

T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİMDALI
İKTİSAT BİLİMDALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ HARCAMALARI
ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

EMİNE BETÜL AKIN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
PROF. DR. TAHSİN KARABULUT

KONYA-2019



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Emine Betül AKIN
	Numarası	16810901022
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İKTİSAT
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Tahsin Karabulut
	Tezin Adı	Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan başlıklı bu çalışma 04.10.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sıra No	Danışman ve Üyeler		
	Unvanı	Adı ve Soyadı	İmza
1	Prof. Dr.	Tahsin Karabulut	
2	Prof. Dr.	Selim Kayhan	
3	Doç. Dr.	Esra Kabaklı	

 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
--	--	---

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Öğrencinin	Adı Soyadı	Emine Betül AKIN		
	Numarası	16810901022		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İKTİSAT		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
Tezin Adı	Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme			

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin Adı Soyadı
İmzası

Emine Betül AKIN


 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
---	--	---

ÖZET

Öğrencinin	Adı Soyadı	Emine Betül AKIN		
	Numarası	16810901022		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İktisat		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Tahsin KARABULUT		
Tezin Adı	Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme			

Bir topluluğun devlete dönüşme aşamasında önemli iki unsur vardır; bunlardan birincisi toprak özgürlüğü diğeri ise ekonomik özgürlüktür. Devlet dediğimiz olgunun bir erk gibi davranabilmesi onun kanun maddeleriyle rıza dışı da olsa çeşitli isteklerini tebaaya kabul ettirmesiyle mümkün olacaktır. Diğer taraftan bir devletin bağımsızlığı kendi ekonomisinde kendi kaynaklarını kullanarak yaşamını sürdürmesine bağlıdır. Bilindiği üzere eski dönemlerde devletlerin bir başka devleti işgal etmesiyle sonuçlanan durumlar zaman zaman işgal edilen devletin vergiye/haraca bağlanması ile son bulmuştur. Modern çağlarda her ne kadar doğrudan devletlerarası vergi alınmasa da siyasal ve ekonomik anlamda üstün devletlerin diğer devletlere ekonomik yaptırımları söz konusudur. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus kamu gücüdür. Kamu gücü zora dayanan bir sistemle vergisel manada gelir elde eder ve harcamalarını bu şekilde finanse etmeye çalışır. Kamu gücü tüm toplumca kabul gördüğünden uygulanan politikalar genelde eleştirilmez. Buna rağmen kimi zamanlarda kamu gücüne karşı itiraz edilebilir yâda eleştirilebilir. Demokratik ülkelerde bu eleştiriler politikacıların politik gücünü kaybetmesine sebep olabilir, böyle durumların yaşanmaması içinse politikacılar proletarya ve burjuva ile iyi

ilişkiler kurmaya çalışacaktır. Vergi harcamaları bu noktada devreye girip kamu idarecileri için uygulanması en az tepki çeken harcama metodu olarak nitelendirilebiliriz.

Vergi harcaması kavramı en geniş tabiriyle kamunun vergi alacağından feragat etmesidir. Yani alınması ön görülen bir vergiden devletin vaz geçmesi ve bu meblağ farkını mükellefe bırakmasıdır. Bu noktada ise dikkat edilmesi gereken husus vergi harcamasına taraf olan kesimin sadece vergi mükellefleri olmasıdır. Esas itibariyle kamu harcaması gibi düşünülebilmesine karşın bu yönüyle farklılık arz eder ki kamu harcamalarının yalnızca mükelleflere yapıma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Vergi harcamaları kamu harcamalarından farklı olarak bütçede yer almaz ve yasal çerçevede uygulanabilir. Vergi harcaması olgusunun Türk Vergi Sistemi için muafiyet, istisna, vergi indirim ve erteleme ve mahsuplar şeklinde bir alt başlıklar bütünü olduğunu söyleyebiliriz. Her ne kadar tarihsel süreçte farklı amaçlarla uygulansa da modern çağlarda sosyal devlet anlayışının gereği olarakta vergi harcamalarına yer verilir.

Bu çalışmanın temel amacı vergi harcamalarının tarihsel gelişiminin ele alınarak çeşitli ülkelerde ve Türkiye’de hangi metotlarla uygulandığını açıklamak ve bir vergi harcaması metodu olarak muafiyet istisna ve indirim konusunu analiz etmektir. Tüm bunların irdelenmesi neticesinde vergi harcamalarının pozitif ya da negatif yönlü katkıları değerlendirilerek vergi ilkeleriyle örtüşen yönleri açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcaması, İstisna, Muafiyet

 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
---	--	--

ABSTRACT

Author's	Name and Surname	Emine Betül AKIN		
	Student Number	16810901022		
	Department	Economy		
	Study Programme	Master's Degree (M.A.)	X	
		Doctoral Degree (Ph.D.)		
	Supervisor	Prof. Dr. Tahsin Karabulut		
Title of the Thesis/Dissertation	An Evaluation on Tax Expenditures in Turkish Tax System			

There are two important elements in the stage of transformation of a community into a state; the first is land freedom and the other is economic freedom. Acting as a power of the phenomenon we call the state, even though it is against the consent of the law will be possible by imposing various requests to the subjects. On the other hand, the independence of a state depends on using its own resources in its own economy. As it is known, the situations that resulted in the occupation of another state by the states in the old periods ended with the tax / tribute of the occupied state from time to time. Although there is no direct interstate tax in modern times, there are economic sanctions of other states in terms of political and economic terms. At this point, the public power should be considered. The public power earns tax in the form of a hard-based system and tries to finance its expenditures in this way. Since public power is accepted by the whole society, the policies implemented are generally not criticized. Nevertheless, sometimes it can be challenged or criticized against public power. In democratic countries, these criticisms may cause politicians to lose their political power, and in order to avoid such situations, politicians will try to establish good relations with the proletariat and the bourgeoisie. Tax

expenditures have come into play at this point, because the concept of spending is the least responsive method for public administrators.

The concept of tax expenditure, in the broadest sense, is that the public waives the tax receivable. In other words, the state should give up a tax that is foreseen to be taken and leave this difference to the taxpayer. At this point, it is important to note that only the taxpayers are the party to the tax expenditure. Although it can be considered as essentially public expenditure, it differs in this respect that public expenditures do not have to be made only to taxpayers.

Tax expenditures, unlike public expenditures, are not included in the budget and can be applied within the legal framework. We can say that the tax expenditure phenomenon is a set of subheadings in the form of exemptions, exceptions, tax deductions and postponements and deductions for the Turkish Tax System. Although it is applied for different purposes in the historical process, tax expenditures are included as a requirement of the social state understanding in modern times.

This is the main objective of the study explain that tax expenditures applied by considering the historical development of various countries and in Turkey and which methods to analyze the exemption exemptions and deductions as a tax expenditure method. As a result of all these, positive or negative contributions of tax expenditures were evaluated and the aspects overlapping with tax principles were explained.

Keywords: Tax Expenditures, Exception, Exemption

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZ KABUL FORMU	i
BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....	ii
ÖZET.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Vergi Harcaması Kavramı ve Tarihsel Gelişimi	3
1.2. Vergi Harcamasının Tanımı	6
1.3. Vergi Harcamasının Unsurları	9
1.4. Vergi Harcamalarının Amaçları	11
1.4.1. Ekonomik Amaçlar.....	11
1.4.2. Sosyal ve Kültürel Amaçlar	12
1.4.3. Siyasi Amaçlar	15
1.5. Vergi Harcamasının Sınıflandırılması.....	17
1.5.1. Muafiyetler ve İstisnalar.....	18
1.5.2. İndirimler.....	19
1.5.3. Mahsuplar	22
1.5.4. Vergi Kredisi	24
1.5.5. Düşük Vergi Oranı	25
1.5.6. Vergi Ertelemesi.....	28
1.6. Vergi Harcamalarını Hesaplama ve Raporlama Sistemi.....	30
1.6.1. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri ve Maliyetleri	31

1.6.1.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)	32
1.6.1.2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi, Elde Edilen Gelir Yöntemi).....	33
1.6.1.3. Harcama İkamesi Yöntemi (Eşdeğer Harcama Yöntemi)	34
1.7. Vergi Harcamalarının Raporlanması.....	37
1.8. Vergileme İlkeleri Ekseninde Vergi Harcamaları.....	40
1.8.1. Genellik İlkesi	40
1.8.2. Uygunluk İlkesi	42
1.8.3. Verimlilik ve Esneklik İlkesi.....	43
1.8.4. Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkesi.....	43

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARININ GELİŞİMİ

2.1. Dünyada Vergi Harcamalarının Gelişimi.....	46
2.2. Dünyada Vergi Harcaması Uygulanmasının Nedenleri.....	47
2.2.1. Ekonomik Nedenler.....	47
2.2.2. Sosyal ve Siyasi Nedenler	49
2.3. Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye'de Vergi Harcamaları:	50
2.3.1. ABD'de Vergi Harcamaları.....	50
2.3.2. Avustralya'da Vergi Harcamaları	54
2.3.3. Almanya'da Vergi Harcamaları	58
2.3.4. Kanada'da Vergi Harcamaları.....	61
2.3.5. Fransa'da Vergi Harcamaları	65
2.3.6. İtalya'da Vergi Harcamaları.....	67
2.3.7. Portekiz'de Vergi Harcamaları	69
2.4. Türkiye'de Vergi Harcamaları Gelişimi ve Uygulamaları.....	71
2.4.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcamaları ve Gelişimi.....	71
2.4.2. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Harcamaları ve Uygulamaları	72
2.4.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları..	75

2.4.2.2. Ticari Kazançlar Açısından Vergi Harcaması:	77
2.4.2.3. Zirai Kazançlar Açısından Vergi Harcaması:	79
2.4.2.4. Ücretler Açısından Vergi Harcaması.....	79
2.4.2.5. Serbest Meslek Kazançları Açısından Vergi Harcaması.....	80
2.4.2.6. Gayrimenkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması.....	80
2.4.2.7. Menkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması.....	81
2.4.2.8. Diğer Kazanç ve İratlar Açısından Vergi harcaması	81
2.4.2.9. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Diğer Vergi Harcamaları	81
2.4.2.10. Kurumlar Vergisinde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	82
2.4.2.11. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	83
2.4.2.12. Emlak Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları	83
2.4.2.13. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları	84
2.4.2.14. Veraset ve İntikal Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları	84
2.4.2.15. Katma Değer Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları	85
2.4.2.16. Özel Tüketim Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları.....	86
2.5. Türkiye'de Vergi Harcamaları ve Tahminler.....	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ HARCAMALARININ ETKİLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

3.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri	98
3.2. Vergi Harcamalarının Mali Etkileri	102
3.3. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri	104
3.4. Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri	106
3.5. Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	106
3.6. Kamu Harcamaları Ekseninde Vergi Harcamaları.....	108
3.6.1. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamalarının Ortak Yönleri	109
3.6.2. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamaları Arasındaki Farklılıklar	109

3.7. Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi	111
3.7.1. Vergi Harcamaları Açısından Verimlilik Kavramı	112
3.7.2. Vergi Harcamaları Açısından Etkinlik Kavramı	112
3.8. Vergi Harcamalarının Avantaj ve Dezavantajları	113
3.8.1. Vergi Harcamalarının Avantajları	113
3.8.2. Vergi Harcamalarının Dezavantajları.....	114
SONUÇ	117
KAYNAKÇA	122
ÖZGEÇMİŞ	131

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma-Geliştirme
CD	: Compact Disc
DVD	: Digital Video Disc
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	:Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Mük.	:Mükerrer
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
TVS	: Türk Vergi Sistemi
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
GSYH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
VH	: Vergi Harcaması
VG	: Vergi Geliri

