

VERGİ HARCAMALARI: SEÇİLMİŞ BAZI OECD ÜLKE UYGULAMALARI

DOI NO 10.5578/jeas.10350

Ahmet Tekin* Özlem Sökmen Gürçam**

ÖZ

Vergi harcaması, devletin bazı faaliyetleri desteklemek için alacağı gelirden vazgeçmesi olarak tanımlanmaktadır. Farklı bir ifadeyle vergi harcaması, devletin vergi sistemi aracılığıyla vazgeçtiği gelir olarak ifade edilmektedir. Bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere vergi harcaması, vergiye tabi olması gerekirken devletin çeşitli ekonomik ve sosyal sebeplerle vergi muafiyetleri ve indirimleri gibi benzer uygulamalar yoluyla vazgeçtiği vergi gelirleri olarak da açıklanmaktadır. Vergi harcama türlerini genel olarak vergi muafiyeti, vergi indirimi, vergi ertelemeleri ve vergi kredileri şeklinde sıralamak mümkündür.

Çalışmada OECD ülkeleri arasında yer alan Amerika, İngiltere, İspanya, Fransa ve İtalya gibi ülkelerin vergi harcamaları uygulamaları açıklanmaktadır. Ülkelerin vergi harcama türleri, vergi harcama raporlarının değerlendirilmesi, uygulanan vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payları ve vergi harcama yükleri bu çalışmanın konularını içermekte ve ülkeler vergi harcamaları yönüyle kıyaslanarak incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Vergi Harcama Raporları, Vergi Muafiyetleri, Vergi Kredileri.

Jel Kodları:H20, H21, H29.

TAX EXPENDITURES: SOME SELECTED OECD COUNTRIES

ABSTRACT

Tax expenditure is defined as the renounce of the income for the government that will take support certain activities. From a different viewpoint, tax expenditure is expressed as revenue parted with the state's tax system. As it is understood by this definition, tax expenditure while it is needed to subject to tax, because of different economic and sociologic causes of state, it is named as tax allowance or tax deduction it is also explained as renounce tax income through the applications. In general, it is possible to list types of tax expenditures as tax allowance, tax deduction; tax postponing and tax credits in the form.

In this study, the application of tax expenditures are interpreted of among the OECD countries such as US, UK, Spain, France and Italy. Tax expenditure types of countries, the evaluation of tax expenditure report, the applied loads in the GDP share of taxes and spending of tax expenditures includes this study's subjects and the countries are examined in comparison with the direction of tax expenditures.

Key Words:Tax Expenditure, Tax Expenditure Reports , Tax Allowances, Tax Credits.

Jel Codes: H20, H21, H29.

* Yrd. Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F.

** Iğdır Üniversitesi, İ.İ.B.F.

GİRİŞ

OECD üyesi ülkeler genellikle vergiler yoluyla gelirleri toplarken, bu gelirleri eğitim ya da sağlık gibi konulara harçayarak ülke vatandaşlarına tekrar dağıtmaktadır. Vergi harcamaları da bir kamu harcaması olarak düşünüldüğünde hükümet tarafından kullanılan vergi harcamalarının arttığı görülmektedir. Devlet açısından vergi harcamaları gelirden bir kayıp olarak görülürken, mükellefler için ise vergi yükümlülüğünde bir azalma olarak görülmektedir. Vergi harcamaları genel olarak devletin vazgeçtiği vergi gelirleri olarak tanımlanmaktadır. Tahsilinden vazgeçilen vergilerin vergi harcaması olarak anılmasının en önemli nedeni, bu harcamalar sayesinde kamu ekonomisinden özel ekonomiye bir fon transferinin gerçekleşiyor olmasıdır. Ayrıca, bütçeleme süreci açısından düşünüldüğünde vergi harcamalarının bir tür “görünmez harcama” olması ve bütçe ile ilişkilerinin doğrudan kurulamaması da özel

140

bir öneme sahiptir. Son yıllarda vergi harcamaları konusunda oluşan duyarlılık bu eksen üzerinde oturtulmuştur. Kamusal faaliyetlerin “şeffaflaşması” sürecinde vergi harcaması raporları da etkili birer araç olarak düşünülmektedir. Birçok OECD ülkelerinde ise vergi harcamaları; vergi indirimleri, vergi sübvansiyonları ve vergi yardımları olarak bilinmektedir. Çalışma temel olarak ABD, İngiltere, Fransa, İspanya ve İtalya gibi ülkelerde vergi harcamalarının kullanımı üzerinde durmaktadır.

1. OECD ÜLKELERİNDE VERGİ HARCAMALARI

Vergi harcamaları, A.B.D. Eyalet Bütçe Uzmanları Ulusal Birliği’ nin kurmaylarından Karen M. Benker tarafından “vergi ertelemeleri, ayrıcalıklı vergi oranları, mahsuplar, beyan sınırları, indirimler ile istisna ve muafiyetlerin neden olduğu vazgeçilen gelir” olarak tanımlanmaktadır (Pedük, 2005: 18). Vergi harcamaları 1974 yılında ABD’de yasal bir temele oturtulmuştur (Martin ve McMahan, 2011: 2). Stanley S. Surrey tarafından ifade edilen ve

resmi bir belge olarak ilk kez 1974 yılında ABD Bütçe Yasasında yer alan vergi harcaması; federal vergi yasalarında, gelir kaybına neden olan indirim, istisna ve muafiyet veya ayrıcalıklı oran gibi vergi uygulamaları ile vergi yükümlülüğünün azaltılması olarak açıklanmaktadır (Surrey, 2011: 683). Bu yönüyle vergi harcamalarının temel avantajlarını projelerin seçimi ile hükümet müdahalesinin olmaması ve yararlananlar için kaynakların daha hızlı sonuçlanması, çalışan açısından da daha fazla esneklik sağlanması olarak sıralamak mümkündür. Ayrıca vergi harcaması vergi ödeme kapasitesini ölçmede faydalı olabilir ve vergi yönetimini de kolaylaştırabilir. Vergi harcaması ile sınırlı bürokratik müdahale konusunda mükellefe çok geniş bir seçim yelpazesi sağlanabilir ve vergi idaresi rahatlayabilir (Minarik, 2009: 12).

Literatürde vergi harcaması konusunda birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalar arasında özellikle OECD ülkelerini inceleyen çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalar arasında Kulu’nun 2000 yılında yapmış olduğu “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri” isimli çalışmada OECD ülkelerindeki vergi harcamalarını incelemiş olup bu ülkelerin vergi harcaması hesaplamalarına yer vermiştir. Minarik 2009 yılında yapmış olduğu “Tax Expenditures In OECD Countries”, isimli çalışmada 2004-2007 yılları arasında OECD ülkelerinde yer alan vergi harcamaları ve bu harcamaların miktarlarını vermiştir. Çalışmaya göre, 2006-2007 yılları arasında GSMH içinde en fazla gelir vergisi harcamaları payına sahip olan ülke İngiltere iken en az paya sahip olan ülke ise Almanya olmuştur. Kayalidere ve Özcan 2012 yılında yapmış oldukları “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamaları Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, çalışmalarında Türkiye’nin ve OECD ülkelerinden bazılarının vergi harcamalarını analiz ederek Kanada, Kore ve İspanya gibi ülkelerin gelir vergisi açısından vergi harcamalarının GSMH içindeki paylarının artış yönünde olduğu, Almanya, Hollanda,

ABD ve İngiltere'de ise azalış yönünde bir seyir izlediğini tespit etmişlerdir. Kolçak'ın 2014 yılında yapmış olduğu "Türkiye ve OECD ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi" çalışmasında Türkiye ve bazı OECD ülkelerindeki vergi harcamalarının GSYİH içindeki paylarına yer vermiş ve kıyaslama yapmıştır. Buna göre, Vergi harcamalarının GSYİH içerisinde en yüksek payı Finlandiya'nın olmakta daha sonra bu ülkeyi Kanada, ABD, Belçika ve Japonya takip etmektedir. Vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki en düşük oran ise, Almanya'da ve daha sonra

Türkiye'de görülmektedir. Bu açıklamalar ışığında, çalışmada vergi harcamalarını ilk olarak kullanan ülkeler arasında bulunan ABD ve İngiltere'nin vergi harcamaları konusunda yaptıkları politikalar ayrıntılı olarak incelenmekte ve daha sonra da

İspanya, Fransa ve İtalya gibi OECD ülkelerinde yapılan vergi harcamaları açıklanmaktadır.

1.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

Her ülke ekonomisinin finansman ihtiyacının karşılanmasında olduğu gibi, ABD ekonomisinde de en sağlam kamu geliri olan vergiye karşı büyük bir ihtiyaç bulunmaktadır. Bu ihtiyaç paralelinde 1980'li yıllarda yaşanan gelişmelerde vergiye dayalı politikaların önemli bir rolü olmuştur. Özellikle Reagan döneminde popülerlik kazanan arz yönlü iktisat anlayışının vergisel indirimleri öngörmesi, vergi politikasına olan ilgiyi de arttırmıştır (Öz ve Akdemir, 2002:3). Vergi politikaları içerisinde yer alan vergi harcaması kavramı ABD'nin ilk kullanan ülkeler arasında yer alması sebebiyle önemli bir konu olmaktadır.

