevkifat Yoluyla Ödedikleri Verginin Mahsup ve İadesi. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 256, 07.01.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=23705&arananKey=mahsup>.
- Ferhatoğlu, E. (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, (6) 2, 77-93.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_67.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_67.xls.htm) (21.02.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). İstatistikler, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_67.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_67.xls.htm) (13.04.2017).
- Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 27-52.
- Giray, F. (2008). Vergi Teşvik Sistemi. *Ezgi Kitabevi*, Bursa.
- Gökmen, S. (2012). Yeni Bir Teşvik Unsuru; Girişim Sermayesi Fonu. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 281, 22-27.
- Günhan, M. ve Tuncer, M. (2014). Kurumlar Vergisinde Zarar Mahsubu. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 306, Mart, 159-164.

- Hayrulloğlu, B. (2014). Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin, Vergilerin Fonksiyonları ve Temel Vergileme İlkeleri Bakımından İncelenmesi, Prof. Dr. Naci Birol MUTER'e Armağan, *T.C. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü*, 623- 645.
- Işık, H. (2013). Engellilerin Vergisel Avantajları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4), 10.02.2017, <http://journal.nku.edu.tr/index.php/BJSS/article/view/47>.
- İnaltong, C. (2012). Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 369, Mayıs, 16-30.
- İnan, M. (2010). Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946–1960 Dönemi. *Maliye Dergisi*, Ocak- Haziran, 349-364.
- Kandemir, P. , Aplan Y. (2010). Yurt Dışı İnşaat, Onarım ve Montaj İşleri İle Teknik Hizmet Kazançlarına Sağlanan Vergi İstisnası ve Özellikli Hususlar. *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı 209, 15.03.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11303>.
- Karadeniz, S.(2007). Kooperatiflerde Risturn İstisnası. *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı 178,08.03.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8007>.
- Karakoç, İ. (2015). İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 319, 46-56.
- Kayalidere, G., Özcan, 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.
- Kızılot, Ş., Taş, M. (2013). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. *Gazi Kitabevi*, Ankara.

- Kiraz, A. (2013). Kurumlarda AR-GE İndirimi Uygulamasında Dikkat Edilecek Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 295, 45-64.
- Korumalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik, Md.14, 03.03.2017, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/11/20131126-6.htm>.
- Köprü, M. F. (2016). Gemi satış kazancı da istisna ama....*Vergide Gündem Dergisi*, Aralık, 20.04.2017, [http://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/blog?blogid=4503574](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=4503574).
- Köse, B (2009). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kraan, D.J.(2004). Off Budget and Tax Expenditures. *OECD*, 4(1), 121 – 141, 15.11.2016, <https://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf> .
- Kurbetçi, P. (2010). *Kurumlar Vergisinde İstisnalar*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçük, A. (2013). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçük, Ş. (2007). Türkiye’de Vergi Harcamaları. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 174, 46-51.
- Maraş, M. (2015). Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilmesi ve Özellik Arz Eden Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 323, 164-171.
- Mcdonald, H. (2010). *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Morgan, K. J., Prasad, M. (2009). The Origins of Tax Systems: A French American Comparison. *American Journal of Sociology*, 114(5), 1350-1394.

- OECD (2010). Tax Expenditures in OECD Countries. *OECD Publishing*, 14.10.2016,  
<http://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm>.
- Opping, F. ve James, S. (2017).Tax Expenditure Estimates in Ghana. *International Budget Partnership*, 05.05.2017,  
<https://ssrn.com/abstract=2841302>.
- Organ, İ. ve Yavuz, E. (2017). Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi. *Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies*, 4 (1),1-17.
- Oruç, A. (2013). *Kurumlar Vergisinde İstisna Uygulamalarının Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öner, C. (2014). Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(2), 365-395.
- Öner, E (2011). Tax Expenditure and Situation in Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 2(23), 165-170.
- Öner, M. Y. (2005). Eğitim ve Öğretim Kurumları ile Rehabilitasyon Merkezlerinde Vergi İstisnası. *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs, Sayı 200, 29-34.
- Öz, E. (2002). Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 17(1), 11-33.
- Özen, A., Önsesveren A. (2016). Gayrimenkul Sermaye İradında Vergisel Mükellefiyetin Tespitine İlişkin Özel Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 335, Ağustos, 38-43.

- Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztüfekçi, M.A. (2006). Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kooperatiflerin Muafiyetleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 218, 05.02.2017, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/yeni-kurumlar-vergisi-kanununa-gore-kooperatiflerin-muafiyetleri/1926>.
- Öztürk, Z. (2011). *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürkmen, A.(2010). *Kurumlar Vergisi Kanununda İştirak Kazançları İstisnası Ve İştirak Hissesi Satış Kazançları İstisnası*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pedük, T (2006). *Vergi Harcamaları*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Pehlivan, O. (2015). *Kamu Maliyesi* (9. baskı). Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pollack, S. D. (2013). Origins of the Modern Income Tax, 1894–1913, *The Tax Lawyer Journal*, 66(2), 295-330.
- Rakıcı, C. (2004). Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna Ve İndirimlerin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 190, Temmuz, 115-129.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, Sayı 159, Temmuz-Aralık, 262-277.
- Sarıca, K., Uzun, M. (2013). Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Vergi Mahsup İşlemleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 380, 162-167.
- Sarılı, M. A. (2012). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri, Ankara.
- Sarılı, M. A. (2016). Türk Vergi Sistemi. Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri, Ankara.