TABLolar LİSTESİ

Tablo-1: Engellilik indirim tutarları	17
Tablo-2: 2018 Yılı Engelli İndirim Tutarları Aylık Bazda	17
Tablo-3: Vergi Ölçüm Metotları Arasındaki Farklılıklar	39
Tablo 4: A.B.D. 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH- Enflasyon Vergi Harcamaları- Vergi Gelirleri (Milyon Dolar)	55
Tablo 5: Avustralya'da 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları GSYH-Enflasyon- Vergi Geliri (Milyon \$)	59
Tablo-6 GSYH-Vergi Geliri Ve Vergi Harcaması ortalama değişim tablosu	59
Tablo 7: Almanya'da 2014 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH (Milyar Euro €) Enflasyon -Vergi Harcamaları – Vergi Geliri (Federal Hükümet Sübvansiyonları) (Milyon Euro, €).....	62
Tablo 8: Kanada'da 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH-Enflasyon Vergi Harcamaları- Vergi Gelirleri (Milyon \$)	66
Tablo-9 GSYH-Vergi Hasılatı-Vergi Harcaması Yıllık değişim oranları	66
Tablo 10: İtalya'da 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH-Enflasyon Vergi Harcamaları (Milyon Euro, €)	71
Tablo-11: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Dağılımı (BİN TL)	92
Tablo-12: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Yüzde Oransal Dağılımı (Vergi Türü/Toplam)	93
Tablo 13: 2012-2018 Dönemi Makroekonomik Büyüklükler	94
Tablo 14: 2017-2021 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin GSYH'ye Oranı (%)	95
Tablo 15: 2017-2021 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Vergi Gelirlerine Oranı(%)	95
Tablo 16: Seçilmiş Ülkelerin ve Türkiye'nin Vergi Harcama Tutarlarının Vergi Hasılatı ve GSYH 'ya Oranı	98
Tablo-17 Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamaları Arasındaki Farklar	114

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil-1: İndirim Mekanizmasının KDV ve ÖTV açısından Değerlendirilmesi.....	24
Şekil -2: Gelişmiş, Gelişmekte Olan ve Az Gelişmiş Ülkeler Açısından Vergi Harcaması Yapılmasının Ekonomik Amaçları	51
Şekil 3: ABD GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı-Vergi Geliri Yıllara göre değişimi	57
Şekil 4: Avustralya GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı Vergi Geliri Yıllara göre değişimi	60
Şekil 5: Almanya GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı Vergi Geliri Yıllara göre değişimi	64
Şekil 6: Kanada'da GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı Vergi Geliri Yıllara göre değişimi	67
Şekil-7: Fransa'da 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH-Enflasyon Vergi Harcamaları –Vergi Gelirleri (Milyon Euro, €).....	69
Şekil 8: İtalya GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı Vergi Geliri Yıllara göre değişimi	71
Şekil-9: Portekiz'de 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH-Enflasyon Vergi Harcamaları (Milyon Euro, €)	73
Şekil-10: Servet Üzerinden Alınan Vergi Türleri.....	78
Şekil-11: GVK'nda Yer Alan Kazanç Unsurları	80
Şekil 12: Türkiye'de GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı Vergi Geliri Yıllara göre değişimi	96
Şekil 13: GSYH, Vergi Harcaması, Vergi Gelirlerinin türleri itibariyle yıllara göre yüzdelik artış dağılımı şekli.....	97

GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan Vergi Harcamalarının analiz edilerek ekonomik göstergelere etkilerinin, seçilmiş OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı analizi ile birlikte makroekonomik göstergelerde meydana getirdiği pozitif yönlü ilişkiyi tespit etmektir.

Vergi harcamaları GSYH ve Vergi Hasılatına pozitif yönlü katkı sağlamakta ve “ceterus paribus” koşullarında yapılan değerlendirmelerde yıllara göre yükselen bir grafik oluşturmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin vergi harcama politikalarına gereken önemi vermesi ve oransal olarak gelişmiş ülkelerdeki seviyeye çekilmesi ile ekonomi pozitif yönde etkilenecektir.

Devlet haline gelmiş toplumlar, bu oluşumu sürdürebilmeleri için belirli bir kaynağa ihtiyaç duyarlar. Devletin en önemli kaynağı vergilerdir. Devletler vergileri kanun gücü kullanarak ve cebren toplarlar. Kanunun ve kamunun üstünlüğüne karşı gelmek ise cezai sorumluluklar doğurabilir. Ancak yine de bazı dönemler veya ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik konjonktür dikkate alınarak toplanacak vergilerin bir kısmından feragat edilebilir. Kamu erki bu vazgeçme uygulamasını; istisna, muafiyet, indirim veya mahsup yoluyla gerçekleştirebilir. Vergi alacağından vazgeçme durumunun gelir eksiltici tarafı mutlaka olacaktır fakat bu sistemlerin kullanılmasıyla ekonomik, sağlık, eğitim ve kültürel bir takım gelişmeler sağlanacaksa veya bu uygulamalar sonucu yatırımların kanalize edilmesi gereken yere ulaşması hedefine ulaşılması düşüncesi ile devlet vergi alacağının bir kısmından feragat edebilir. Bu feragat sistemine literatürde “vergi Harcaması” adı verilmektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri vergi harcama uygulamalarının politika aracı olması nedeniyle söz konusu uygulamalar Türkiye için de büyük önem arz etmektedir.

Vergi harcama politikası aynı zamanda bir maliye politikası olup, bu politika ile bazı hedefler seçilebilir. Bu hedeflerden başlıcaları ekonomik kalkınma ve büyüme, eğitim ve sağlık açısından gelişim sağlama sosyal devlet anlayışı gereği gelir dağılımı adaletinin uygulanabilirliğini geliştirme şeklinde sıralanabilir.

Vergi harcamalarının amacını ülkenin gelişmişlik düzeyi belirleyen en önemli unsurdur; Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için hedef kalkınma olurken gelişmiş ülkelerde hedef ekonomik büyümenin devamıdır. Vergi harcamalarının birçok avantajı vardır, vergi harcaması uygulanması toplumun dikkatini çekmez ve en hızlı şekilde sonuç alınır, yatırımların kanalize edilmesi sağlanır, bütçede yer almadığından politikacılar için de tercih sebebi olmaktadır. Ancak uygun bir plan çerçevesi olmaksızın doğru sektör veya mükellefe yansıtılmayan vergi harcaması kamu için sadece gelir kaybı olarak kalmaktadır. Gelişmiş ülkelerde oldukça sıkı bir disiplinle takip edilen vergi harcamaları konusu Türkiye açısından da büyük önem arz etmektedir.

Dünyada vergi harcaması 1960'lı yıllarda ortaya çıkan bir kavram iken ülkemizde 2000'li yıllarda önem kazanmaya başlamıştır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı bünyesinde ilk vergi harcaması raporu 2001 yılında yayınlamış olmakla birlikte, vergi harcaması müessesesi 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda yerini almıştır.

Türk Vergi Sisteminde vergi harcamalarının değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm; vergi harcamalarının tarihsel gelişimi ile kavramsal açıklamalarını irdelemekte olup gelinen noktada vergi harcamalarının tarihten bu güne kullanımı ve detaylı örnekleri ele alınmıştır. İkinci bölüm; Türkiye ve dünyada vergi harcamalarının gelişim sürecini seçili ülkeler örnekleri ele alınarak bu ülkelerdeki gelişmeler ve GSYH içerisinde yer alan vergi harcamalarının olumlu veya olumsuz etkenleri tartışılmış nihayetinde vergi harcamalarının makro göstergelerde olumlu yansımalarının nispeten fazla olduğu sonucuna varılmıştır. Üçüncü bölüm ise Türk Vergi sistemi üzerinde vergi harcamalarının analizini içermektedir. Bu bölümde vergi harcamalarının kamu harcamaları ile kıyaslaması da yer almakta olup Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi türleri ile karşılaştırmalı analizlerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Vergi Harcaması Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Vergi harcamaları, vergi sistemi yoluyla devletin değişik gelir gruplarına veya sektörlerle çeşitli amaçlarla sağladığı ayrıcalık, kolaylık, imtiyaz amacıyla vazgeçtiği gelir olarak tanımlanabilir.

Vergi kavramına ilişkin çok sayıda farklı tanımlama yapılmış olmasına karşın literatürde en yaygın kabul görmüş tanımlama; gerçek kişilerden veya tüzel kişilerden cebri olarak alınan ve karşılığında vergi alınan kişilere özel bir hizmet sağlamayan toplumun geneline mal olan kaynaktır (Nadaraoğlu, 2000: 193).

Vergi harcaması her ne kadar sosyal hayatın gerekliliği gibi görülse de standart vergilerden bir sapma olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Diğer taraftan toplumların sosyal devlet ilkesiyle korunması birçok ülke tarafından yasal zorunluluk haline getirilmiş olup Türkiye Cumhuriyeti Anayasası sosyal devlet ilkesini bir prensip olarak barındırmaktadır. Devletler vergi harcamalarını çeşitli metotlarla yapmaktadır. En önemli vergi harcama yöntemleri; vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi kesintisi, vergi mahsubu, vergi erteleme ve vergi indirimi şeklinde sıralanabilir.

Anayasal bir engeli bulunmayan vergi harcamaları kanunlarla detaylandırılır ve işlev kazandırılır. Diğer taraftan bu politikanın kanunlarla yapıp bütçeye aktarılamaması öngörüsüne dayalıdır. Şöyle ki bütçe hazırlanırken kamu harcamaları bilindiği için önceden planlanır ve bütçeye aktarılır ancak vergi harcaması hali hazırda vazgeçilen bir alacak olduğu için akıbeti tahminlere dayanır ve bütçede yer verilmez (Hepaksaz ve Çamurdan, 2010: 40).

En kabul görmüş biçimiyle vergi harcamaları standart vergi sisteminden sapmalar” şeklinde tanımlanır. Kamunun uyguladığı vergi harcamasının amacına ulaşabilmesi için belli bir sektöre ya da kitleye ayrıcalık oluşturması şarttır (Küçük, 2007).

Vergiler, kamusal harcamaları idame ettirmek için tüzel kişi ve gerçek kişilerden toplanan ve bütçede en büyük kalemi oluşturan ulusal bir kaynaktır (Saraç, 2010: 263). Yani devlet, cebri olarak topladığı vergileri kamu harcamalarını finanse etmek suretiyle tekrar ekonomiye kazandırarak sektörleri ayakta tutmaya çalışır bunu yaparken bazen kendince finanse edilmesi gereken sektör ya da kitle belirler ve bu seçili alanlara daha fazla kaynak aktarır.

Verginin toplanması süreci, devlet açısından iki çeşit maliyete neden olur. Birincisi, klasik anlamda vergi toplama maliyetleri olan ‘idari maliyetler’ şeklinde özetlenebilecek masraflardır. İkincisi ise, kamu harcamalarından devletin kendi iradesiyle vazgeçtiği vergi gelirleri olması noktasında farklılaşan “vergi harcamaları” kavramıdır. Söz konusu harcamalar devlet bütçesi yerine, vergi sistemindeki mükelleflerin vergi yüklerini azaltan unsurlar aracılığıyla yapılır (Ferhatoğlu, 2005: 78).

Vergi harcaması yaklaşımı, vergi uygulaması yapısının iki bölümden oluştuğu mantığı üzerine kurulur. Buna göre, vergi uygulamasının ilk bölümü; Gelir getirici, standart olarak her yıl bütçeye birincil kaynak oluşturan zorunlu vergilerdir. Bu bölüm neredeyse bütün mükelleflerin ya da onların kanuni temsilcilerinin (vergi sorumlusu) bildiği vergiyi doğuran olayın sebebine konusuna göre ilgili vergi kanunlarınca belirlenen mükellefiyet türüne göre çeşitli zamanlarda vergi dairesince tahsil edilen vergilerdir. İkinci bölüm ise; vergi teşvikleri veya sübvansiyonları olarak ta bilinen “Özel Ayrıcalıklar” bölümüdür. Vergi harcamaları da bu bölümde; “vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi mahsupları, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri ve diğerleri olarak uygulanan düzenlemelerdir (Pedük, 2006a:7).

Pedük’e göre, vergi harcaması yaklaşımının ABD’deki ilk yasal dayanağı olan 1974 Bütçe Reform Yasası, vergi harcamalarını bütçe denetimine dâhil etmiştir. Yasa, vergi harcamalarının devlet harcamalarının bir şekli olduğunu ve bu nedenle de diğer kamu harcamaları gibi bütçe dokümanları ve süreciyle ilişkilendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur (Pedük, 2005: 1-5).