ABD'deki vergi harcamalarının yasal tanımı özel bir istisna, muafiyet ya da brüt gelirler üzerinden kesinti ya da özel bir kredi sağlayan, tercihli vergi oranı ya da borcun ertelenmesi izni olan federal vergi

kanunlarının hükümleri için nitelendirilen gelir kayıplarıdır. Amerika'da vergi harcamaları sadece merkezi hükümet vergileri için tanımlanmaktadır. Vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi benimsenmekte ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığı kabul edilmektedir. Vergi harcamaları, hükümet harcamaları programları üzerindeki etkilerinin bağımsız olarak tahmin edilmesi ile oluşmaktadır. Vergi harcaması olarak kabul edilmeyen gelir vergisinin ise yapısal hükümleri bulunmaktadır. Bunlar bireysel gelir vergileri için kişisel muafiyetler, standart kesintileri ve kademeli vergi oranlarını içermektedir. Kurumlar vergisinde, kademeli vergi oranları bir vergi harcaması olarak düşünülmektedir. Ayrıca, gelir genellikle vergiye tabi olarak kabul edilmektedir. Vergi oranları medeni duruma göre değişmekte ve bu değişimler vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir (OECD, 2010: 132-133).

ABD' de vergi harcaması tahminlerini, Vergi Analizi Hazine Ofisi Bölümünde (OTA) bir analitik kurum hazırlamaktadır. Vergi kanunlarında önerilen değişikliklerin gelir etkisini analiz eden ve bütçe için gelir tahminlerini hazırlayan da aynı kurumdur. Vergi harcamaları yıllık bütçede sunulmaktadır. Vergi harcamaları ilk kez 1975 yılında FY 1976 bütçe konusunda sunulmuştur. 1970 yılının sonundan beri vergi harcaması tabloları yedi yıllık tahminleri göstermektedir. Bunlar cari yıl, iki yıl öncesi ve dört yıl sonrası tahminleridir. Ayrıca vergi harcamaları bunlara göre hesaplanmaktadır (OECD, 2010: 134). ABD'de vergi harcaması raporu her yıl bütçe ile birlikte sunulmaktadır.

Tablo 1: ABD'de Vergi Harcamaları (GDP %)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011*	2012*	2013*	2014*
Gelir Vergisi, Vergi Harcamalarının Amacı,													
Genel Vergi İndirimi	0.21	0.35	0.19	0.34	0.23	0.23	0.20	0.19	0.18	0.13	0.06	0.05	0.05
Çalışmayanlarla İlgili Düşük Gelir	0.14	0.14	0.13	0.12	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.10	0.10	0.10
Emeklilik	1.47	1.50	1.19	1.04	1.00	1.02	1.02	1.06	1.04	1.09	1.11	1.09	1.07
Çalışma ile İlgili	0.12	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07
Eğitim	0.12	0.13	0.13	0.14	0.15	0.12	0.13	0.13	0.12	0.12	0.12	0.12	0.11
Sağlık	1.04	1.04	1.01	1.08	1.06	1.08	1.05	1.15	1.21	1.26	1.30	1.33	1.37
Konut Edindirme	0.91	0.89	1.10	1.21	1.20	1.06	1.05	1.02	1.10	1.23	1.31	1.33	1.36
Genel İş Teşvikleri	1.51	1.06	1.03	0.94	1.24	1.11	1.10	0.60	0.73	0.72	0.77	0.80	0.83
Araştırma & Geliştirme	0.08	0.03	0.02	0.08	0.08	0.11	0.09	0.08	0.06	0.05	0.05	0.05	0.05
Belirli Sanayi Kollarına İndirim	0.25	0.26	0.26	0.24	0.25	0.24	0.23	0.26	0.26	0.26	0.26	0.26	0.26
Hükümetlerarası İlişkiler	0.91	0.90	0.79	0.67	0.67	0.59	0.63	0.57	0.48	0.65	0.73	0.72	0.70
Hayır Kurumu	0.38	0.35	0.30	0.30	0.35	0.35	0.33	0.38	0.40	0.40	0.41	0.42	0.42
Diğer	0.04	0.03	0.03	0.03	0.03	0.03	0.10	0.10	0.09	0.09	0.09	0.08	0.08
Çalıştırma Ödeneği	0.07	0.08	0.07	0.07	0.07	0.06	0.06	0.07	0.06	0.06	0.07	0.06	0.06
Toplam	7.26	6.83	6.33	6.34	6.51	6.19	6.17	5.80	5.92	6.25	6.46	6.49	6.52
Türüne Göre Gelir Vergisi Harcamaları													
Kredi	0.54	0.67	0.47	0.62	0.49	0.53	0.54	0.50	0.45	0.38	0.31	0.29	0.28
İndirimler, İstisnalar ve Muafiyetler	5.35	5.12	5.04	5.01	5.03	4.73	4.63	4.77	4.83	5.25	5.51	5.53	5.56
Ertelemeler	0.77	0.77	0.57	0.46	0.58	0.49	0.80	0.34	0.41	0.43	0.46	0.48	0.49
İndirilmiş Oranlar	0.60	0.28	0.25	0.25	0.41	0.44	0.20	0.19	0.23	0.19	0.17	0.18	0.19

*Öngörüler.

Kaynak: OECD, 2010: 210.

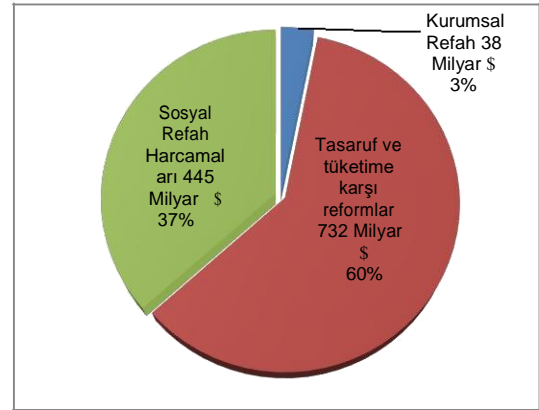
Tablo 1’de ABD vergi harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya oranı verilmektedir. ABD’de toplam vergi harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya oranı 2014 yılı için toplam %6.52 olarak öngörülmüştür. Neredeyse bütün vergi harcamaları kalemlerinde günümüze doğru istikrarlı olmasa da bir azalış görülmektedir. 2008 yılında ABD gelir vergisi altında 164 adet vergi harcaması hesaplanmıştır. Ayrıca özel endüstri desteği kategorisinde toplamının üçte birinden fazla sayıda yani 54 tane vergi harcaması vardı. Bunlardan 18 tanesi genel iş teşvikleri için ve 16 tanesi de eğitim içindi (OECD, 2010: 138). 1985’de 104 tane vergi harcaması bulunmaktaydı. Bu sayı 1986 yılında vergi reformu yasası ile azalmıştır. Ancak 1990 yılında bu sayı 116’ya çıkmıştır. Bu sayı 2000 yılında 130 ve 2002 yılında 161’e yükselmiştir. Bu sayı 1986’dan beri devamlı olarak ve önemli bir şekilde artmıştır. Ülke karşılaştırmasında ABD’de vergi harcamaları 2008 yılında GSYİH’ın %6’sı gelir vergisi tutarının altında olmakta iken, 2002 yılında

143

da ise %7’nin altında bir oranda olmuştur. Bunun sebebi, 2002 durgunluk yılı olduğu için GSYİH döngüsel olarak düşüktü ve vergi harcamaları tahminleri de döngüsel olarak bu durumdan etkilenmişti (OECD, 2010: 138). Küresel krizin etkilerini hafifletmek amacıyla açıklanan kurtarma paketlerinde gelir vergisi açısından oran indirimi gibi uygulamalar yer aldığından 2008 yılından itibaren ABD’de vergi harcamaları artış trendi içerisine girmiştir. Bu artış eğilimine bağlı olarak, vergi harcamaları 2011 yılında % 6,25 olarak kaydedilmiş ve sonraki iki yılın da verilerinin fazla sapma göstermeyeceği raporlanmıştır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 360).

Sağlık, konut ve emeklilik de GSYİH’nın %1’den fazlasını her birinden ayrı ayrı olarak hesaplanma amaçlanmaktadır. Hızlandırılmış amortisman, sermaye kazançları, faiz ve temettü ile sermaye gelirleri için yapılan yardım GSYİH’nın %0.7’sini oluşturmaktadır. 2001 yılında yürürlüğe giren sermaye kazançları için vergi kesintileri ve temettü gelirleri ABD

yönetimi tarafından 2003 yılında vergi harcaması olarak sayılmamıştır. Bu oran 2006 yılında %9 olmuştur. 2007 yılında ise %8’e düşmüştür. Hızlandırılmış amortisman için vergi harcamaları hem yeni yatırımların ilk yıllarında olumlu hem de sonraki yıllarda olumsuz bir bileşen içermektedir. Hızlandırılmış amortisman için ölçülen vergi harcaması 2008 yılı için önemli ölçüde azalmıştır. Finansal piyasalardaki zayıflık ile sermaye kazançları için vergi harcaması GSYİH’nın %3’ü düşmüştür. Taahhüt edilen bir ekonomik iyileşme ile sermaye geliri vergisinden kurtulmak için vergi harcamalarının toplamı 2014 yılına kadar 2007 yılı seviyesine dönecektir. ABD vergi harcamaları konusu içerisinde toplu taşıma kullanımı için vergi azaltımını önermektedir. Bu uygulama için ABD bir dışlama uygulamasına gitmektedir. Bu sebeple de direkt olarak işverenler tarafından sağlanan transit geçişin değeri, çalışanın gelirinden dışlanmaktadır. ABD’de dışlamanın efektif etkisi, yüksek gelirli için daha fazla olmaktadır (White, 2012: 22).