- Surrey S. S., McDaniel, R. P., (1985). *Tax Expenditures*. Harvard University Press,USA.
- Şakar, O. (2014). Kurumlar Vergisi Oranı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Vergi Mahsup İşlemleri ve İade İşlemlerine İlişkin Esaslar. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 392, 149 - 156.
- Şen, H., Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A.(2016). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şibli, G. (2013). 2012 Yılında Ödenen Gelir Vergilerinin Mahsup ve İadesi. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 245, 05.03.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20461&arananKey=mahsup>.
- Pollack, S., D. (2013). Origins of Modern Income Tax,1894-1913. *The Tax Lawyer Journal*,66(2),Winter, 295-330.
- T.C. Merkez Bankası (2016). Elektronik Veri Tabanı, 07.03.2017, [evds.tcmb.gov.tr](http://evds.tcmb.gov.tr).
- T.C. Maliye Bakanlığı (2007), Vergi Harcamaları Raporu, <http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=1594>.
- T.C. Maliye Bakanlığı (2016), Vergi Harcamaları Raporu, <http://www.gep.gov.tr/Web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=1594>.
- T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı (2017). *Kira Geliri Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Şubat.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2011). *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.



- Türk Dil Kurumu, (2017). 21.02.2017, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ac3ba3356e77.3242](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ac3ba3356e77.3242)
- Uçak, C. (2009). Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-I. *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı 204, Aralık, 15.02.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10744>.
- Uçan, R., Güner, Ü. (2017). Türkiye’den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar Nedeniyle Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu. *E – Yaklaşım Dergisi*, Sayı 294, 01.02.2017, [uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29973&arananKey=yurtdisinda%20ödenen%20vergi](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29973&arananKey=yurtdisinda%20ödenen%20vergi).
- Ufuk, M. T. (2008). Yurt Dışı İştirak Kazançlarında İstisna Uygulaması”, *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı 181, Ocak, 10.11.2016, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8315>.
- Ufuk, M. T. (2009). Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışında İstisna Uygulaması. *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı 197, Mayıs, 05.02.2017, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10000>.
- Uğurlu, H. (2013). *Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkilerinin Analizi*. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Vural, İ. (2015). Kurumlar Vergisi Rehberi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan, Sayı 315.
- Walsh, A. , Sagner C. (2015). The Historical Development and International Context of The Irish Corporate Tax System. *Irish Department of Finance, Tax Research*.
- World Bank (2016). Database, 08.03.2017, <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CN?end=2015&locations=BE&start=2006>
- Yayla, İ. E. (2013). Geçici Vergi Uygulaması ve Dönem Sonu İşlemleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 388, 189-197.

Zarakolu, A. (1954). Alman Gelir Vergisi. *Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 9 (3), 111-130.

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10.11.2016,  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4691.pdf>.
- 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicil Kanunu, 15.02.2017,  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4490.pdf>.
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 10.01.2017,  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4691.pdf>.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 11.10.2016,  
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>.

# ÖZGEÇMİŞ

## KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Elyasa AKSOY

Doğum Yeri ve Tarihi : KOCAELİ/KÖRFEZ 12.08.1991

## EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : Mersin Üniversitesi, Silifke UTİYO, İşletme Bilgi Yönetimi

Yüksek Lisans Öğrenimi : ADÜ Maliye Anabilim Dalı

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

## BİLİMSEL FAALİYETLERİ

### Bildiriler

-Uluslararası : Kutbay H., Aksoy E. (2017). The Income Effect of Taxes (Direct and Indirect) on Industrial Production: An Econometric Analysis for Turkey, 32nd International Public Finance Conference/TR, 89-92.

Giovanis E., Özdamar Ö., Kutbay H., Aksoy E. (2016). The Effect of Social Security Premium Support And Income Tax Withholding Allowance in 2012 on Labor Market Outcomes, International Congress on European Union Relations, Economics, Finance and Econometrics (EUREFE'16), 2, 123-124.

Aksoy E., Akkoca M. (2016). Türkiye'de Okun Yasasının Geçerliliği ve 2008 Küresel Krizi: Ekonometrik Bir Analiz, International Congress on European Union Relations, Economics, Finance And Econometrics (EUREFE'16), 2, 38-38.

Kutbay H., Gerede C., Aksoy E. (2016). Asgari Ücret Üzerindeki Mali Yüklerin İşsizliğe Etkisi, International Congress on European Union Relations, Economics, Finance and Econometrics, 1, 1603-1616.

## **İŞ DENEYİMİ**

Çalıştığı Kurumlar ve Yıl : Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın İktisat  
Fakültesi, 2014- ...

## **İLETİŞİM**

E-posta Adresi : elyasa.aksoy@adu.edu.tr

Telefon : 0551 427 32 01

Tarih : 22.06.2017