Vergi harcaması, dünyada 1960'lı yıllarda ortaya çıkan bir kavramdır. İlk olarak Federal Almanya bu konuda çalışmalar yapmış olmasına karşın detaylı vergi harcama bütçesini ilk oluşturan ülke ABD olmuştur. ABD'de bazı kesimlerce federal gelir vergisi ve kurumlar vergisinde bulunan istisna-muafiyet, vergi indirimlerinin, vergi mahsupları ve vergi oran indirimlerinden bir farkının olmadığı ve alternatiflerinin olduğu görüşüne dayanmaktadır (Bittker, 1969: 224).

Vergi harcaması kavramının geçmişi, ABD'de 1950'li ve 60'lı yıllarda çeşitli kesimler tarafından federal gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde yer alan istisna ve muafiyetlerin, vergi mahsuplarının (tax credits), vergi indirimlerinin (tax deductions) ve oran indirimlerinin (rate reliefs) federal bütçe harcamalarından farklı olmadığı, ikamesi olduğunun ileri sürülmesine dayanmaktadır (Bittker, 1969: 245).

Vergi harcaması kavramını ABD'de ilk olarak kullanan Stanley Surrey'in önerisi doğrultusunda, ABD Hazine Bakanı Fowder tarafından hazırlanan ve 1968 yılında yayınlanan 1968, 1969 ve 1970 mali yıllarını kapsayan 'Vergi Harcama Bütçesi: Kavramsal Bir Analiz' adlı rapor tam hesap yaklaşımına doğru ilk adım olarak değerlendirilmektedir (Öztürk, 2011: 5). Dönemin ABD Hazine Bakanı Joseph W. Barr'ın talimatlarıyla 1969'da, standart vergi yapısından (benchmark) ayrılan vergi ayrıcalıkları hükümlerinin bir listesi şeklinde ilk vergi harcaması bütçesi kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.

A.B.D. Başkanı Kennedy ve Johnson' ın eski Hazine Bakan Yardımcısı Profesör Stanley S.Surrey tarafından yapılan ve vergi harcaması ile ilgili temel fikirlerin ortaya konduğu Kasım 1967' deki "A.B.D. Gelir Üzerinden Alınan Vergi Sistemi-Tam Hesap Gereksinimi" (The United States Income Tax System- The Need For a Full Accounting) başlıklı konuşmada "vergi harcamalarını içeren federal bütçe" anlamına gelen "Tam Hesap" (Full Accounting) kavramına yer verilmiştir (Bittker, 1969 :245). Konuşmada, çeşitli istisna, muafiyetler, matrah ve vergiden indirimler aracılığıyla vergi sisteminin, piyasa ekonomisini kamu harcamalarına benzer şekilde etkilediği; bu durumun da vergileme alanında tanımlanmamış bir harcama sistemi ürettiği, federal harcamaların kontrol edilmesi, azaltılması için Kongre görüşmelerinde ve kamuoyunda bu vergi harcamalarından bahsedilmediği, eğer bu vergi miktarları

bütçenin harcama tarafında yer alırsa, kendiliğinden özenli bir inceleme altına alınabileceği belirtilmiştir (Balkaya Akça, 2000: 4).

Vergi harcaması teriminin bu ilk kullanımından önce, dünyada ilk geniş kapsamlı devlet sübvansiyonlarının bir listesi ise, yasal bir zorunluluk olmaksızın, 1959 yılında Federal Almanya bütçesinde yer almıştır (Break, 1985: 261). Vergi ayrıcalıklarının bütçe harcaması olarak kayıt altına alınması için bir “Tam Hesap Prosedürü” (Full Accounting Procedure) fikri de, Profesör Joseph P. McKenna tarafından yazılan ve 1963 Mart’ında National Tax Journal Dergisinde yayınlanan “Tax Loopholes: A Procedural Proposal” (Vergi Karadelikleri: Prosedürel Bir Öneri) başlıklı makale ile geliştirilmeye başlanmıştır (Shoup, 1975: 1329).

1.2. Vergi Harcamasının Tanımı

Vergi harcamaları uygulandığı bazı kanun hükümleri ile mükelleflerin belirli davranışlarını teşvik etmek ve bazı mükellefleri ise desteklemek üzere düzenlenmiştir. Bu hükümler ise bütçe harcamalarını artırdığı için yapılan bu uygulamaları vergi harcaması olarak adlandırmak mümkündür.

Her ülkenin vergi sistemi kendine özgü bazı özellikler taşımaktadır. Her ne kadar bütün vergi sistemlerinin kurulmasında göz önünde tutulan bazı ortak amaçlar mevcut olsa da, ülkelerde vergileme ile ulaşılmak istenen amaçlar iktisadi seviye, tarihsel, sosyolojik ve siyasal yapıya göre farklılık göstermektedir (Nadaroğlu, 1985: 450).

Vergi harcaması, devletin vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmesi ile kendini oluşturan vergisel düzenlemeler ve bu düzenlemelerin kamu gelirlerinde yarattığı kayıptır (Gülmez, 2003: 6).

Vergi istisna ve muafiyet uygulamalarının vergi yükünün dağılımı, ekonomik faaliyetlerin desteklenmesi, kamu gelirleri üzerinde etkileri sebebiyle ekonomistler tarafından bu tür konulara tarihin her döneminde ilgi duyulmuştur (Pedük, 2006: 17). Vergi harcamalarının kamu harcamaları gibi etki göstermesi durumu: Devletin eğitim, sağlık hizmeti sunması ya da yol yapması aşamasındaki hizmet üretimi sebebiyle

belirli harcamaları yapmasını gerektirir. Vergi harcamaları da kamu harcamaları gibi devletin kullanabileceği araçlar arasında yer almaktadır. Aralarındaki temel fark, devletin kamu harcaması yaptığında yıllık olarak bütçede değerlendirmeye tabi tutulurken vergi harcamaları ise çoğunlukla denetimlere maruz kalmamaktadır. Siyasi karar mekanizmasında vergi harcamaları düzenli olarak denetlememekle birlikte, kamu harcamalarında olduğu gibi etkinliği üzerinde de yeterince durulmamaktadır. Bu durum ciddi bir problem olmakla birlikte, vergi harcamalarının birçoğu yasalaşır ve devam eder. Söz konusu vergi harcamalarının zamanla devlete olan maliyetinin değişimi gözlenmemekle birlikte, faydasına dair bilgi sahibi olmak da zordur. Siyasiler, medya ve kamuoyu vergi harcamalarının genel durumundan habersiz ise, kaynakların dağılımına yönelik alınan kararlarda konusunda da yeterince bilgi sahibi olamamaktadırlar. Bu açıdan değerlendirildiğinde söz konusu vergi harcamaları devletin elde edeceği vergi gelirinden vazgeçerek kamu harcaması yapmış olduğu görülmektedir (Öztürk ve Sabuncu, 2012: 15).

Vergi teşvikleri ve korumaları geniş anlamda, bir normatif veya bilgileşim vergi sisteminden sapan vergi karşılıkları olan vergi harcamalarının biçimleridir. Vergi harcamalarının istisnalar, muafiyetler, ödenek, kesintiler, krediler, ayrıcalıklı vergi oranları veya vergi ertelemeleri gibi bir takım formları alabilmektedir. Vergi tatilleri ve vergi serbest bölgeleri belirli zaman periyotları veya coğrafi alanlar için vergi harcamaları konusudur (Coşkun, 2010: 8).

Vergi harcaması, kamu için yasal bir zorunluluk olmayan ancak devletin devlet olma vasfı sebebiyle sınırları içerisindeki tam mükellef gruplarına ve sınırlarımız dışında ikamet eden dar mükellef olarak adlandırdığımız mükelleflere sosyal, siyasi ve kültürel amaçlar sebebiyle bazı mükellef gruplarına muafiyet, istisna ve indirimler gibi araçlarla kolaylık sağlamak için kamu bütçesinden vazgeçilen gelirdir (Akdoğan, 2007: 173).

King'e göre (1984), kavramsal olarak, vergi harcamaları özel sektöre geri ödenen kamusal fonlar olarak görülebilir. Bu ifadeden hareketle, verginin özel sektörden toplanan fonlar olduğu ve bu toplanan fonların vergi almamak suretiyle tekrar özel sektöre aktarıldığı söylenebilir (Zampelli,1986). Diğer taraftan ise vergi

harcamaları, “spesifik faaliyetlere teşvikler getiren veya belli mükellef grupları için seçici vergi kolaylıkları sağlayan vergi kanunlarındaki hükümler nedeniyle vazgeçilen gelir veya bütçe harcaması eşdeğeri bir kamu harcama türü” olarak tanımlanmıştır.

Vergi harcamaları yaklaşımının A.B.D’ ndeki ilk yasal dayanağı 1974 Bütçe Reform Yasası ise, vergi harcamalarını; “vergi erteleme, farklı vergi oranı, özel vergi mahsubu sağlayan veya gelirden indirim, istisna ve muafiyet veya beyan dışı kalma olağanı sağlayan ve gelir kaybına neden olabilen vergi kanunu hükümleri” olarak tanımlamıştır (King, 1984: 16).

Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü’nce hazırlanan 2018 faaliyet raporunda vergi harcaması; “Kamu maliyesi literatüründe vergi harcamalarının tanımı konusunda tam bir uzlaşma bulunmamakla beraber en geniş anlamda vergi harcamasının tanımı “Standart Vergi Sistemi’nden (benchmark) sapmaların neden olduğu vergi kayıpları olarak nitelendirilmektedir. Yani bunlar muafiyet, istisna, indirim vb.’dir. Standart vergi uygulamaları kapsamına ise verginin konusu, mükellefiyet türüne göre vergilendirme dönemleri, vergiye sebebiyet veren olay, mükellefiyet, vergi tevkifatı, verginin klasik tek tüzen muhasebe sisteminde kullanılan mal alışlarımızda kullandığımız 153 Ticari mal ve bunun için alıcı tarafından ödenen 191 İndirilecek KDV, sonrasında satışlarımızda kullandığımız 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ve 391 Hesaplanan KDV hesabıdır. Mükellefin devletten alacağı vergi miktarına veya ödeyeceği borç tutarına göre bu hesaplara uygun olarak kullandığı 190 Devreden KDV ve 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı ile mahsup etmesidir. Ayrıca çeşitli kazanç ve iratların elde edilmesi için harcanan tutarlarda standart vergi uygulamaları kapsamına girer. Başta gelir vergisi kanunu olmak üzere kurumlar vergisi kanunu ve KDV açısından da indirilecek veya indirilemeyecek giderler açıkça kanun lafzında yer almaktadır. Bu düzenlemelerden bir kısmı toplumun refah seviyesini artırmaya yönelik olurken bir kısmı ise dar gelirliyi korumaya yönelik hükümler içerir. Ancak yapılan her indirim veya mahsubun ise vergi harcaması olarak adlandırılması mümkün değildir.

Uluslararası kuruluşlar ve bazı gelişmiş ülkelerin vergi harcamaları tanımları şu şekildedir:

- Dünya Bankası, norm veya Benchmark haricinde bir indirim olarak tanımlamaktadır.

- IMF, seçici hükümler sebebiyle vazgeçilen gelir olarak sınıflandırmaktadır.

- OECD, standart orandan sapmaya sebep olan vergi hükümleri olarak kabul etmektedir.

- ABD Vergi Komitesi, ayrıntılı normal yapıdan sapmalar olarak tanımlamaktadır.

- Avustralya var olan sistemi Benchmark olarak kabul etmekte ve bunun dışında kalanları vergi harcaması olarak nitelendirmektedir.

- Kanada, Benchmark sistemini detaylı olarak tanımlayarak bundan sapmaları vergi harcaması olarak kabul etmektedir”

Şeklinde tanımlanmıştır.

Bütün bu tanımlamalar çerçevesinde genel anlamıyla; vergi harcaması, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile ana hatları oluşturularak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı KDV Kanunu ve 4760 Sayılı ÖTV Kanunu ile muafiyet ve istisnaları düzenlenerek, başta ekonomik sebepler olmak üzere, siyasal ve sosyal yönlerden amaçlar taşıyan ve kısa dönemde vergi hasılatı azalışına yol açan sistemseller etkinlikler bütünü olarak nitelendirilebilir.