Şekil 1: Hazine Tarafından Raporlanan Vergi Harcama Bütçesi, 2013

Kaynak: McBride, 2013: 4.

Şekil 1, ABD’nin 2013 yılında hazine tarafından raporlanan vergi harcama bütçesini göstermektedir. Şekil 1’de 2013 yılında vergi harcamalarının içerisinde tasarruf ve tüketime karşı alınan reformların en fazla paya sahip olduğu gösterilmektedir. Tasarruf ve tüketime karşı yapılan reformlar

vergi harcamalarının %60'nı karşılamaktadır. Tasarruf ve tüketime karşı yapılan reformların çoğu temel vergi reformları yoluyla basitleştirilebilir ve geliştirilebilir iken, temel fonksiyonu tasarruf ve yatırımların çifte vergilendirmesini azaltmak için korunmasıdır (McBride, 2013: 4). Bütçede ikinci sırada % 37'lik bir payla sosyal refah harcamaları yer alırken son sırada ise, %3'lük bir pay ile kurumsal refah yer almaktadır.

Tablo 2: ABD Vergi Harcamaları Raporunun Özellikleri

Kişisel Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi
Tescilli emeklilik planları için indirim	Kobiler için indirimli oranlar	Yeni konut inşaatı
Satıştan doğan kazançların istisnası	Bölgeler/Sektörler için indirimli oranlar	Yurt içi ve yurt dışı yolcu taşımacılığı
Kişisel vergi kredisi	Hızlandırılmış Amortisman	Kitaplar, gazeteler, dergiler ve çocuk kıyafetleri
Bireysel tasarruf hesapları için indirim	AR-GE teşvikleri	Yurt içi yakıt ve güç
Girişimcilerin nitelikli iş tasarrufları	Film vergi indirimi	Bazı konut dönüşümleri ve yenileme

Kaynak: The Australian Government, The Treasury. (Erişim: 10.02.2015).

Amerika'da vergi harcamaları listesi 100'den fazladır (Bratic, 2006: 122). Ancak ABD'de gelir vergileri dışında herhangi bir vergi için vergi harcamaları tanımlanmamaktadır (OECD, 2010: 138). OECD ülkeleri vergi harcama raporları hazırlamaya başlamıştır. İlk olarak ABD vergi harcaması raporu hazırlamıştır. Ayrıca ABD'de vergi harcama raporunun hazırlanması yasal olarak bir zorunluluk olmuştur (Saraç, 2010: 268). Tablo 2, ABD'de hazırlanan vergi harcama raporunun amaçlarını, yasal gerekliliğini, bütçe ile ilişkisini, hazırlanma sıklığını ve tahmin yöntemini göstermektedir. Tabloya göre vergi harcama raporu, vergi reformlarını şekillendirmekte ve yıllık olarak bütçe

belgelerinin bir parçası olarak vazgeçilen gelir yöntemine göre yıllık olarak sunulmaktadır.

1.2. İngiltere

İngiltere vergi indirimlerini üç ayrı kategoride değerlendirmektedir. Yapısal indirimler olarak adlandırılan ilk sınıflandırma; kişisel gelir üzerinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik düzenlemeleri içermektedir. İkinci grup içerisinde yer alan vergi harcamaları ise; tam mükelleflerin sermaye kazançları ve ilk 8000 GBP (United Kingdom Pound)'lik gelire ilişkin muafiyet ve istisnaları kapsamaktadır. Üçüncü gruptakiler ise; hem yapısal indirimleri hem de vergi harcamalarını kapsayan, çocuk yardımı, yaşlılık yardımı vb. uygulamaları bünyesinde barındırmaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 360). 1988 yılında İngiltere'de bir vergi harcama türü olan aile kredisi tanıtılmıştır. 1999 yılında aile kredisi, çalışan aile kredisine dönüştürülmüş ve İngiltere halen geçiş döneminde olmaktadır. 2003 yılında tanıtılan çalışma vergi kredisi ve çocuk vergi kredisi evrensel kredi sistemine dahil edilecektir ve bu süreç 2017 yılına kadar devam edecektir (European Economy, 2014: 23). İngiltere de vergi harcamaları yalnızca merkezi hükümet tarafından hesaplanmaktadır. Vergi analizi; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset vergisi, petrol kazançları vergisi, arazi vergisi ve araçlardan alınan özel tüketim vergilerinde yer alan vergi harcamalarını kapsamaktadır. Gelir vergisinin analizi için İngiltere, bir referans gelir vergisi sistemi öneren kurumlar vergisi ve sermaye kazançları üzerinde vergi iadeleri için vergi harcamaları tanımlamaktadır. İngiltere bir vergi harcaması türü olarak işverenlerin sosyal güvenlik katkılarını azaltarak işverenlere devlet yardımında bulunmaktadır. Bu sübvansiyonlar, nüfusun alt gruplarına müdahale etmeden ve herhangi bir girişim olmadan düşük kazançlı herkese verilmektedir. İngiltere; bağımsız olarak fayda için başvuru yapan, nakit transferleri ödeyen ve nitelikli şartları yerine getiren çalışanlara destek sağlamaktadır (OECD, 2010: 130).

Tablo 3: İngiltere’de Temel Vergi Harcamaları

Amaç / Kullanım	Yasal Gereklilik	Bütçe ile İlişkisi	Sıklık	Tahmin Yöntemi
1. Vergi Reformlarını şekillendirme 2. Eksikliği Azaltma	Yasal olarak zorunludur.	Yıllık bütçe belgelerinin bir parçasıdır. Ama bütçe sürecine entegre değildir.	Yıllıktır.	Nakit esasına göre vazgeçilen gelir yöntemi ve bugünkü değer yöntemleri.

Kaynak: The Australian Government, The Treasury; Mourre, 2014: 12-13. (Erişim: 10.02.2015).

Tablo 3, İngiltere’de kullanılan temel vergi harcamalarını göstermektedir. Kişisel gelir

vergisinin konusundaki vergi harcamaları içerisinde yer alan emeklilik planları için indirim bütçe maliyetleri içerisinde en fazla maliyete sahiptir. Kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergileri açısından düşünüldüğünde vergi harcamaları konusu her biri için uygulanmaktadır.

Vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemi benimsenmekte ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığı kabul edilmektedir. Her vergi harcaması bağımsız değerlendirilmekte ve böylece vergi harcamalarının herhangi bir birleşimi arasında karşılıklı etkileşimi yakalamak için herhangi bir girişim olmamaktadır. Vergi harcamalarının kamu harcama programları üzerindeki etkisi ve vergi harcamaları yüzünden yapılan harcama politikaları ya da diğer kamu vergileri üzerinde herhangi bir değişiklik bağımsız olarak tahmin edilmektedir. Bu nedenle vergi harcamasının miktarı yürürlükten kaldırılan bütçe etkisinin kesin bir tahmini değildir. İngiltere vergi

harcamalarının maliyetini tahmin etmek ve aynı zamanda kendi giderleri için tahakkuk esaslı muhasebe sistemini kullanmaktadır. Ayrıca yapısal hükümler “Vergi Harcamaları ve Yapısal İndirimler” raporunun içinde yer almaktadır. Ancak hükümet yapısal indirimler ve vergi harcamaları arasındaki ayrımın her zaman anlaşılır olmadığını kabul etmektedir (OECD, 2010:124-125). Vergi harcamaları konusunda bir rapor oluşturmak için herhangi yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, hükümet her sonbaharda “*Tax Ready Reckoner (vergi hazırlama kurulunda)*” bütün önemli vergi harcamalarını raporlamakta ve tahmin etmektedir. Yıllık bütçe raporu ve finansal tabloların bütçe ve politika kararları önerilen vergi harcamalarının bir listesini içermektedir (OECD, 2010: 127).

Tablo 4: Vergi Harcamaları Raporunun Özellikleri, İngiltere

Amaç /Kullanım	Yasal Gereklilik	Bütçe ile İlişkisi	Sıklık	Tahmin Yöntemi
Yıllık bütçe tartışmalarını kolaylaştırma/ Tartışma	Harcamaların bir önerisi olarak herhangi bir yasal zorunluluk yoktur.	Rapor istatistiksel bir parça olarak bütçe sürecine bağlı değildir ve bütçe belge ekinde de bulunmamaktadır.	Yıllıktır.	Vazgeçilen gelir yöntemi.

Kaynak: The Australian Government, The Treasury. (Erişim: 10.02.2015).

Tablo 4, İngiltere’de çıkarılan vergi harcama raporunun özelliklerini göstermektedir. Tablodan da görüleceği üzere vergi harcamaları raporu, yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen yıllık olarak hazırlanmaktadır. Vergi harcamaları bütçe öncesi rapor sürecinin ve bütçenin bir parçası olarak HM treasury (HM Hazinesi) tarafından yılda iki kez gözden geçirilir. Fakat bu işlem yasal bir zorunluluk işlemi değildir (OECD, 2010: 128).

1.3. İspanya

İspanya'da vergi harcamaları, kanunlar ya da düzenlemelerle tanımlanmamasına rağmen vergi harcamaları, merkezi hükümetin vergi gelirlerinde azalmaya yol açan durumlar olarak ifade edilmektedir. Ayrıca vergi harcamalarının karşılaması gereken üç özellik belirtilmektedir. Bu özellikler (OECD, 2010: 111; Kayalıdere ve Özcan, 2012: 357);

- Vergi harcamaları, temel vergi sisteminden ayrılmayı amaçlamalıdır.

- Vergi harcamaları ile belirli ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesi amaçlanmalıdır.

- Vergi harcamaları ile belirli bir mükellef grubu ya da ekonomik faaliyet desteklenmelidir.

Vergi harcamalarının düzenlenmesi, genel vergi kanunlarında ve vergi mevzuatlarında azaltılmış vergi oranları, indirimler, ödenekler, teşvikler gibi farklı vergi kavramlarının dâhil edilmesiyle

yapılmaktadır. İspanya'da vergi harcama raporlarının oluşturulması bütçe sürecinin zorunlu bir parçası olarak görülmektedir. Bütçede yer alan vergi harcamaları, merkezi vergilere ilişkin olanları içermekte iken, özerk bölgeler tarafından yapılan vergi harcamaları dikkate alınmamaktadır. Buna bağlı olarak tahmini yapılan vergi harcamaları; gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, sigorta primleri üzerinden alınan vergilerle ilgilidir. Bütçede, özel tüketim vergilerine ilişkin vergi harcamaları, hidrokarbon üzerinden alınan vergiler ile alkol ve alkol türevi içeceklerden alınan vergileri kapsamaktadır. Tütün ürünleri ve elektrik tüketimi üzerinden alınan vergiler gibi özerk bölgeler tarafından vergilendirilen ve özel tüketim vergisi kapsamında yer alan ürünlere yönelik vergi harcamaları, vergi harcama raporunda yer almamaktadır (OECD, 2010:111). Vergi harcamaları sadece iki imalat satış vergisi için tahmin edilmektedir. Bunlar hidrokarbonlar üzerindeki vergiler ve alkol ve türevi içecekler üzerindeki vergilerdir.

Bira, şarap, ara ürünlerin satışı, elektrik, tütün ürünleri ve diğer bütün küçük tüketim üzerindeki vergiler, nispeten düşük veya boş vergilendirme ya da vergi harcamaları tahminlerini uygulamak için detaylı ve güvenilir bilgi eksikliği nedeniyle bütçede vergi harcamalarını içermemektedir. Ekonomik olarak önemli vergiler doğrudan bölgesel hükümetler tarafından yönetilmektedir ve bu yüzden sermaye transferleri ve belgelendirilmiş yasal işlemler (damga vergisi) üzerindeki vergiler, miras ve hediyeler üzerindeki vergi ve genel dolaylı vergi (Kanarya Adaları) içeren vergi harcamalarında bütçeden dışlanmaktadır (OECD, 2010:112).

Vergi harcamaları dolaylı olarak temel vergi yapısından ayrıştırmaya yönelik olarak tanımlanmaktadır. Vergi harcamalarının kesin ve objektif bir listesi için önemli görülen tartışmalar olmasına rağmen İspanya'da ne vergi sisteminin bütün bileşenlerinin bir listesi nede vergilemenin temel yapısının yasal bir tanımı vardır. Temel vergi yapısı, İspanya vergi sisteminin farklı vergiler arasında çifte vergilendirmeyi önleyen, vergilerin toplanmasını ve yönetimini kolaylaştıran, mükelleflerin büyük bir çoğunluğuna ulaşan, vergi borcunun tanımlanması için temel olan bu vergi karşılıklarını içermektedir (OECD, 2010: 113).

Bu bakış açısından, aşağıdaki elementleri içeren kişisel gelir vergisinin temel yapısı:

i) Artan oranlı bir vergi takvimi konusu olan iş ve mülkiyet gelirleri

(aktif iş faaliyetlerinden artan gelir ve kira gelirini içeren ikincisi).

ii) 2008 yılında % 18 düz oranlı bir vergi konusu olan tasarruf gelir vergisi temeli olarak söylenen sermaye kazançları, temettü, faiz ve sermaye gelirleri.

İspanyol şirketlerden alınan temettüler için muafiyet (1500'lük bir Avro tavanına kadar).
- Çifte uluslararası vergilendirmeyi önlemek için vergi indirimleri;

- Bağımlı çocuklar, aileler ve büyük anne ve babalar için ödenekleri içeren kişisel ve ailevi yardımlar ve

- Stopaj vergileri (iş ve sermaye gelirleri için) ve geçici vergi ödemeleri (bireysel girişimciler ve profesyoneller tarafından yapılan)

Kurumlar vergisi; şirketler tarafından yapılan taksitlerde geçici vergi ödemeleri, ulusal ve uluslararası çifte vergilendirmede vergi indirimleri, amortisman tabloları ve genel yasal vergi oranları gibi elementleri içermektedir. KDV ve tüketim vergisi; genel vergi oranlarını, ihracat muafiyetlerini, uluslararası organizasyonlar ve diplomasiler gibi topluluk içi muafiyet teslimatları ve diğer küçük teslimatlar ve çifte vergilendirmeyi önlemek için ya da teknik ve basitleştirilmiş sebepler için sigorta işlemleri gibi bazı muafiyet işlemlerini içermektedir (OECD, 2010: 113-114).

İspanya'da vergi muafiyeti ve vergi kredilerinden dolayı kaybedilmiş gelir

147

hükümetin toplam gelirinin %10'luk dilimini aşmaktadır (Avram, 2014: 8). Mükellef açısından kazanç ancak hükümet açısından bir kayıp olan vergi muafiyeti İspanya'da yaygın olmakta ve nüfusun 5'te 4'ünden

fazlası bu çeşit vergi harcamalarından faydalanmaktadır. İspanya'da vergi kredilerini nüfusun %80'inden daha fazlası kullanmaktadır. Bu sebeple hem vergi kredileri hem de vergi muafiyetleri çok zengin olmayan nüfusun büyük bir parçasına ulaşabilen evrensel bir araç olarak görülmektedir (Avram, 2014: 9-10). İspanya'da kullanılan bir vergi harcama türü olarak da kabul edilen ve halen kullanılmakta olan aile vergi muafiyeti, vergi katılımını tercih eden evli çiftlere ödül olarak verilen bir vergi avantajı olarak görülmektedir (Avram, 2014: 14).

Tablo 5: İspanya'da Uygulanan Vergi Muafiyetlerinin ve Vergi Kredilerinin Listesi

Vergi Muafiyetleri	Vergi Kredisi
Çalışana Yönelik Sosyal Sigorta Primleri	Mortgage Vergi Kredisi
Serbest Meslek Erbabına Yönelik Sosyal Sigorta Primleri	Asıl Kalacak Yer İçin Vergi Kredisi
İşsizler Tarafından Ödenen Sosyal Sigorta Primleri	Kişisel Vergi Kredisi
İstihdam Gelir Vergisi Muafiyeti	Yalnız Kalan Aileler İçin Bölgesel Vergi Kredisi ve Bölgesel Sakatlık Vergi Kredisi-Endülüs Özerk Bölgesi
Eski Çalışanlar İçin İstihdam Gelir Vergisi Muafiyeti-Zammı	Düşük Gelirli Aileler İçin 3 veya daha sonraki Doğumlar için Vergi Kredisi-Aragon
Ortak Vergilendirme İndirimi	Yalnız Kalan Aileler İçin Bölgesel Vergi Kredisi- Asturias
	Yaşlılar İçin Bölgesel Vergi Kredisi- Balear Adaları Özerk Topluluğu
	Bölgesel İşsizlik Vergi Kredisi ve Bölgesel Kira Vergisi Kredisi

Kaynak: Avram (2014)'ın verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 5, İspanya'da uygulanan vergi muafiyetlerinin ve vergi kredilerinin listesini göstermektedir. Tabloda da görüldüğü gibi vergi muafiyetleri ve özellikle de vergi kredileri bölgesel bir ayırma tabi tutulmaktadır.

İspanya, vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Vergi harcamaları, uzun vadede istikrarlı durum ya da gelecek akışlarının bugünkü değerinin bir indiriminden ziyade cari fiyatlarla yıllık nakit akışlarını tahmin etmektedir. Kişisel ve kurumlar vergisi harcamaları tek tek ölçülmektedir (OECD, 2010: 114).

Vergi harcamaları konusundaki yıllık raporda bilgi kaynakları, tahmin yöntemleri, vergi harcaması kavramları, kapalı vergiler hakkında detaylı bilgiler Ekonomi ve Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmaktadır. Vergi harcamaları konusu bütçe içinde yer alan en önemli kısımların bir özeti, yıllık bütçe kanununun bir özet raporu olan ve "Sarı Kitap" olarak da söylenen raporda sunulmaktadır. Bütçe sürecinde vergi harcamalarını genişletme ya da ekleme konusunda herhangi bir yasal kısıtlama yoktur. Ayrıca yıllık bütçelere dâhil edilen vergi harcamalarının toplam tutarı konusunda da yasal bir sınırlama yoktur. Bu yüzden bir

148 yeni vergi harcamasının içeriğinde, kamu harcama programlarında ya da hibelerde indirimler veya değişikliklere gerek yoktur. Ancak Genel İstikrar Bütçe Kanunu, hem kamu harcama programları için hem de kamu açığı büyümü oranları için en yüksek fiyat ve üretim sunmaktadır. Hükümet, yıllık Bütçe Kanunu için makroekonomik çok yıllık çerçeveye göre bütçe açığı ve harcamaları için yıllık hedefler oluşturur. İspanya'da vergi harcamalarının genişletilmesi, azaltılması ya da teşvikin kaldırılması için bütçe sürecinde açık bir kural bulunmamaktadır. Doğal afetler ya da olumsuz ekonomik koşullar (örneğin son günlerde yakıt ya da hammadde fiyatlarının artışı) gibi bazı küçük durumlar dışında vergi harcamalarının kullanım sürelerinin dolması gibi bir durum yoktur. Bu gibi durumlarda hükümet, gelecek yıl için daha sonra genişletilebilen özel ekonomi sektörü

ve tarım için vergi iadeleri gibi geçici vergi önlemleri alabilir (OECD, 2010:116-117).