1.3. Vergi Harcamasının Unsurları

Vergi harcamalarını kamu harcamalarından ayıran birtakım özellikler vardır ve bu özellikler vergi harcamalarının unsurlarını oluşturmaktadır. Vergi harcamalarının varoluş nedeni, belli bir sosyal veya ekonomik nedenin olmasıyla bağlantılıdır. Ayrıca vergi harcamasının ortaya çıkması için bir tahsiltan vazgeçme söz konusu olmaktadır (Saraç, 2010: 264-265). İki bölümden oluşan Vergi harcamasının ilk bölümü gelir getirici bölümüdür. İkincisi ise ayrıcalıklar bölümüdür. Vergi harcamasını tanımlama

sınıflamadan ibarettir. Vergi harcamasının unsurları şu şekilde sınıflandırılabilir (Pedük, 2006: 30):

- Ayrıcalıklar belli bir faaliyet ya da belli bir grup mükellefe fayda sağlamalıdır.

-Vergi harcamasından yararlandırılan mükellefler ödeyecekleri vergiden daha azını ödemektedir. Eğer yapılan bu indirim ve istisnalar tüm vergi mükelleflerine uygulanırsa, vergi harcaması ayrıcalıklı olmaktan çıkmaktadır. Örneğin Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu aracılığı ile belli bölgelere verilen teşvikler vergi harcaması kapsamında yer alabilir. Fakat bu teşvikler tüm ülkeye verilirse, burada vergi harcamasından bahsedilemez.

-Vergi harcaması belirli bir sektör veya kitleyi hedef almalıdır.

-Vergi harcamaları ekonomik ve sosyal olarak yararlanan kesime fayda sağlamalıdır.

-Vergi harcamaları gelir getirici politikaların harcama politikasına adapte edilmiş hali olmalı.

-Vergi harcaması yasa mevzuat ve yönetmelik açısından uygun olmalıdır. Kanunda vergi harcamasının uygulamasına ters düşen ya da uygulanacak vergi harcamasının faydasını azaltan bir hüküm bulunmamalıdır.

-Vergi harcaması düzenleri normatif olarak tanımlanmalı ve vergi tabanları ile ifade edilebilmelidir (Özker, 2002: 47).

Vergi ayrıcalıkları hangi şekilde olursa olsun geleneksel bütçe harcaması yerine vergi sistemi aracılığıyla yararlı faaliyet ve gruplara yönelik yapılan kamu harcaması niteliğindedir. Vergi kanunları aracılığı ile gerçekleştirilen bu harcama yöntemi vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır (Surrey, 1976: 53).

Türkiye’de vergi tabanının genişlemesi, vergi harcamalarını büyük ölçüde kaldırarak da gerçekleştirilebilir. Fakat vergi ayrıcalıklarının iptal edilme nedeni,

oluşturduğu vergi eşitsizliği değil, amaçları başarmada etkisizliği olmalıdır. Hem vergi sisteminde hem de harcama sisteminde olan teşvikler, yararlanan kişiler arasında her zaman yatay eşitsizliğe neden olmaktadır (Pedük, 2005: 27).

1.4. Vergi Harcamalarının Amaçları

Vergi harcamalarının ortaya çıkışı ile birlikte farklı amaçlara hizmet eden bir maliye politikası aracı olduğu gözlenmektedir. Vergi harcamalarının temel amaçları ekonomik, sosyo-kültürel ve siyasal amaçlar olarak üç ana başlıkta alınabilir.

1.4.1. Ekonomik Amaçlar

Ülke ekonomisinde korunmak ve geliştirilmek istenen alanlarda vergi harcaması uygulamalarına başvurulabilir ya da mevcut vergi harcamaları genişletilebilir, gelişimi sınırlandırılmak istenen alanlarda vergiler ağırlaştırılmak suretiyle ekonomik sonuçlar elde edilemeye çalışılır (Arcagök, 2002: 63). Örneğin, hükümetin o dönemki politikasında seçilen bir sektör için ayrıcalıklar, kolaylıklar sağlanabilir. Ekonomiyi canlandırmak, talebi arttırmak amacıyla ülke halkının yeterince talep etmediği bir üründe KDV, ÖTV gibi tüketim vergilerinde indirimine gidebilir, ancak bu tür uygulamalar kısa dönemde sonuç alınan ve enflasyonu çarpan etkisiyle körükleyen uygulamalardır.

Vergi harcamaları etkili yatırımların teşvik edilmesinde de etkili olabilir. Seçilen bir sektörde yatırım teşvikleri ve faiz oranlarının düşürülmesi sermaye sahiplerine yatırım yapmaya yönlendirerek dışlama etkisi azaltılıp, üretim arttırılabilir, böylece milli gelir seviyesinin yükselmesine ve büyümenin sağlanmasına katkı sağlanabilir.

Bunun tersi bir uygulama ile negatif vergi harcamalarıdır. Bu uygulamalarla devlet vatandaşları için sağlığa zararlı olduğu kabul edilen maddelerin (alkol, tütün) tüketimini azaltmak amacıyla dolaylı vergi (KDV, ÖTV) oranlarını arttırarak bu ürünlerin tüketimin azaltmayı amaçlar, dolayısı ile negatif vergi harcamasını sisteme uygular. Ayrıca Devletin piyasa ekonomisine müdahale araçlarından biri olarak da vergi harcamaları gösterilebilir (Gülmez, 2003:12).

Devlet, toplumda adaletli bir gelir dağılımı ve kişiler arasındaki eşitsizlikleri gidermek amacıyla sosyal devlet vasfıyla maliye politikası uygular. Bunu yaparken de vergi muafiyeti ve istisnalarını araç olarak kullanabilir. Vergi harcamaları ile toplumda gelir eşitsizliğini düzeltmeye, daha düşük gelir grubundaki vatandaşlara da bazı kolaylıklar, ayrıcalıklar sunar. Bu uygulamadaki amaç toplumsal refahı en üst seviyeye çıkarmaktır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007: 2).

Devlet için vergi harcamaları, ekonomik ve sosyal amaçlarını hayata geçirilebilmesi için kullandığı kamu harcamalarının bir nevi ikamesidir. Yani vergi harcamaları, kamu harcamalarının alternatifi olarak düşünülebilir. Devlet kamu harcaması yapması gereken bir sektöre bazı ayrıcalıklar tanıyarak ekonomik ve sosyal olarak katkı sağlayabilir. Bu noktada kamu harcamaları, vergi harcamalarının alternatifi haline gelir. Sektörün talep ettiği katkıları devlet alternatif bir politika sağlamış olur. Kamu harcamaları devlet için ek bir yük ve hazinede bir eksi hesap iken, bazı vergi harcamaları (verginin ertelenmesi, vergi tatili) tahsil edilecek gelirden tamamen vazgeçme değildir. Bu uygulamalar, kamunun alacağını ilerleyen dönemlere ertelemesi anlamına gelir ve bu vergi harcamaları kamunun uygun gördüğü bir tarihte mükelleflerden tahsil edilir. Bu açıdan bakıldığında vergi harcamaları vergi sorumlularına sağlanan faizsiz bir kredi olarak değerlendirilebilir (Özkara, 2004:1).

Kamu idarecileri bazen stratejik olarak nitelendirdikleri endüstrileri uzun dönemde yaşatmak ve büyütmek için vergi harcamasına katlanabilir. Kısa dönemde bu harcamalar bir kamu geliri noksanlığı gibi görülse de uzun dönemde ekonomiye katkısı çok daha fazla olabilir.

1.4.2. Sosyal ve Kültürel Amaçlar

Vergi harcamalarının kullanımında ekonomik amaçların yanı sıra bir takım sosyal amaçlar da güdülebilir. Bunlar; aile yapısını örf adet gelenek ve görenekleri yaşatmak, eğitim sistemini düzetmek, insan ve hayvan sağlığını korumak, geleneksel zanaatkârları korumak ve devam ettirmek, toplumda insanları belli amaçlar için aynı çatı altına toplayan ve aynı amaç için bir şeyler üreten kişilerin oluşturduğu dernek ve

vakıfların kurulup gelişmesi, sporu geliştirmek genç ve yetenekli insanların topluma kazandırılması gibi amacalardır (Arcagök, 2002: 63).

13/06/2006 tarihinde kabul edilen ve 21/06/2006 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergi Kanununun; 4. Maddenin sosyal ve kültürel amaçlarla düzenlenmiş ve vergi harcamalarında bir Kamu idare ve kuruluşları tarafından kurulan okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar sosyal içeriklidir ve vergi harcaması kapsamında Kurumlar Vergisinden müstesnadır.

Bu gibi yasal düzenlemeler esas itibariyle sosyal refahı artırma potansiyeli yaratmak için yapılmaktadır diyebiliriz. 5520 Sayılı Kurumlar Vergi Kanununun; 4. Maddenin İlgili muafiyet bentlerinde özellikle üzerinde durulan bir diğer husus ise yapılan birçok faaliyetin kamu idare ve kuruluşlarınca yapıldığı takdirde muaf olabileceğidir. Kamu idaresi bu noktada yapılan düzenlemeleri kar amacı gütmeksizin toplum refahını artırmaya yönelik düzenlemektedir.

Yine 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde; ise Vergi Harcamalarının kültürel boyutu üzerinde durulmuş ve bu kapsamda “*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, 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 hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.*” Hükmü yer almaktadır. İlgili yasa hükmüne göre sanatçıların gelir vergisinden istisna edilmesi ile kültürel anlamda bir amaç güdülerek vergi harcaması yapılmıştır.

193 Sayılı Kanununun 31. Maddesinde ise engellilik indirimi düzenlenerek yine sosyal bir amaçla vergi harcaması yapılması planlanmıştır. Tabloda, engellilik derecelerine göre istisna tutulacak oranlar yer almaktadır;

Tablo-1: Engellilik indirim tutarları

ENGELLİLİK İNDİRİMİ TUTARLARI (TL)							
	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012
I. Derece Engelliler	1000	900	900	880	800	800	770
II. Derece Engelliler	530	470	460	440	400	400	380
III. Derece Engelliler	240	210	210	200	190	190	180

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/yarlim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari>

Tablo-1’de I. Derece engelliler %40 oranında engelli olmayı II. Derece Engellilik %60 Oranında engelli olmayı ve III. Derece Engellilik ise %80 oranında engelli olmayı tanımlamaktadır. Yıllara göre sütunlarda yer alan tutarlar ise engellilerin engellilik oranına göre kazançlarından her ay indirebilecekleri tutarları göstermektedir.

2018 yılı için aylık bazda mükelleflere yansımaları Tablo-2 de verilmiştir.

Tablo-2: 2018 Yılı Engelli İndirim Tutarları Aylık Bazda

2018 YILI AYLIK VE YILLIK ENGELLİLİK İNDİRİMİ TUTARLARI VE SAĞLANAN VERGİ AVANTAJI		
ENGELLİLİK DERECELERİ VE ÇALIŞMA GÜCÜ KAYIP ORANLARI (G.V. K. MADDE 31)	AYLIK İNDİRİM TUTARLARI	AYLIK VERGİ AVANTAJI
1. Derece Engelliler İçin	1000	150
2. Derece Engelliler İçin	530	79,5
3. Derece Engelliler İçin	240	36

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/yarlim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/engellilik-indirimi-tutarlari>

Tablo-2 de mükelleflerin engellilik derecelerine göre aylık indirim tutarları yer almaktadır. 1. Derece bir engelli için aylık 1.000,00 TL kazançtan indirim yine aylık

150,00 TL vergi avantajı sağlamaktadır. 2. Derece engelli içinse aylık indirim tutarı 530 TL olup vergisel avantajı mükellefe 79,5 L olarak yansımaktadır. 3. Derece engelliler içinse aylık kazançtan indirilecek tutar 240,00 TL olup vergisel avantajı aylık; 36,00 TL olmaktadır.