1.4. Fransa

Fransa'da vergi harcaması kavramı ilk olarak Vergi Konseyi yıllık raporunda ifade edilmiştir. Rapora göre Fransa'da vergi harcamaları yasal ve düzenleyici önlemler olarak görülmektedir (Pichet, 2012: 7). Vergi harcamaları; bireysel ve kurumsal gelir vergileri, servet vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer dolaylı vergileri içeren her vergi için tanımlanmaktadır. 2007 yılı öncesi bütçesine kadar vergi harcamaları sadece merkezi hükümet düzeyinde tanımlanmakta iken 2007 yılı bütçe yasasından itibaren yerel vergiler içinde vergi harcamaları listelenmektedir (OECD, 2010: 84). Vergi harcamaları raporları 1980 yılından beri yıllık olarak yayımlanmakta ve rapor bütün merkezi hükümet vergilerini kapsamaktadır. Vergiler üç şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar verginin doğası (kişisel ve kurumlar vergisi ve kurumlar vergisi, servet vergisi, damga vergisi ve ücret vergisi), vergi harcamalarının temel amacı (ekonomik gelişme, tasarruflar, bölgesel ve sektörel destek, konut ve sosyal politika) ve yararlananların türüne göre (ev sahibi, girişimci ya da her ikisi) şeklinde açıklanmaktadır (Bratic, 2006: 117).

Vergi harcamaları; sosyal güvenlik için bütçe yasalarının finans hesaplarında her yıl rapor edilmektedir. Bütçe yasalarının finans hesaplarında sunum hükümler, yaralananların sayısı; değerlendirme yöntemi; değerlendirmenin güvenilirliği vergi harcamasının oluşturulma yılı; harcamanın son önemli değişikliği ve önceki iki yıl ve bütçe yılı için maliyet yasal bir ilişki içermektedir. Sosyal güvenlik için vergi harcamaları, finans hesaplarında ve bütçe hesaplarında her yıl raporlanmaktadır. Ayrıca Fransa'da vergi harcamaları konusunda herhangi bir kısıtlama yoktur (OECD, 2010: 85-86).

Tablo 6: Vergi Harcamaları Raporunun Özellikleri, Fransa

Amaç/Kullanım	Yasal Gereklilik	Bütçe ile İlişkisi	Sıklık	Tahmin Yöntemi
Bütçe sürecini kolaylaştırır	Yasal olarak zorunludur	Bütçe tasarisına eklenir	Yıllık	Vazgeçilen gelir yöntemi.

Kaynak: The Australian Government, The Treasury. (Erişim: 10.02.2015).

Tablo 6, Fransa'da çıkarılan vergi harcamaları raporunun özelliklerini göstermektedir. Vergi harcamaları raporunun amacı, Fransa'da bütçe sürecini kolaylaştırmaktır. Bu rapor bütçe tasarisına eklenmektedir. Ayrıca rapor yasal olarak zorunludur ve yıllık olarak çıkarılırken vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Vergi harcamaları raporu, Fransa'nın vergi harcaması verilerinden bağımsız değildir (OECD, 2010: 88).

Tablo 7: Fransa'da Uygulanan Vergi Muafiyetlerinin ve Vergi Kredilerinin Listesi

Vergi Muafiyetleri	Vergi Kredisi
Çalışana Yönelik Sosyal Sigorta Primleri	Vergi İadesi
Serbest Meslek Erbabına Yönelik Sosyal Sigorta Primleri	Çocuk Bakımı Giderleri İçin Vergi Kredisi
İstihdam, Hastalık Yardımı, Vergiye Tabi Emeklilik, İşsizlik Yardımı Gibi Konularda Vergi Muafiyeti	Eğitim Giderlerinde Vergi Kredisi
Kira ve Yatırım Gelirinde Kesintiler	Mortgage Faiz Giderlerine İlişkin Vergi Kredisi
18 Yaşından Daha Büyük Ve Bağımlı Çocuklar İçin Vergi Muafiyeti	Düşük Gelirli İade Vergi Kredisi
Bakım Ödemeleri Üzerinde Vergi İndirimi	Yeşil Yatırımlar İçin Vergi Kredisi
Düşük Gelirli ve Yaşlılar İçin Vergi İndirimi	İstihdam Hizmetleri İçin Vergi Kredisi

Kaynak: Avram (2014)'ın verilerinden yararlanarak hazırlanmıştır.

Vergi harcaması olarak kabul edilen vergi muafiyetleri ve vergi kredileri Fransa'da da vergi harcaması içerisinde yer almaktadır. Özellikle Fransa gelir vergisi sisteminde vergi muafiyetini ve vergi kredisini kullanmaktadır. Medeni durum, bağımlı çocuk veya bağımlı anne/akraba gibi konuları göz önünde tutan ve vergi muafiyeti içerisinde yer alan aile vergi muafiyeti de Fransa'da kullanılmaktadır (Avram, 2014: 14). Tablo 7'de de genel olarak Fransa'da uygulanan vergi muafiyetleri ve vergi kredileri verilmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere hem vergi muafiyetleri hem de vergi kredileri Fransa'da istihdama yönelik alanlarda daha çok ön plana çıkmaktadır. Fransa'da uygulanan farklı bir vergi harcama türü de fosil yakıtlar için yapılan vergi harcamalarıdır. OECD'nin 2013 yılında yayımlanmış olduğu tahmini bütçe destek ve fosil yakıtlar için vergi harcamaları envanterinde Fransa'nın yapmış olduğu vergi harcamalarına da yer verilmiştir. Aşağıda da 1990-2007 yılları arasındaki veriler için vergi harcamalarının bir kısmı incelenmektedir (OECD, 2013: 168-175):

➤ **Doğal Gaz Üreticileri İçin Özel Tüketim Vergisi İstisnası:** Fransa'da doğal gaz çıkarma ve üretim faaliyetleri, enerji süreci olarak kullanılan enerji ürünleri üzerinde tüketim vergisini ödemekten muaf tutulmaktadır.

➤ **Offshore Sondaj Ekipmanları İçin**

KDV Muafiyeti: Bu önlem Fransa'nın kıta sahanlığı üzerinde bulunan doğal kaynakların araştırılmasını ve geliştirilmesini teşvik etmek için 1971 yılında tanıtılmıştır. 2011 yılının sonunda kaldırılmadan önce araştırma ve geliştirme şirketleri tarafından bazı ekipmanların alımları düzenli olan KDV'den (% 19,6) muaf tutulmuştur. 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren, Fransa'nın kıta sahanlığı üzerinde faaliyet gösteren petrol ve gaz şirketleri tarafından ekipman alımları artık düzenli olarak alınan katma değer vergisine tabidir.

➤ **Taksi Sürücülerini İçin Tüketim Vergisinin Azaltılmış Oranı:** 1982'den beri Fransa'da taksi sürücülerini petrol ve dizel

yakıt alımlarındaki tüketim vergisinin bir azaltılmış orandan faydalanmaktadır. İndirim, etkili bir şekilde tüketilen yakıt tutarları esas alınarak yıllık geri ödeme şeklinde olmaktadır. Kara yolu taşımacılığı sektörü için IEA'nın Enerji Dengeleri temelinde benzin ve dizel yakıt, bütçe belgelerinde raporlanan yıllık tutarlar tahsis edilmektedir.

➤ **Bazı Satıcılar İçin Özel Tüketim**

Vergisi: Bu vergi hükmü, 3.000'den daha az yerleştiği olan bir şehirde yerleşen sabit satış noktası işleten ve ayrıca küçük ölçekli teslimat yapan bu tüccarlar için uygulanmaktadır.

➤ **Savunma Bakanlığı İçin Özel Tüketim Vergisi:**

Fransız Savunma Bakanı, Fransa'da petrol ürünlerinin çoğu satış üzerinde normal olarak vergilenen tüketim vergisini ödemekten muaf tutulmaktadır. 2006 yılında tanıtıldığından ve 2009 yılında aşamalı olarak yapıldığından beri önlem, kısa ömürlü oldu. Verilen bu önlem kamyon ve tank gibi ağır araçlar için çoğunlukla uygulanmaktadır.

➤

Yerel Yönetimler İçin Özel Tüketim Vergisi İstisnası:

Bu bir kerelik tedbir, bu durumlarda normalde uygulanan doğal gaz konusunda tüketim vergisi ödemesinden bazı bölgesel ve yerel yönetimler muaf tutulmaktadır.

➤ **Konut İçin Özel Tüketim Vergisi:**

Bu önlem Fransa'da doğal gazın alımı konusunda normalde vergilenen tüketim vergilerinden konutlar muaf tutulmaktadır. Bütçe belgeleri, ısıtılan ve doğal gaz ile doğrudan sağlanan evlerin vergi müdahalelerinde bozulmaları kaldırmak için 2007 yılında tanıtılmıştır.

➤ **Akarsu Navigasyonu İçin Özel Tüketim Vergisi İstisnası:**

Bu önlem, Fransa'da petrol ürünlerinin alımında vergilenen tüketim vergilerinin iç sularda yük taşımacılığı konusunda muaf tutulması için 2011 yılında tanıtılmıştır. Bu önlem dizel

yakıt ve mazot için tamamen tahsis edilmektedir.