Tablo-2 de görüleceği üzere tüm bu kanun maddeleri ile düzenlenen sistemler esas itibariyle sosyal bir amaç gütmekte ve kamu bir takım vergi hasılatını kaybetme pahasına bu sistemi uygulamaktadır. Uygulama neticesinde engelli vatandaşların ekonomik hayattaki etkinliği artırılırken topluma adapte edilmeye ve kimseye ihtiyaç duymadan günlük yaşamlarını idame ettirmeleri için bir kolaylık sağlanmaya çalışılmıştır. Türk vergi sisteminde yer alan bu kanuni düzenlemeler ve ile sosyal yaşamın daha ileri seviyelere taşınması hedeflenmiş ve bu sebeple ilgili mükelleflere vergi avantajı diyebileceğimiz çeşitli ayrıcalıklar sunulmuştur.

1.4.3. Siyasi Amaçlar

Vergi, tahsil etme yetkisi sadece devlete ait olduğu gibi vergi harcaması da sadece ülke vatandaşları tarafından vekil kıldığı kişiler tarafından oluşturulan kanunlarla vergi yasalarında yer alır (Balkaya Akça, 2000: 11). Vergi harcamaları ile herhangi bir gruba veya kişilere yasalarca uygun görülmeden imtiyaz sağlanamaz. Ancak bazı hükümet sistemlerinde vergi harcamaları yasalara aykırı olarak devlet düzenlemesi olmadan rant elde etme amacıyla asıl amacından saparak çıkar ve baskı gruplarına illegal yollardan ek kaynak olarak transfer edilebilir. Bu durumda vergi harcamaları, gerçekten ulaşması gereken sektöre veya kişiye değil, rant peşinde koşan gruplara harcanmaktadır (Coşkun ve Bilen, 2002:168). Bu durumda, vergi harcamalarının asıl amacı olan gelir adaletsizliğini düzenleme, bazı sektörleri canlandırma, ekonomiyi kalkındırma gibi hedefler gerçekleşmeyecek ve aksi olarak toplumda daha büyük eşitsizlikler, haksız kazançlar oluşacaktır. Bu durum toplumun devlete duyduğu adalet ve güven duygusunu derinden zedeler. Yaşanan bu gelişmeler toplumu oluşturan bireyleri karşı karşıya getirerek toplumsal huzuru bozar (Arcagök, 2002: 58).

Toplumunu oluşturan bireyler arasında vergi yükünün eşit bir şekilde dağıtılması vergilemede adaleti oluşturur. Yani vergilemede adalet, toplumu oluşturan bireyler arasında toplumca kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade etmektedir. Vergilemede eşitlik ve genellik ilkeleri vergilemede adalete ulaşabilmek için gerçekleştirilmesi zorunlu prensiplerdir. Genellik ilkesi, vergi yüküne tüm toplum bireylerinin katılımını öngörmektedir. Ancak, vergilemede adaletin sağlanması için herkesin vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerekir. Bu durumda genellik ilkesinin katı bir biçimde uygulanması vergi ödeme gücü olmayanların da vergilendirilmesi ifade eder ki bu vergilemede adaletle çelişir. Bununla birlikte, siyasi kaygılarla belirli kesime ihtiyaçları olmadığı halde vergi harcaması yapılması durumunda verginin genellik ilkesi amacı büyük ölçüde ortadan kaldırır.

Vergilemede eşitlik ilkesi ise yatay eşitlik ve dikey eşitliğin sağlanmasını gerektirir. Yatay eşitlik, aynı şartlarda bulunan kişilerin aynı şekilde, dikey eşitlik farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirilmesini gerektirir. Vergi harcamaları, genel olarak yatay eşitliği bozan uygulamalardır. Ancak dikey eşitliğin sağlanması açısından gerekli uygulamalardan biridir. Genellikle vergi harcamalarının hangi amaca yöneldiğini net ve vergi harcamalarından beklenen diğer işlevlerden soyutlanmış olarak belirtmek olanaklı değildir. Vergi harcamalarından beklenen işlevleri tek tek ve somut olarak sıralamak sınırlayıcı bir yaklaşım olacaktır (Gülmez, 2003: 22). Kimi vergi reformistleri de özel sektör kararlarını etkilemede vergi kanunlarının sosyal ve ekonomik araç olma rolünü yeniden düşünmektedir. Vergi kanunlarının temel özelliği kamu giderlerini karşılamak için gelir sağlama özelliğine kavuşturulmasını savunmaktadırlar (Benker, 1986: 404).

Vergi harcamaları bazı yararlı faaliyetleri teşvik etmek, canlandırmak ve ekonomik döngüye dahil etmek için kullanılır. Bu faaliyetler vergi harcamalarının ikamesi olan kamu harcamaları tarafından da yapılabilir. Fakat bunu vergi harcamaları ile yapmak daha avantajlıdır. Çünkü vergi harcamalarının ekonomik boyutunun yanında bireylerin siyasi fikirlerini etkileme, devlete olan güven duygusunu artırma ve sahip çıkılma gibi insani duyguları dürttüleyen avantajları da vardır. Halk tercihini etkilemesi sebebiyle özellikle seçim dönemleri öncesinde en çok başvurulan ve tercih

edilen politika aracı vergi harcamalarıdır. Ancak en düşük maliyetle belirli hedeflere varmak her zaman uygun bir yol olmayabilir.

Vergi harcamaları maliyet açısından kamu harcamalarından daha düşük bir gider kalemini oluşturur, kamu harcamalarından daha az uygulanan bir sistemdir ve toplum tarafından daha az hissedilir, vergi harcamaları seçilen bir hedef kitlesine yapıldığı için bu ayrıcalığı tüm halk değil sadece vergi harcamasından yaralanan kesim hisseder. Vergi harcamaları çoğu zaman senelik olarak hesaplanmaz ve uygulanmaz. Bu sebeple uzun süre yürürlükte kalır ve Seçmen kitlesi için güçlü lobicilik faaliyetlerine konu olabilirler. Vergi harcamaları, doğrudan harcamalara göre amacına daha etkili ve hızlı şekilde ulaşır. İdari bürokrasiye yol açmaz. Fakat idari maliyetleri artırabilirler (Ulbrich, 2010: 3).

Diğer taraftan siyasilere siyasi rant elde edebilmeleri için vergi harcamasına yönelmesi olağan bir durum olarak yorumlanabilir. Örneğin; 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden, Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile birçok mükellef matrah artırmak yoluna giderek incelenmekten ve geçmiş dönem borçlarını ödemekten kurtulmuştur. Bu ve benzeri af kanunlarının ülke ekonomisinin o anki durumu göz önünde bulundurularak sıcak vergi girişi sağlayacağı ve bu amaçla çıkarıldığı yadsınamaz bir gerçek olsa da bahse konu af kanunundan faydalanan mükelleflerin birer oy sahibi olduğu düşünüldüğünde dolaylı olarak bir siyasi amacının da olduğu anlaşılabilir.

1.5. Vergi Harcamasının Sınıflandırılması

Vergi harcamalarının sınıflandırılması öznel bir nitelik taşımakta olup teorik olarak birden fazla sınıflandırma yöntemi vardır. Söz konusu sınıflandırmalarda yaygın kullanılan yöntemler; vergi harcamalarının uygulanacağı vergi matrahına, amaçlarına ve hedeflerine veya ölçüm tiplerine göre sınıflandırılabilir. Böylece istenen amaçlara ve istenen yöntemlere uygun olarak, vergi harcamalarında belirtilen kriterler üzerinde değişiklikler yapılabilir.

Vergi harcamalarının vergi hükümleri, düzenlemeleri veya uygulamaları ile standart vergi sisteminden ayrılarak daha dar bir vergi mükellefinin vergi yükünü

azaltmakta ya da ertelemektedir. Bu; muafiyet ve istisnalar, indirimler, mahsuplar, vergi kredisi, vergi oran indirimi, vergi erteleme olarak farklı şekillerde uygulanmaktadır.

1.5.1. Muafiyetler ve İstisnalar

Vergi istisna ve muafiyetleri; ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak oy maksimizasyonu sağlamak vergi tekniğinden kaynaklanan sebeplerle uygulama alanı bulurlar. Muafiyet ve istisnalar kapsamlarına girenlerin vergi yükünü kısmen ya da tamamen hafifleterek vergi avantajı sağlamaları, belli faaliyetlerin geliştirilmesi için ya da kişi ve firmaların belli işlere girmeleri yönünde teşvik sağlarlar. Bu sebeple istisna ve muafiyetler vergi teşvik aracı olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda devletin farklı nedenlerle ihdas edilen istisna ve muafiyet devletin alacağı vergiden vazgeçmesi vergi harcaması kavramı ile ifade edilir (Yılmaz, 2013: 162).

İstisna, esas itibarıyla vergi kanunlarına göre vergiye tabi kılınmış olan bir konunun kısmen veya tamamen devamlı veya geçici olarak vergi dışına çıkarılmasıdır. Muafiyet ise, yine esasında vergi kanunları ile vergiye tabi kılınmış bir mükellefin sürekli veya geçici olarak vergi dışına çıkarılması olarak tanımlanır (Yılmaz, 2013: 162-163).

Bir ülkede; vergi kapsamına giren mükelleflerin, vergi ödeme güçlerine göre vergi vermeleri genel kuraldır. Ancak çeşitli uygulamalarla bu kuralın dışına çıkılmaktadır. Bunlardan bir tanesi de muafiyet ve istisnalardır. İstisna ve muafiyet kavramları, vergi konusuna (istisna) ve yükümlüsüne (muafiyet) konulmuş sınırlamalardır. Her vergi konusu üzerinde objektif bir yükümlülük, yükümlü kıldığı kimseler bakımından ise sübjektif bir yükümlülük sayılır. Bu durumda her vergi bir taraftan konusuna giren mal, hizmet ve çeşitli işlemleri, diğer yandan yükümlü tuttuğu kimseleri yakından ilgilendirir. Ancak vergi yükümlülüğü gerek objektif olsun, gerekse sübjektif; hiçbir zaman mutlak değildir. Çeşitli ekonomik ve sosyal düşüncelerle konu ve yükümlülük, zaman ve yere göre daraltılır veya genişletilebilir. Böylece bir kısım konular ya da kişiler vergilendirme alanının dışında yer alabilirler (Özkara, 2004: 18).

Öte yandan Türkiye özelinde; muafiyet ve istisnaların daha baskın şekilde gerçek kişi yerine kurumlar göz önünde bulundurularak (Bkz. 5520 Sayılı Kanunun 4. Maddesi) tasarlanması söz konusudur diyebiliriz. Yine tezimizin ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağını belirtmekle beraber kısaca bu durumun temel sebebi 5520 Sayılı Kanun'a göre kurum sayılan birçok kuruluşun esasen kamu kurumu niteliğinde kuruluşlar olması ve sosyal amaçlarla kurulan bu kurumların kar amacı gütmeyen kurumlar olduğu düşünüldüğünde, vergi harcamasının esas mahiyeti ve zuhur ettiği muafiyet ve istisnaların neden daha çok kurum bazlı olduğu anlaşılacaktır.

1.5.2. İndirimler

İndirim; mükelleflerin gayrisafi vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belirli ekonomik ya da sosyal amaçlarla vergi konularına göre belirli tutarlarda azalmalar ve eksiltmelerdir. Diğer bir ifadeyle, vergilendirilebilir gelire ulaşmak için brüt gelirden indirilebilen tutardır (Gönül, 2002: 80).

İndirimler vergi konusunun büyüklüğünün ölçülmesi için yapılması gerekli bir takım işlemlerdir. Net gelir hesaplanırken geliri elde etmek için yapılmış olan giderlerin indirilmesi şarttır. Bununla beraber; bazen kanunda, gider indirimlerinin kapsamı vergi konusunun tanımı ile bağdaşmayacak şekilde geniş tutulmaktadır. Bu durumda indirimler bir tür istisna niteliği kazanmaktadır (Kırbaş, 1998: 82).

Vergi indirimleri, kişileri ya daha az ya da daha çok tasarruf yapmaya yönlendirebilir. Bu durumda gelir ve ikame etkilerinin şiddeti önemlidir. Matrahtan yapılan vergi indirimlerinin vergi tabanını daralttığı, mükellefin vergi yükünü hafifletirken vergi hasılatını düşürdüğü ortaya konulur. Ancak gelişmekte olan ülkelerde emek arzı, tasarruflar ve yatırımların fiyat esneklikleri oldukça düşük değerler olarak görülür. Bundan dolayı söz konusu ülkelerde vergi indirimi politikalarının başarı şansı daha azdır (Yıldırım, 2012: 455).

Kamu kesimi tarafından uygulanan bazı vergilerde yapılacak indirimler gelir kaybı oluşturacağı için bu açık iki şekilde telafi edilebilir: Birincisi; Kamu Harcamalarında, vergi harcamaları ile aynı tutarda kısıntıya giderek karşılamak

İkincisi; Kamu, bazı kesimlerinde yapacağı vergi harcaması oranlarında başka vergi türlerinde artırımı giderek kamu açığını kapatmalıdır. Şayet bu yapılmazsa hükümetlerin en zor zamanlarda başvurduğu en klasik yöntem olarak iç veya dış borç almak tercih edeceklerdir. Hükümet iç borçlanmayı tercih ettiğinde ve bu borçlanmayı hane halkından karşıladığında iç talep kısılmış ve enflasyon tek haneli seviyeye gerilemiş olacağı için piyasada arz talep dengesi bozulacak ve dolayısıyla arz cephesinde çıktı azalışı başlayacak ve ülkenin büyüme oranı, refah seviyesi düşecektir.

Vergi harcamaları, kamu harcamalarının kısılması ile telafi edilmek istendiğinde ülke ekonomisi açısından önemli bir değişiklik olmayacaktır. Vergi oranları düşürülen ürünlerin talebi artar ve bütçede oluşan bu kayıp kamu harcaması ile telafi edilir. Ancak bu vergi harcamasından faydalanan kişilerin bütçesi açısından önemli farklılıklar oluşturur.

Kamu tarafından uygulanan vergi indirimlerinin oluşturacağı eksi tutarı gidermek ve vergi kayıplarını karşılamak için farklı alanlarda vergi artışlarına gidilmesi söz konusu olabilir. Bu durumda toplumda kişilerin tüketim ya da ihtiyaç listesi farklı olduğu için yeni vergi oranı indirimlerinden farklı kişiler faydalanacaktır. Vergi oranlarındaki artış sonrasında talebin kısıllacağı düşünebilir ancak tüketicilerin talep esneklikleri farklı olduğu için bu uygulamanın büyüme ve refah artışı için olumlu etkisi yadsınmaz. Talep esnekliği yüksek olan kesimlerin KDV indirimi nedeniyle taleplerinde artış olabilir veya talep esnekliği düşük olan kişiler vergi oranı artışına rağmen tüketim eğilimini değişmez. Bazı tüketiciler açısından züppe, zübbe etkisi gibi iktisadi teoriler ile lüks mal tüketiminde ilave olunan ÖTV, KDV oran artışına rağmen talep artabilir (Eğilmez,2019)

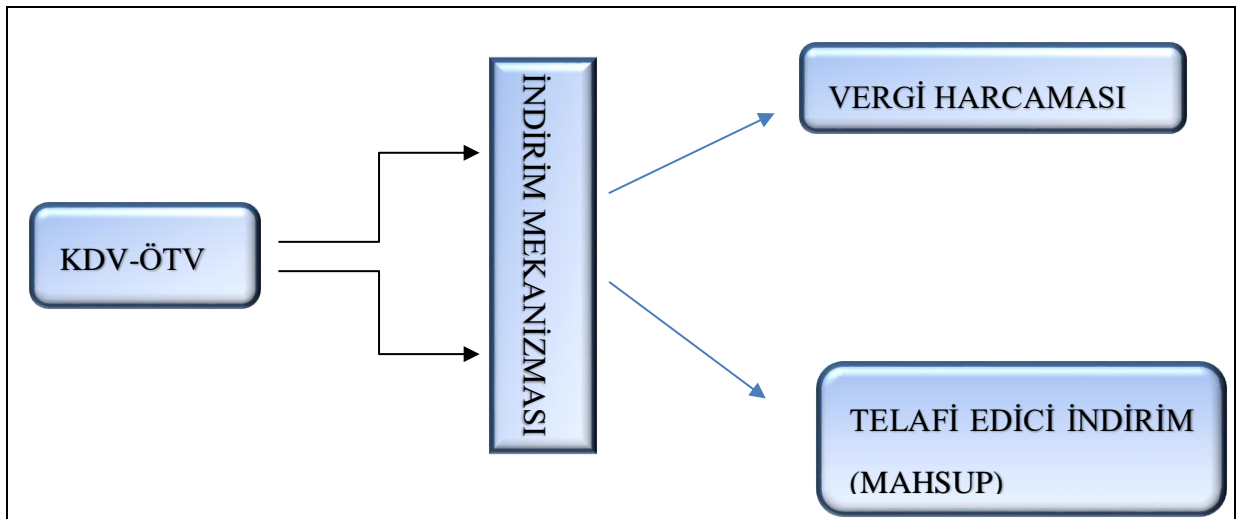
Literatürde vergi indirimi ile ilgili tanımlamalar her ne kadar açıklanmış ise de vergi harcaması bakımından bahsedilen indirim ile KDV ve ÖTV açısından uygulanan indirim mekanizması farklılık arz eder. Vergi harcaması ile KDV indirimini direk ilişkilendirmemiz çok mümkün bulunmamaktadır. Zira bu indirimin temel felsefesinde mükelleflerin yersiz yüklendiği vergileri abzorve etmek yatmaktadır. Şöyle ki bir gerçek kişi veya vergiye tabi mükellef kurum, ister imalat olsun isterse alım-satım veya hizmet sektörü olsun üretim veya alım satımda yüklenmiş olduğu bir vergi

bulunmaktadır. Örneğin emtia alışında veya hammadde alışında mükellefler KDV ödemek zorundadır (KDV açısından yasal bir istisna hükmü yer almadığı varsayıldığında). Bir takım mükellefler ise KDV'nin yanı sıra ÖTV de ödemek zorunda kalabilir. Bu durumda mükelleflerin yersiz katlandığı bu vergilerin indirim mekanizması ile telafi edilmesi gerekecektir. Kamu idaresi bu yersiz vergi yüklenmesini engellemek için katlanılan KDV miktarını tahsil edilen KDV miktarına mahsup edebilme hakkını yasal olarak tanımıştır. Muhasebe sisteminde takip edilen bu indirim mekanizması “190 –İndirilecek KDV” ile “390 Hesaplanan KDV” nin mahsup edilmesi mükelleflerin ya ödenecek KDV’leri ya da gelecek aya/yıla/mahsup dönemine devreden KDV’leri bulunacaktır ki bu telafi edici indirimdir ve vergi harcamaları içerisinde değerlendirilmez.

Tüm bu uygulamaların yanı sıra ülkemizde bazı sektörlerde ve kişilere ayrıcalık olması açısından özel olarak uygulanan KDV oranları da vardır. Örneğin KDV kanunu yürürlüğe girdiği tarih itibari ile %10 olarak genel bir oran belirlenmiştir. Ancak kamu idaresi bu oranı çeşitli sektörlerde %1’e kadar düşürürken bazı sektörlerde %18’e kadar yükseltmiştir. Vergi harcamasında bahsedilen indirim burada %10 olan genel indirimden %1’e kadar düşürülerek oluşan %9’luk kayıp vergi harcaması olarak tanımlanmalıdır.

İndirim mekanizmasının iki aşamalı olarak işleyişi Şekil-1’de verilmiştir.

Şekil-1: İndirim Mekanizmasının KDV ve ÖTV açısından Değerlendirilmesi



Şekil-1’de görüleceği üzere KDV ve ÖTV açısından indirim mekanizması ele alınırken vergi harcaması olarak nitelendirilmesi gereken vergi oranlarındaki değişimlerden kastettiğimizdir. Ancak Muhasebe hesaplarından ortaya çıkan fark ise telafi edici indirim olarak adlandırılabilir.

1.5.3. Mahsuplar

Mahsup; daha önceden ödenmiş olan verginin, daha sonra ortaya çıkacak vergiden indirilmesidir. Vergi koordinasyonu açısından vergi mahsubu, yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde alınan aynı tür matrahlar üzerinden ödenen vergilerden düşülerek mükellefin vergi borcunun ortaya çıkarılmasıdır. (Devrim, 2002: 261). Bu uygulama ile yurt dışında yatırım yapan kişinin çifte vergileme nedeniyle vergi yükünün artması sonucunda, yurt içinde yatırım yapan ve gelir elde eden mükellefe göre dezavantajlı duruma düşmesi önlenmek istenmiştir (Batirel, 2001: 176-177).

Bir başka mahsup uygulaması vergi dairelerinde gerçekleşmektedir. Vergi alacağı olan mükellefin daha sonra ortaya çıkmış olan vergi borçlarına vergi iadesi yöntemi ile vergi borçlarının bir bölümünden mahsuplaştırılması şeklinde uygulanırlar.

Bir diğer vergi mahsubu uygulaması, vergilendirme dönemi sırasında peşin ödenen vergilerin dönem sonunda tahakkuk eden vergilerden düşülmesi şeklinde görülmektedir (McDonald, 2010: 13). Türk vergi sisteminde; geçici vergi, stopaj, vergi alacağı gibi uygulamalar doğrudan vergiden düşülebilmektedir. Fakat bu uygulamalar bir teşvik olmayıp mahsup niteliğindedir (Kulu, 2000: 24).

Vergi mahsup yöntemlerinden bir diğeri ise vergi iadesi usulüdür. Ancak bu yöntem vergi harcaması olarak kabul edilmesi konusunda literatürde tereddütler vardır. Vergi iadesi, otoritenin belge düzenine uyumunu teşvik amacıyla geliştirdiği bir kurumdur. Bu haliyle uygulandığında vergi iadesi devlet açısından bir tür vergi harcaması olarak kabul edilebilir. KDV işleyiş bakımından mal üretiminin her aşamasında oluşturulan katma değeri konu alır. KDV’de ödenen vergi, fiyat mekanizması ile yansıtılıp, malı nihai aşamada tüketen üzerine yüklenir. İhracat konu olduğunda malın nihai tüketicisi, yabancılar olmaktadır. İhracatı yapan ülke

otoritesinin bu kişiler üzerinde vergileme yetkisini kullanması olanağı yoktur. Verginin nihai kullanıcıya yüklenemediği bu durumda vergiyi yüklenen kişi, ihracatçı olur. Dolayısıyla, ihracatın gerçekleşebilmesi için öncelikle ihracatı yapanın bu yükten kurtarılması gerekir. İhracatta vergi iadesi devletin herhangi bir sosyoekonomik amaçla vazgeçtiği bir vergi olmaktan öte, ulusal vergileme yetkisini uluslararası alanda kullanamamasına bağlı olarak ortaya çıkan idari bir tasarruftur (Saraç, 2010: 266).

Önceden ödenen vergilerin gerçek vergiden düşülmesi durumunda, vergi mahsupları Türk vergi sisteminde bir alacak gibi ele alınmamakta, genelde vergilendirme dönemi sırasında vergilerin dönem sonunda tahakkuk eden vergilerden düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu sebeple Türk vergi sisteminde vergi mahsupları, vergi ayrıcalıkları denilebilecek ayrıcalıklı hükümler olarak değerlendirilmemelidir. Bu duruma örnek olarak; işyeri kirası olarak elde edilen gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili olarak Gelir Vergisi mükelleflerine yılsonunda tahakkuk eden Gelir Vergisi tutarından, yıl içinde yapılmış vergi tevkif atının düşülmesi verilebilir. Burada herhangi bir teşvik veya koruma söz konusu olmamaktadır (Pedük, 2006: 45).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 120. Maddesinde geçici vergi hüküm altına alınmış olup kanun metni ekte yer almaktadır. Adı geçen kanun metninde görüleceği üzere mahsup sistemlerinden bir diğeri ise Geçici vergi uygulamasıdır. Gelir vergisi mükellefleri için; Gelir Geçici Vergi, Kurumlar Vergisi Mükellefleri için Kurum Geçici Vergi şeklinde adlandırılmakla beraber işleyiş sistemi birbiri ile paralellik izlemektedir. Tek fark olarak Kurumlar için %20 geçici vergi hesaplanırken Gelir Vergisi için hesaplanan geçici vergi oranı %15'tir. Yine bu sistem ele alındığında; güncel dönemde üçer¹ aylık periyotlarda mükellefler kazançlarından vergi hesaplamakta ve dönem sonunda kazançtan hesaplanan vergilerden mahsup edebilmektedirler.