1.5. İtalya

İtalya'da vergi harcamaları düzensiz olarak hazırlanmaktadır (Bratic, 2006: 116). İtalya'da vergi harcaması raporu hazırlanmasında vergi harcamalarının maliyeti, nesnel

ölçütleri ve bütçe ile tutarlılığı açısından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır

(Karabacak, 2009: 83). İtalya'da cumhurbaşkanı ödeneği, Vatikan ve Katolik Kilisesi tarafından din adamlarına, memurlara, ücretlilere, elçilik ve konsolosluk mensuplarına yapılan ödemeler istisna kapsamındadırlar. 7 Nisan 2003 tarihinde kabul edilen 80 sayılı kararname ile İtalyan Vergi Sisteminde iki yıl içerisinde önemli değişikliklere gidilmesini öngören bir çerçeve reform tasarısı benimsenmiştir. 01.01.2004 ten itibaren yeni kurumlar vergisi sisteminde yabancı yatırımları teşvik edecek bir dizi düzenlemeye gidilmiştir. Bunlar arasında grup şirketlerine bağlı ortaklıklarının hesaplarının vergi bakımından konsolide edebilmeleri imkânı gibi mali karmaşıklıkların önlenmesi, vergi tahsilatında ekonomik ve mali etkinliğin sağlanması amaçlı kolaylıklar yer almaktadır. Ayrıca, yabancı yatırımlara vergi kredisi, sürekli yerleşim halinde vergi istisna ve kolaylıkları, gibi uluslararası alanda geçerli bir dizi yeni prensipler getirmek suretiyle de rekabetçi bir vergi düzenine geçilmesi, yerli ve yabancı yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmaktadır. İtalyan sistemi için yeni olan, sermaye kazançlarının, şirketlere katılım ve kar paylarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergi istisnası sağlanması hükümleri de içermektedir. Ayrıca bölgesel bazda üretken faaliyetlerden tahsil edilen %4,25 oranındaki IRAP (bölgesel gelir vergisinin) kademeli olarak kaldırılması hedeflenmektedir (Gonca, 2005).

Tablo 8: İtalya’da Uygulanan Vergi Muafiyetlerinin ve Vergi Kredilerinin Listesi

Vergi Muafiyetleri		Vergi Kredisi
Çalışana Sosyal Primleri	Yönelik Sigorta	Çalışana, Serbest Meslek Erbabına ve Yönelik Kişisel Vergi Kredisi
Serbest Erbabına Sosyal Primleri	Meslek Yönelik Sigorta	Çocuk Bakımı Giderleri İçin Vergi Kredisi ve Çocuk Vergi Kredisi
Ödenen Üzerinden Muafiyeti	Nafaka Vergi	Eğitim Giderlerinde Vergi Kredisi
Özel Emeklilik Katkı Payları İndirimi	İçin Vergi	Mortgage Faiz Vergi Kredisi
Çeşitli Masraflar İçin Vergi İndirimi		Eğitim, Sağlık ve Diğer Harcamaların ve Bağış ve Yardımların Vergi Kredisi
Bolzano Bölgesindeki Düşük Gelir Mükellefleri İçin Temel 0 Oranlı Vergi Bandı		Enerji Tasarrufu Giderleri Vergi Kredisi
Vergiden Muaf Kira Geliri	Muaf Kira	Bağımlı Eş ve Bağımlı Aile Vergi Kredisi

Kaynak: Avram (2014)’ın verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Vergi harcaması olarak kabul edilen vergi muafiyetleri ve vergi kredileri İtalya’da da vergi harcaması içerisinde yer almaktadır. Tablo 8, İtalya’da temel olarak uygulanan vergi muafiyetlerini ve vergi kredilerini göstermektedir. Mükellef açısından kazanç ancak hükümet açısından bir kayıp olan vergi muafiyeti İspanya gibi İtalya’da da yaygın olmakta ve nüfusun 5’te 4’ünden fazlası bu çeşit vergi harcamalarından faydalanmaktadır. Vergi kredisini ise İtalya’da nüfusun %80’inden daha fazlası kullanmaktadır. Bu sebeple hem vergi kredileri hem de vergi muafiyetleri çok zengin olmayan nüfusun büyük bir parçasına ulaşabilen evrensel bir araç olarak görülmektedir. İtalya’da İspanya’da olduğu gibi vergi muafiyetlerinin değeri gelirle

birlikte çok daha az artmaktadır (Avram, 2014: 9-10). İtalya’da vergi harcama raporları ise, tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemine göre hazırlanmaktadır. İtalya, vergi harcama raporlarının içeriklerinin hazırlanmasında dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır (Edizdoğan, 2013).

Tablo 9: Vergi Harcamaları Raporunun Özellikleri, İtalya

Amaç / Kullanım	Yasal G.	Bütçe ile İlişkisi	Sıklık	Tahmin Yöntemi
1. Vergi harcamalar maliyetinin objektif kriterlere ve bütçe ile tutarlılık temeline göre değerlendirilmesi	Yasal olarak zorunludur.	Ne bütçe sürecine bağlıdır ne de bütçe belge ekinde bulunmakta.	Düzensizdir.	Vazgeçilen gelir yöntemi.
2. Kendi orijinal amaçları ile karşılaştırıldığı belirli sektörler ve coğrafi alanlar için etkilerini değerlendirme.		Bağımsız bir belge olarak görülmektedir.		

Kaynak: The Australian Government, The Treasury. (Erişim: 10.02.2015).

Tablo 9, İtalya’da çıkarılan vergi harcamaları raporunun özelliklerini göstermektedir. İtalya’da vergi harcamaları raporunun temel amacı, vergi harcamaları maliyetinin objektif kriterlere ve bütçe ile tutarlılık temeline göre değerlendirilmesidir. Bu rapor bütçe sürecinden bağımsızdır. Ayrıca rapor yasal olarak zorunlu değildir ve düzensiz olarak

çıkarılırken vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır.

İtalya'daki vergi harcamaları konusu incelenirken aşağıda yer alan vergi muafiyetleri ve vergi indirimleri konuları üzerinde de durulmaktadır (Sauvage, 2011: 2-5).

➤ **Kargo İçin Yakıt-Vergi Muafiyeti:** Bu hüküm, petrol ürünlerinin satışı üzerinde normal olarak vergilendirilen tüketim vergilerinin navigasyon amacı için yakıt kullanımını muaf tutmaktadır. Muafiyet, ulusal suyolları boyunca ve AB suları içinde mal ve yolcu taşıma için özel olarak uygulanmaktadır. Ayrıca muafiyetlik durumu, balıkçılık sektöründe yakıt kullanımını da kapsamaktadır.

➤ **Demir Yolu Taşımacılığı İçin Yakıt-Vergi İndirimleri:** İtalya'daki demir yolu taşımacılığı, normalde dizel yakıtların satışı için uygulanan tüketim vergilerinin oranında % 70 bir azalmadan yararlanmaktadır.

➤ **Tarım İçin Enerji Vergi Tatili:** İtalya'da tarım, bahçecilik, ormancılık ve su ürünleri sektörleri dizel ve benzinin kullanımı için tüketim vergilerinin azaltılmış bir oranından yararlanmaktadırlar. Sırasıyla vergi oranlarının azaltılmış miktarları, dizel için % 78 ve benzin için % 51'dir. Tarım ve ormancılık sektörleri için IEA'nın enerji dengeleri, toplam enerji kullanımın %1'nden daha azı için daha sonraki hesaplamaları ile dizel kullanımının benzin kullanımından daha düşük olduğunu göstermektedir.

➤ **Toplu Taşıma İçin Vergi İndirimi:** Bu önlem petrol ürünlerinin satışı üzerinden normal olarak vergilendirilen tüketim vergisi oranında % 60 azalma ile İtalya'da toplu taşıma sağlamaktadır. Ayrıca azalma kara yolu taşımacılığı kullanılmadığı zamanlarda tekne transferleri için de geçerli olmaktadır. Ancak demiryolu araçları bu indirimin dışındadır.

➤ **Belli LPG kullanımları İçin Vergi İndirimleri:** Toplu taşıma amacıyla kullanılan bazı sanayi tesisler ve işlerde kullanılan LPG petrol ürünlerinin satışı

üzerinde vergilenen tüketim vergisinde % 90 azalma olmaktadır.

➤ **Doğalgaz Sanayi Kullanıcıları İçin Vergi İndirimleri:** Doğalgazın büyük sanayi kullanıcıları, genellikle doğal gaz satışı üzerinden vergilenen tüketim vergisi oranında bir azalmadan yararlanabilir. Azalma % 60'a eşittir ve yılda 1,2 milyon metreküpü aşan miktarı tüketen kullanıcılar için uygulanmaktadır.

➤ **Dezavantajlı Bölgelerde Yaşayan Kullanıcılar İçin Vergi İndirimleri:** Doğal gazın sağlanmasının zorluğunu bulunan uzak bölgelerde ve kötü yerlerde ikamet eden kullanıcıların faydalanması için uygulanmaktadır.