¹ 28/3/2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanununun 10 uncu maddesiyle bu maddenin ikinci fıkrasında yer alan "geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın onuncu," ibaresi "geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü," üçüncü fıkrasında yer alan "dönemi izleyen ikinci ayın onuncu günü akşamına kadar" ibaresi "dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar" olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir

1.5.4. Vergi Kredisi

Vergi kredisi vergi iadesi, mahsup ve asgari geçim indirimi benzeri uygulamalarla mükelleflerin vergi yükünün azaltılmasıdır. Örneğin; hesaplanan Gelir Vergisinin bir kısmı kişinin bakmakla yükümlü olduğu çocuk sayısına göre alınmaz. Diğer bir ifade ile vergi kredisi; belirli bir miktarın vergi yükümlülüğünden düşülmesi veya vergi yükümlülüğünün arttırılmasına izin verilmemesidir (Giray, 2002: 29).

Vergi kredisi vergi yükümlülüğünün vergiye tabi gelir haricinde azalimler olarak adlandırılır. Böylece vergi kredisinin değeri bireye uygulanan sıra dışı vergi oranından bağımsızdır. Türkiye’de Gelir Vergisi mükelleflerine getirilmiş olan KDV iadesi uygulaması yer almaktaydı. Bu uygulamaya son verilmesinin ardından asgari geçim indirimi müessesesi getirilmiştir. Yine, evli olan kişilerde eşinin çalışmaması durumu ve çocuk sayısına göre yapılan Gelir Vergisi matrahına dâhil edilmeyen kısım mahiyeti itibarıyla vergi yükünü azalttığı için vergi kredisi olduğu düşünülebilir (Özkara, 2004: 22).

Asgari Geçim İndirimi 193 Sayılı GVK’nun 32. Maddesinde düzenlenmiştir, ilgili madde; *“Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5’idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkra göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz. İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder. İndirim tutarının tespitinde*

mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır. (Ek fıkra: 16/6/2009-5904/2 md.) Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır. Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgarî ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkrada belirtilen asgarî geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.

Asgari geçim indirimi ile mükelleflere sağlanan katkı mükellefçe kullanılan bir kredi gibi düşünülebilir. Bu nedenle yapılan sistemsiz içerikler bir vergi kaybını da oluşturacaktır. Ancak vergi harcaması kriterleri olarak sıraladığımız tüm bu unsurları birbirinden tamamen bağımsız ele almak pek mümkün bulunmamaktadır. Zira asgari geçim indirimi her ne kadar mükellefçe kullanılan vergi kredisi gibi tanımlansa da literatürde sosyal ve hatta siyasal manada bir vergi harcaması olarak tanımlanması hususunda bir engel teşkil etmez. Zira asgari geçim indirimi dar gelirli mükellefler için getirilmiş bir hüküm olmakla birlikte birçok zaman siyasal bir aktör olarak karşımıza çıkar.

1.5.5. Düşük Vergi Oranı

Vergi oran indirimleri yatırımları teşvik etmesi sebebi ile girişimcilere maddi açıdan büyük bir kaynak sağlayarak yatırımların artırılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu sebeple Arz yönlü iktisatçılar, vergi indirimlerine büyük önem vermektedirler (Özkara, 2004: 22).

Arz yönlü vergi politikasını savunanlar; vergi oranlarının indirilmesi ile kişisel tasarruf, birikimin artacağını bu kaynağın yatırıma enjekte edileceğini ve bu sayede kar payı ve sermaye kazançlarının artacağını ileri sürerler. Buna göre, toplam üretimin düzeyini, bileşimini ve büyüme hızını belirleyen nispi fiyatlar, sıra dışı vergi oranlarından büyük ölçüde etkilenmektedir. Dolayısıyla devletin ekonomiyi

etkilemesinin ana yolu, sıra dışı vergi oranlarını değiştirerek iktisadi seçimleri biçimlendiren vergi sonrası nispi fiyatları etkilemektir. Vergi indirimleri, nispi fiyatlardaki değişikliklerle vergi sonrası karşılık ve üretim sürecinde sermaye kullanma maliyetini düşürerek özel yatırımları teşvik etmektedir. Sermayenin üretim süreçlerinde kullanımının maliyetini düşüren veya yatırımların vergi sonrası karlılığını artıran mali nitelikteki teşviklerle sermaye daha uygun koşullarda değerlendirilerek yatırımlar özendirilir. Bu sayede yatırımların vergi sonrası verimliliği artırılarak vergi indirimlerince sermaye stoku üzerinde artış oluşturabilir (Özkara, 2004: 22).

Vergi oranı indirimi, klasik vergi sisteminde herkese yapılan bir indirimi kapsadığında burada vergi harcamasından söz edilemez. Toplumun geneline uygulanan bu vergi oranı indirim sistemi vergi harcamasından ziyade bir kamu harcaması niteliğinde olacaktır. Çünkü kamu tarafından vazgeçilen gelirin bir vergi harcaması olması için belirli bir kitleye zümreye ya da belirli bir sektöre tanınan ayrıcalık veya kolaylık olması gerektiği için tüm halka yapılan indirimler vergi harcaması niteliği taşımaz. Ayrıca vergi oranı indirimleri ilk bakışta matrah azaltıcı bir eksi değer olarak görülse de arz yanlı politikayı savunanlar için maliyetlerin azalması, tasarrufların artması ve yatırıma dönüşecek fonların artması ile ülke ekonomisine olumlu katkı sağlayacaktır (Saraç, 2010: 266).

Vergi harcaması tespitinde düşük vergi oranı kritik bir misyon üstlenmektedir. Vergi oranının yüksek olması ile düşük olması arasında vergi hasılatını etkileyecek birçok unsur var ki bunlardan hangisinin vergi hasılatına pozitif yansıyacağını kestirmek çok zor olmakla birlikte birçok ekonomik parametreye tabidir. Burada ifade elden vergi harcaması olarak nitelendirilen düşük oranlı vergide, oranın düşük olmasıyla vergi kaybının yaşanması durumudur. Diğer yandan sadece vergi hasılatını artırmak amacıyla bu oranların yükseltilmesi mükelleflerde ters etki yaratarak vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi birçok faktörü tetikleyerek ters yönlü bir etkileşim sağlayabilir.

Düşük vergi oranları ile teknolojik alt yapının geleceğe dönük modernizasyonu ve tekno büyümenin teşvik edilmesi de hedeflenebilir. Türk vergi isteminde gelir veya kazanç ve iratlardan elde edilen vergiler KVK ve GVK ile hüküm altına alınmıştır.

Ülke ekonomisi için gelecek dönemlerde büyümenin en etkili unsuru olarak görülen inovasyona dönük teknolojik çalışmalar ile AR-GE yatırımları yapan mükelleflerin veya mükellef kurumların vergi yükü hafifletilmekte dolayısı ile bir vergi harcaması kaçınılmaz hale gelmektedir.

193 Sayılı Kanunun Geçici 75. Maddesinde “31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95’i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90’ı ve diğerleri için yüzde 80’i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz”² hükmü yer almaktadır.

Söz konusu maddeye göre AR-GE personeline hem teşvik hem de ekonomik hedefler doğrultusunda araştırma geliştirme faaliyetlerinin artırılması için vergi terkin yapılmaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisinde ise münhasıran Ar-Ge faaliyetinde bulunan kuruluşlar vergiden muaf tutulmuştur.³ Yine kamu idaresi bu kuruluşlara yapılacak maddi bağışların gider yapılmasını ve matrahtan indirilmesini hüküm altına alarak diğer mükelleflerce yapılacak yardımları da teşvik etmektedir.

² 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle, bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “ve destek personelinin” ibaresi “, tasarım ve destek personelinin” şeklinde, “doktoralı olanlar için yüzde 90’ı, diğerleri için yüzde 80’i” ibaresi “doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95’i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90’ı ve diğerleri için yüzde 80’i” şeklinde değiştirilmiştir

³ 5520 S. KVK. 4/m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)

Vergi oran indirimlerinin siyasi rant elde etme konusundaki payı yadsınamaz bir gerçektir. Bu sebeple politikacılar genel olarak kamu harcamalarını artırmak veya vergi harcamalarını arttırmak yönünde eğilim gösterdiklerinden, vergi oranları indirilse bile belirli bir süre sonra bu oranların yetersiz olduğu gerekçesi ile yeni oran indirimleri tehlikesi vergi gelirlerinin erozyonuna ve partizanca uygulamalarla belirli bir kitleye ya da sektöre usulsüzce vergi oranı indirimi uygulaması gündeme gelebilir (Özkara, 2004: 25).

1.5.6. Vergi Ertelemesi

Vergi tatili olarak ifade edilen vergi ertelemeşi tarh ve tahakkuk etmiş olan bir verginin ödemesinin vadesinden sonraki bir tarihe ötelenmesi durumudur. Vergi türlerine göre mükellefiyet tesis edilen kişiler üzerine tahsis edilen ve ödenmesi gereken vergilerin kanuni sürelerinde değil de ilgili bakanlık tarafından açıklanan ve vergi dairelerince mükelleflere tebliğ edilen sürelerde ödemenin yapılmasıdır. Vergi ertelemeşi şeklinde gerçekleşen vergi harcamalarında kamu, alacağı vergiden vazgeçmiyor sadece mükelleflere kolaylık sunma adına bu alacağını bir sonraki döneme erteliyor ve günü geldiğinde bu vergi tutarını mükelleflerden vergi daireleri aracılığıyla tahsil ediyor. Ancak diğer vergi harcamalarında kamu, mükelleflere tanınan imtiyaz kapsamında alacağından tamamen vazgeçiyor, bir daha istememek üzere alacağı vergi gelirini tamamen mükelleflerin borç hanesinden siliyor. (Saraç, 2010: 266). Diğer vergi harcamaları mükellefler için bir nevi gelir transferi iken Vergi ertelemeşi yararlanan mükellefler açısından faizsiz kredi olarak değerlendirilebilir. Vergi harcaması tutarının zamanında tahsil edilmesi ile erteleme dönemi sonrasında tahsil edilmesi arasında geçen süre farkında oluşan olumsuz reel gelir farkı (enflasyon sebebiyle paranın alım gücünde oluşan aşınma) ise vergi harcaması olarak değerlendirilebilir (Giray, 2002: 29).

Vergi harcaması unsurunun alt unsurlarından biri olarak nitelendirebileceğimiz vergi ertelemeşi gerçekleştiği dönemde bir vergi hasılatı azalışına sebep olacaktır. Diğer taraftan enflasyonun yüksek olması durumunda ve kamu idarelerince enflasyon düzeltilmesinin zorunlu olmadığı kanunlarda açıkça yazıldığı hallerde, vergi ertelemeşi vergiye tabi mükellef açısından pozitif yönlü vergi borcuna dönüşmektedir.

Zira vergi tarh edildiği dönemde hesaplanan matrahlar ve üzerinden alınan vergiler enflasyon neticesinde değer kaybına uğrayacaktır.

Vergi ertelemeesi, yeni yatırımların ve girişimlerin gerçekleşmesinde etkili olabilmektedir. Düzenlenmeleri basit olduğundan vergi idaresine maliyetleri de yüksek değildir. Vergi ertelemeesi ile belirli yatırımlardan sağlanan kazançlar, dağıtılmayan karlar vergi dışı bırakılabilmektedir. Vergi ertelemeesi yatırımlardan elde edilen gelirlere uygulanabildiği gibi, yatırımlarda kullanılan bazı mallardan alınması gereken vergiler için de uygulanarak işletmenin yatırım maliyetini azaltıp yatırım kararında etkili olabilir. Eğer ki yatırım malları ithal ediliyorsa, ithal ürünlerdeki gümrük vergisi istisnası, KDV istisnası uygulanabilir (Özkara, 2004: 25).