2. OECD ÜLKELERİNİN VERGİ HARCAMALARI YÖNÜYLE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi harcaması kavramında genel bir tanım olmamakla birlikte belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için yasanın öngördüğü temel yükümlülük sistemi ile uyumlu olmayan ve yasal bir hükümden doğan vergi gelir kaybı veya erteleme şekline kamusal harcaması olarak da ifade edilmektedir (M.B. G.E.P, 2007: 5). Bu bağlamda düşünüldüğünde vergi harcamaları tanımının ülkeden ülkeye de farklılık gösterdiği görülmektedir. ABD vergi harcaması kavramını, özel durumlarda vergi mükelleflerine yardım etmek ya da vergi mükelleflerinin belirli davranışlarını teşvik etmek için tasarlanan özel vergi indirimini kabul eden federal vergi hükümlerinden kaynaklanan gelir kaybı olarak açıklamaktadır (Swift, 2006: 5). 1974 yılında ABD Bütçe Yasası'nda vergi harcamaları yer alırken, ABD'de vergi harcamalarının raporlanması 1970'lerin başlarında gerçekleşmiştir. Günümüzde Amerika'da raporlanan vergi harcamaları listesi 100'den fazla iken, bu raporda yer alan vergi harcamaları gelir vergileri dışında herhangi bir vergi için tanımlanmamaktadır (OECD, 2010: 138). Ayrıca ABD'de vergi harcaması raporunun hazırlanması yasal olarak bir zorunluluk olmuştur (Saraç, 2010: 268).

1983'lerde ise, Avustralya, Avusturya, Kanada, Fransa ve İspanya düzenli olarak vergi harcamalarını tanımlamakta iken, şuanda hemen hemen bütün OECD üyesi ülkeler vergi harcamalarını raporlamaktadır. Avustralya'yı da içine alan bu ülkelerin çoğu vergi harcamalarını yıllık olarak rapor etmektedirler (AGT, 2013: 14). Vergi harcama raporu hazırlıkları ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Almanya iki yılda bir, İtalya ise düzensiz olarak raporlama yapmaktadır. Vergi harcama raporlarının bütçe ile ilişkilendirilme durumları da farklılık göstermektedir. Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya'da vergi harcaması raporları bütçe hazırlama süreci ile doğrudan ilişkilendirilmektedir. Avusturya ve Almanya hem doğrudan destekleme hem de vergi harcaması şeklinde yapılan sübvansiyonları içeren "sübvansiyon raporları" hazırlamaktadırlar. Amerika Birleşik Devletleri ise vergi harcama raporlarını kamu bütçesinin bir parçası olarak hazırlamaktadır ve hazırlanan raporlar bütçe sürecine entegre edilmemektedir (Kayalidere ve Özcan, 2012: 347). Fransa'da ise, vergi harcamaları raporları 1980 yılından beri yıllık olarak yayımlanmaktadır. Rapor bütün merkezi hükümet vergilerini kapsamaktadır (Bratic, 2006: 117).

Vergi harcamalarının tanımı konusunda ülkelerin üzerinde uzlaştığı genel bir tanım bulunmamaktadır. Buna karşın vergi harcamalarının tanımlanması, yasalastığı ülkeye göre değişiklikler göstermektedir. Örneğin; Avusturya vergi harcamalarını, bir kısım gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerine ayrıcalık tanınması için genel vergileme normuna istisna getirerek vergi geliri kaybedilmesi olarak tanımlarken, Hollanda ise vergi harcamasını; hukuki durumdan kaynaklanan ve temel vergi sistemiyle uyumlu olmayan vergi gelirlerindeki kayıplar olarak tanımlamıştır. Finlandiya'da vergi harcaması, temel vergileme yapısından belli amaçları desteklemek için ayrılma şeklinde tanımlanmaktadır (Kulu, 2000:3). Amerika'da ise, vergi harcamaları sadece

merkezi hükümet vergileri için tanımlanırken, Fransa'da ise vergi harcamaları yasal önlemler olarak tanımlanmaktadır. Vergi harcamaları; bireysel ve kurumsal gelir vergileri, servet vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer dolaylı vergileri içeren her vergi için tanımlanmaktadır. Bazı kamu belgeleri sosyal sigorta vergileri ya da katkıları için vergi harcamalarını listelemektedirler. Son zamanlara kadar vergi harcamaları sadece merkezi hükümet düzeyinde tanımlanmış, ancak 2007 yılı bütçe yasasından beri yerel vergiler içinde vergi harcamaları listelenmiştir (OECD, 2010: 84).

Vergi harcamalarının ölçülmesi konusunda da ülkeler arasında karşılaştırma yapılırsa, ABD vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemini benimsemekte ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığını kabul etmektedir (OECD, 2010: 132). İngiltere'de ABD gibi vergi harcamalarının ölçülmesinde vazgeçilen gelir yöntemini benimsemekte ve mükellefin davranışlarında ve ekonomik faaliyetlerinde vergi harcamaları dolayısıyla bir değişiklik olmadığını kabul etmektedir. Her vergi harcaması bağımsız değerlendirilmekte ve böylece vergi harcamalarının herhangi bir birleşimi arasında karşılıklı etkileşimi yakalamak için herhangi bir girişim olmamaktadır (OECD, 2010: 124). Ayrıca İngiltere vergi harcaması hesapları konusunu daha ayrıntılı olarak incelemiştir. Bu ülkede nelerin vergi harcaması, nelerin vergi yapısının standartları olduğunu ayrıntılı olarak belirlenmiştir. İngiltere'de vergi harcaması ile yapısal ayrıcalıklar arasında bir ayırım yapılmaktadır. Bu ülkede bazı kalemler hem vergi harcaması hem de vergi yapısının bir unsuru olarak görülmüştür. Bazı ülkelerde ise; vergi harcamalarına açıklık getirilmemiş, açık sınıflandırılmayan vergi tabanı veya istisna ya da her ikisinin sayılabileceği bir gruplandırmaya gidilmiştir (Kulu, 2000: 25). İspanya'da vergi harcamaları üzerinde yıllık bütçe sadece merkezi hükümet vergilerini

içermektedir, vergi harcamaları ölçülemede ya da yerel hükümetler veya bölgesel hükümetler tarafından etkili bir şekilde yönetilen bu vergiler için tanımlanamamaktadır. Buna bağlı olarak tahmini yapılan vergi harcamaları; gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, sigorta primleri üzerinden alınan vergilere ilişkin olmaktadır. Bütçede, özel tüketim vergilerine ilişkin vergi harcamaları, hidrokarbon üzerinden alınan vergiler ile alkol ve alkol türevi içeceklerden alınan vergileri kapsamaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 358). İspanya, vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır. Bu yöntem vergi harcamaları için cevap olarak ekonomik faaliyetler ya da mükellef davranışı üzerinde herhangi bir değişiklik taahhüt etmemektedir (OECD, 2010: 114).

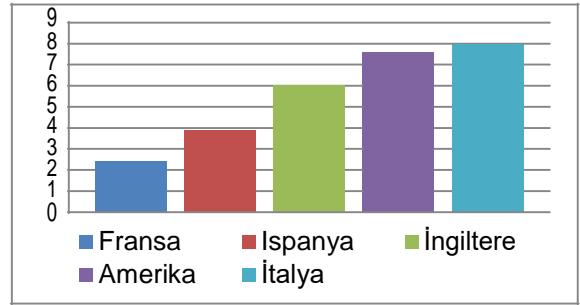
İtalya'da ise vergi harcamaları düzensiz olarak hazırlanmaktadır (Bratic, 2006: 116). İtalya'da vergi harcaması raporu hazırlanmasında vergi harcamasının maliyet, nesnel ölçütler ve bütçe ile tutarlılığı açısından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır (Karabacak, 2009: 83).

İtalya'da vergi harcama raporları, tahakkuk esasına dayalı vazgeçilen gelir yöntemine göre hazırlanmaktadır. İtalya vergi harcama raporlarının içeriklerinin hazırlanmasında dolaylı ve dolaysız vergilerde yer alan tüm vergi harcamalarını dikkate almaktadır (Edizdoğan, 2013).

İtalya gibi Avusturya, Avustralya, Almanya, Hollanda ve İspanya hızlandırılmış veya yüksek oranlı amortismanları vergi harcaması olarak kabul ederlerken bazı ülkelerde amortisman konusunun vergi harcaması olarak düşünülüp düşünülmeyeceği konusu üzerinde tartışmalar bulunmaktadır. Mesela İrlanda da tüm amortisman giderleri vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. İngiltere ve Kanada da uygulama aynı olmakla birlikte, ancak bir kısım giderler vergi tabanına dâhil olarak görülmektedir. Belçika ve Portekiz ise amortismanları vergi tabanı olarak görmekte

ve bu giderleri vergi harcaması olarak hesaplamalarına dahil etmemektedir (Kulu, 2000: 5).

Vergi harcaması yönünden OECD ülkeleri hakkında genel bir açıklamadan sonra OECD ülkeleri içerisinde yer alan Amerika, İngiltere, İspanya, İtalya ve Fransa gibi ülkelerde uygulanan vergi harcamalarının GSYİH içindeki oranları, vergi harcamalarının kamu harcamaları ve vergi gelirleri içerisindeki payları karşılaştırılmaktadır.



Şekil 2: Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamaları, 2010 Yılı (GDP %).

Kaynak: Tyson, 2014: 3.

Şekil 2, seçilmiş bazı OECD ülkelerinde vergi harcamalarının 2010 yılı GSYİH içindeki payını göstermektedir. Şekilden de görüleceği üzere vergi harcamalarının GSYİH içerisindeki payı en fazla olan ülke İtalya olmaktadır. En az paya sahip olan ülke ise, Fransa olmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere diğer OECD ülkelerine göre İtalya vergi harcamalarını en çok kullanan ülke olmakta iken, vergi harcamalarına en az yer veren ülke ise Fransa olmaktadır.

Tablo 10: Bazı OECD ülkelerinde Vergi Harcamalarının Kamu Harcamaları ve Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları, (2010 Yılı)

Ülkeler	Vergi Harcamaları / Kamu Harcamaları	Vergi Harcamaları / Vergi Gelirleri
İngiltere	36,30	13,54
İspanya	3,50	4,41
ABD	31,10	26,09

Kaynak: Kolçak, 2014: 67.

Seçilmiş bazı OECD ülkelerinde vergi harcamalarının kamu harcamaları içerisindeki payına bakıldığında, %36,3 ile İngiltere birinci sırada, ABD %31,1 ile ikinci sırada yer almaktadır. İspanya ise %3,50 ile son sırayı almaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payında ise, ABD %26,09 ilk sırada yer alırken %23,68 ile İsveç ikinci sırada yer almaktadır.

Tablo 11: Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Yükleri Ve Vergi Harcamalarının Payı 2010 Yılı (%)

Ülkeler	Vergi Yükü (SG Kes. dahil)	Vergi Yükü (SG Kes. Hariç)	Vergi Harcamaları Yükü
ABD	26,10	19,50	6,50
Fransa	43,20	27,10	4,20
İspanya	33,30	21,10	4,90

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışma, OECD üyesi olan ABD, İngiltere, İspanya, Fransa ve İtalya ülkelerinde kullanılan vergi harcamalarını

incelemektedir. ABD vergi harcamaları konusunu ilk kez 1975 yılında bütçeye dahil etmiştir. 1970 yılının sonundan beri vergi harcaması tabloları ABD’de yedi yıllık tahminleri göstermektedir. ABD’den sonra İngiltere, İspanya, Fransa ve İtalya gibi ülkelerde vergi harcaması kavramına bütçelerinde yer vermiş ve vergi harcamalarının ne zaman kullanılmaya başlandığı, kullanılan vergi harcamalarının neler olduğu ve vergi harcamaları konusunda ülke hükümetlerinin ne gibi politikalar yaptıklarını açıklamışlardır. İngiltere’de ise vergi harcamaları yalnızca hükümet tarafından belirlenmektedir. İngiltere’de vergi analizi; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset vergisi, petrol kazançları vergisi,

arazi vergisi ve araçlardan alınan özel tüketim vergilerinde yer alan vergi harcamalarını kapsamaktadır. Gelir vergisinin analizi için İngiltere, bir referans gelir vergisi sistemi öneren kurumlar vergisi ve sermaye kazançları üzerinde vergi iadeleri için vergi harcamaları tanımlamaktadır. İspanya’da ise vergi harcamaları, kanunlar

İngiltere	35,70	28,90	4,70
-----------	-------	-------	------

Kaynak: Kolçak, 2014: 68.

Tablo 11, seçilmiş bazı OECD ülkelerinde sosyal güvenlik primleri dâhil ve hariç vergi yükleri ile vergi harcamalarının yükünü göstermektedir. Fransa SG kesintileri dâhil %43,20 oranla vergi yükü sıralamasında birinci sıradadır. İkinci sırada ise, %35,70 oranla İngiltere yer almaktadır. İngiltere SG kesintileri hariç vergi yükü sıralamasında %28,90 oranla ilk sırada yer almaktadır. Vergi harcamaları yükü %6,50 ile ABD ilk sırada yer almaktadır.

ya da düzenlemelerle tanımlanmamıştır. Buna rağmen vergi harcamaları, merkezi hükümetin vergi gelirlerinde azalmaya yol açan durumlar olarak ifade edilmektedir. Fransa’da vergi harcamaları yasal önlemler olarak ifade edilmektedir. Vergi harcamaları; bireysel ve kurumsal gelir vergileri, servet vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer dolaylı vergileri içeren her vergi için tanımlanmaktadır. Ayrıca İtalya’da vergi harcamaları düzensiz olarak hazırlanmaktadır. İtalya’da vergi harcaması raporu hazırlanmasında vergi harcamasının maliyet, nesnel ölçütler ve bütçe ile tutarlılığı açısından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

İngiltere, İspanya ve ABD’de vergi harcamalarının kamu harcamaları içerisindeki payı sıralamasında İngiltere %36,3 ile birinci sırada, ABD %31,1 ile ikinci sırada yer almaktadır. İspanya ise %3,50 ile son sırayı almaktadır. Vergi harcamalarının vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında ise, %26,09 ile ABD ilk sırada yer alırken %23,68 ile İsveç ikinci sırada bulunmaktadır. Sosyal güvenlik primleri dahil ve hariç vergi yükleri ile vergi harcamalarının yükü karşılaştırıldığında Fransa SG kesintileri dâhil %43,20 oran ile

vergi yükü sıralamasında ilk sırada iken ikinci sırada ise, %35,70 oranla İngiltere yer almaktadır. İngiltere SG kesintileri hariç vergi yükü sıralamasında %28,90 oran ile ilk sırada yer almaktadır. Vergi harcamaları yükünde ise ABD %6,50 ile ilk sırada yer

almaktadır. Genel bir açıklama yapılırsa, GSMH içinde vergi harcaması konusunda en fazla paya sahip olan ülke İtalya olmakta, ikinci sırada ABD, üçüncü sırada İngiltere ve daha sonra İspanya yer almakta iken en son sırada ise Fransa yer almaktadır.

KAYNAKÇA

- AVRAM, Silvia (2014), The distributional effects of personal income tax expenditure, **Euromod Working Paper Series**, EM 14/14, <https://www.iser.essex.ac.uk/research/publications/working-papers/euromod/em14-14.pdf>, (Erişim: 10.02.2015).
- BRATİC, Vjekoslav (2006), "Tax Expenditures: A Theoretical Review Financial Theory and Practice", **Institute of Public Finance, Zagreb**, 30 (2), p.113-127.
- EDİZDOĞAN, Nihat (2013), "Vergi Harcamaları", <http://www.bursahaberevi.com/makale/prof-dr-nihat-edizdogan/vergi-harcamaları-/38.html>, (Erişim Tarihi: 24.04.2012).
- European Economy (2014), "Tax expenditures in direct taxation in EU Member States", http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/, (Erişim: 10.02.2015).
- GONCA, Gülen (2005), "Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp Ve Kaçakları", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/>, (Erişim: 15.04.2013).
- KARABACAK, İbrahim (2009), "Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2009)
- KAYALIDERE, Gül ve ÖZCAN, Pelin Mastar (2012), "Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye Ve Bazı OECD Ülke Örnekleri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.17, S.1, s.341-366.
- KOLÇAK, Menşure (2014), "Türkiye Ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi", **Azerbaycan'ın Vergi Journalı**, 3(117)/2014, ss: 57-72.
- 157 KULU, Bahattin (2000), "Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos-228.
- Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2007), **Vergi Harcamaları Raporu**, Ankara, <http://www.gep.gov.tr/Web/index.aspx>, Erişim: 10.02.2015.
- MARTİN, J., MCMAHON, JR., (2011), Taxing Tax Expenditures? , **University of Florida Legal Studies Research Paper**, No: 2011-03.
- MCBRIDE, William (2013), "A Brief History of Tax Expenditure", **Tax Foundation**, No: 233, pp: 1-8.
- <http://taxfoundation.org/article/brief-history-tax-expenditures>, (Erişim: 10.02.2015).
- MINARIK, Joe (2009), **Tax Expenditures In OECD Countries**, OECD, Meeting of Senior Budget Officials, Paris.
- MOURRE, Gilles (2014), "**Lessons from the 2013 report "Tax reforms in EU Member States"**", pp. 11-16, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/, (Erişim: 10.02.2015).
- OECD (2004), "OECD Journal on Budgeting", Volume. 4, No: 1, http://www.oecd-ilibrary.org/governance/oecd-journal-on-budgeting/volume-4/issue-1_budget-v4-1-en;jsessionid=s1vq7luqura5.x-oecd-live-01, (Erişim: 02.03.2013).
- OECD (2010), **Tax Expenditures in OECD Countries**, www.oecd.org/publishing/corrigenda, (Erişim: 02.03.2013).
- OECD (2013), **Inventory of Estimated Budgetary Support and Tax Expenditures for Fossil Fuels 2013**, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264187610-en>. (Erişim: 06.05.2013).

ÖZ, Ersan ve AKDEMİR, Tekin (2002), "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı. 168, s.1-20.

PEDÜK, Türkben (2005), "Dünyada ve Türkiye'de Vergi Harcamaları", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2005).

SARAÇ, Özgür (2010), "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", **Maliye Dergisi**, Sayı. 159, s. 262-277.

SAUVAGE, Jehan (2011), **Italy: Inventory Of Estimated Budgetary Support And Tax Expenditures For Fossil Fuels**, *OECD Taxation Working Papers*, OECD Publishing.

SURREY, Stanley S. (2011), "The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974", **Boston College Law Review**, Volume 17, Issue 5 Number 5. P. 685-737.

SWIFT, Zhicheng Li (2006), "Managing the Effects of Tax Expenditures on Natinal Budgets", **World Bank Policy Research Working Paper 3927**, May, 1-29.

The Australian Government the Treasury (AGT) (2013), **Tax Expenditures Statement – 2012**, Commonwealth of Australia 2013 ISBN 978-0-642-74878-2.

The Australian Government the Treasury (2015), **Tax expenditure reporting in the OECD**, http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/html/16_Chapter_14-02.asp, (Erişim: 10.02.2015).

TYSON, Justin (2014), **Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?**, IMF Working Paper, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1407.pdf>, (Erişim: 10.02.2015).

WHITE, James R (2012), Tax Expenditures: Background Evaluation Criteria And Questions, **United States Government Accountability Office**, page 1-41.