Vergi harcaması kapsamında yer alan erteleme uygulamaları zaman açısından, uygunluk ilkesinin bir gereği olarak ya teorik anlamda doğmuş vergi yükümlülüğünün gerçekleşeceği ana kadar ertelenmesini ya da gerçekleşmiş vergi yükümlülüğüne rağmen tahsilatının mükellef açısından uygun bir zamana bırakılmasını içermektedir. Bunun yanında gelir kaynağının elde olmayan sebeplerle zarara uğraması ya da olağanüstü durumlarda gelir elde edilememesi sebebiyle vergilendirmeye ilgili sürelerin ileri bir tarihe ertelenmesi bu ilkenin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır (Balkaya, 2000: 27). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bu ertelemenin belirli sebeplerle tevsik edilmesi şarta bağlanmış olup adı geçen kanunun 17. Maddesi; *“Madde 17 –Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir. Bu mühletin verilebilmesi için:*

1. Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.

2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.

3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir”

Diğer taraftan bazı şartların oluşması durumunda ise bu alacaklarından tamamen vazgeçmiş vergi alacağını terkin etmiştir. Yine 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 115. Maddesinde vergi terkinine ilişkin hükümler yer almakta olup madde metni;

“Verginin terkini: Madde 115 – Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.” hükümleri yer almaktadır.

Kamu idaresi bu gibi durumları bazen bilerek ve isteyerek mükellefler lehine kullanmış ve hatta ertelenen vergi alacağından tamamen vaz geçmiştir. Bazen de kanun maddeleriyle yapılan vergiye tabi işlemleri “değerlemeye” tabi tutarak bu faizsiz borca önlem almaya çalışmıştır.

1.6. Vergi Harcamalarını Hesaplama ve Raporlama Sistemi

Vergi harcamalarının hesaplanmasında kullanılan üç yöntem vardır. Bunlar vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemidir, (McDonald, 2010: 20).

Bu yöntemlerin uygulama amacı vergi harcamalarını hesaplamak ve bu doğrultuda belirli bir rapor oluşturulmaktadır. Bu yöntemler kullanılarak yapılan hesaplamaların amaçları vergi harcama uygulamalarının bütçe içerisinde payını ölçmek, fayda maliyet açısından karşılaştırılması yapılarak kamu açısından yol gösterici bilgiler elde edilmesini sağlamaktadır. Ülkelerin Vergi harcama raporları o ülkenin gelişmişlik düzeyi, nüfus yoğunluğu, halkın alışkanlıkları ve tüketim eğilimi,

hukuki statüleri, o dönemde iktidar olan hükümetlerin vergi harcama politikalarına göre farklılık gösterir.

1.6.1. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri ve Maliyetleri

Ülkeler arasında vergi harcamalarının tanımı konusunda genel anlamda bir birliklik sağlanamamakla birlikte vergi harcamaları kapsamı konusunda da ülkeler arasında farklı görüşler yer almaktadır. Bu konuda uluslararası uzlaşma söz konusu değildir. Vergi sistemi içerisindeki tüm imtiyazlar ve kolaylıkları vergi harcaması olarak değerlendirilebilir. Türkiye’de vergi harcaması olarak değerlendirdiğimiz istisna, muafiyet, indirim, mahsup gibi (standart vergi sisteminden sapmalar) uygulamalar farklı ülkelerde standart vergi sistemi olarak değerlendirilebilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2016: 9). Bu sebeple öncelikle Vergi harcamalarını ekonomik olarak hesaplanabilmesi için nelerin vergi harcaması kapsamına dâhil olduğunun tespit edilerek hesaplama yoluna gidilmelidir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:6).

Vergi harcamalarının ölçüm ve tahmininde güvenilirliğinin geçerliliği ancak güvenilir verilerin elde edilmesiyle mümkün olabilmektedir. Bu konuda en iyi kaynak olarak vergi mükelleflerinin hazırlamış oldukları vergi beyannameleri kabul edilir. Bunun yansın ulusal hesaplar, nüfus anketleri, firma anketleri ticaret ve üretim istatistikleri vergi harcamalarının tahmininde kullanılacak diğer verilerdir. Bu veriler aynı zamanda karşılaştırmalı değerlendirme yapmayı da mümkün kılar (Swift, 2006: 22).

Vergi harcamaları, kamu açısından bütçeye getirilen ek bir yükür. Bu yükün büyüklüğü tahmin edildikten sonra, elde edilecek yarar-zarar karşılaştırılması yapılmaktadır. Örneğin kamunun 100 liralık bir vergiden vazgeçmesi durumunda bunun toplumdaki faydası, olumlu etkisi alt seviyelerde seyrediyorsa, yanlış vergi harcaması politikası uygulandığı anlaşılmaktadır (Fikir, 2012: 69).

Eskiden harcamalar devlet tarafından yapılırken, şimdilerde ise harcamalar devlet tarafından değil, kamu kaynaklarını ellerinde bulunduran hükümetlerin inisiyatifine göre yapılmaktadır. Bu sebeple geleneksel olmayan harcamaların finansal

denetimi zayıf olma durumundadır. Harcanan tutarlar, bütçede net olarak gösterilmediğinden tam olarak tutarı kestirilemez (Coşkun, 2010: 61).

Vergi harcaması ve kamu harcaması tahminleri için kullanılan iki aşamalı bir yaklaşım vardır. İlk aşama genellikle “ilk düzen tahminleri” olarak adlandırılır. Bu aşamada mevcut gelir durumu gösterilir ve sonra bundaki değişikliğin doğrudan etkisi tahmin edilir. Tahminde ikinci aşama ise, vergi ayrıcalıklarının ekonomide yarattığı değişikliğin etkisi ile ilgilidir. Böyle bir tahmin spekülasyonlara açık olduğundan çoğu analizde ikinci aşamaya yer verilmez (Giray, 2002: 39). Vergi harcamalarının hesaplanmasında üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar vazgeçilen gelir, gelir sağlama ve eşdeğer harcama yöntemi olarak sıralanabilir. Bu yöntemler arasında ülkelerde genellikle gelir kaybı yöntemi kullanılmaktadır.

1.6.1.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)

Vergi harcamalarını bir maliyet olarak gören bu yaklaşım, kanunla konulan, özel olarak uygulanan vergi harcamalarının aslında vazgeçilen gelir olduğunu ve maddi olarak bir yekûn teşkil ettiğini, bu gelirin tutar olarak büyüklüğünün hesaplanması gerektiğini söyler. Maliye Bakanlığınca vazgeçilen gelir yöntemine şöyle bir açıklama getirmiştir: özel hükümler sebebi ile mükelleflere tanınan ayrıcalıkların maddi olarak hesaplanmasıdır (Maliye Bakanlığı, 2007: 7).

En yaygın metot olan vazgeçilen gelir yöntemi, eğer bir ülkede hiç vergi harcaması yapılmıyorsa kamu geliri ne kadar olacaktı diye bir varsayımla kamu gelirini hesaplar sonrasında ise sisteme vergi harcamalarını dâhil ederek aradaki farkı hesaplamaya çalışır. Bu hesaplamada bulunan sonuç vergi harcamalarıdır. Ancak vazgeçilen gelir yöntemi mükellef davranışlarının sabit kaldığı zamanla hiçbir değişiklik olmayacağı, zevk ve tercihlerin değişmeyeceği varsayımı üzerine kuruludur ki bu sistemin büyük bir yanılgısıdır. Vazgeçilen gelir yönteminde bu varsayımla yapılan hesaplamalar doğruyu yansıtmamasına ve güvenilir bir sistem olmamasına sebep olmaktadır. Ayrıca mükellef davranışları asla sabit ve durağan değildir bu sebeple bu sistem hangi ülke için uygulanırsa uygulansın daima hata verecektir (Uğurlu, 2013: 28).

Bu açıdan bakıldığında bu yöntem oldukça basit bir hesaplama yöntemidir. Kamudaki kayıp gelirlerin ölçülmesine dayanır ve bu kayıpların tutarı hesaplandığında bu gelirle alternatif olarak daha fazla getiri sağlamak için neler yapılacağı ile ilgili olarak hükümetlere fikir verebilir. Bu sayede yeterince fayda sağlanamayacak geri dönüşü olmayacak vergi harcamalarının transferi sonlandırılır ve kaynaklar daha verimli alanlara yönlendirilir (Friedson, 1999: 397).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü'nün 2018 yılı Vergi Harcamaları Raporunda Türkiye için vergi harcama hesaplarının dünyada en çok tercih edilen “vaz geçilen gelirler yöntemi” olduğu belirtilmektedir. “Buna göre vergi harcamalarının mali etkisi hesaplanırken imtiyaz ortadan kaldırıldığında ve mükellefin ekonomik davranışı değişmediğinde tahsil edilebilecek vergi esas alınmıştır” (Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2018:283).

1.6.1.2. Kazanılan Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi, Elde Edilen Gelir Yöntemi)

Gelir sağlama yönteminde vergi harcamalarının olmadığı varsayımıyla vergi harcamalarına ayrılan tutar belirlenir, sonrasında sisteme mükellef davranışları dahil edilir. Bu yöntemde mükellef davranışları da sisteme dahil edildiği için daha hassasiyetle hesaplamalar yapılmalıdır çünkü bu sistemde mükellefler, ödeyecekleri vergi oranlarını arttırmamak için gelirlerini en düşük seviyede göstermek için çaba sarf edeceklerdir. Diğer yandan vergi harcamaları kesildiğinde kişiler bir üst gelir dilimine dahil olacaklardır. Ancak mükellefler bu durumu ilgililere saydam bir şekilde yansıtmak istemeyeceklerdir ve kendilerince bir takım yöntemlere başvuracaklardır. Bu durumda hesaplamaların doğru sonuç verebilmesi için mükellef davranışlarının çok ciddi bir şekilde takip edilmeli ki doğruya en yakın sonuca ulaşılsın.

Ayrıca, toplam vergi harcamaları belirlenirken de, her bir unsur için ayrı olarak ve diğerlerinde değişiklik olmadığı varsayımıyla hesaplanan vergi harcaması maliyetlerinin toplamı alınmaktadır. Ancak vergi harcamalarının bir kısmı ya da hepsi eşanlı olarak kaldırılırsa elde edilebilecek gelir, toplam vergi harcaması miktarına eşit değildir (Balkaya, 2000: 111).

Bu yöntem, kamuda vergi harcamaları kaldırıldığı zaman ekonomiye alan toplam yükü hesaplama üzerine kuruludur, bu şekliyle belki hesaplamak mümkün iken sisteme mükellef davranışları da dahil edildiği için tahmini zorlaşmakta ama imkânsız değildir. Vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman elde edilebilecek vergi kazancının tahminine dayanan bir yöntemdir. Bu yöntem vazgeçilen gelir yönteminin tersine davranışsal değişiklikleri dikkate alır. Bu değişiklikleri belirlemek zor ama tahmini olanaksız değildir. Teorik olarak, kazanılan gelir yönteminin mükelleflerin olası davranış değişikliği ve bu değişikliklerin vergi gelirleri üzerindeki dolaylı-dolaysız etkilerini incelemesi gerekmektedir. Bu yöntemin gelir kaybı yönteminden farkı ise davranış değişikliklerini de incelemesidir. Bu sebeple bu sistem ülkeler tarafından en çok tercih edilen yöntem olmasa da yine kısmen uygulama alanı vardır. Bu yöntem sınırlı şekilde uygulanmaktadır (Giray, 2002: 40).

Bu yöntem, vergi harcamaları yok sayıldığında mükelleflerin harcanabilir gelirini ölçmeyi hedefler ve bu hesaplamalar yapılırken de vergi kanunlarına riayet edilir ve o çerçevede hareket edilir.

Elde edilen gelir yöntemi gelir kaybı yöntemine göre daha detaylı bir araştırma ve hesaplama gerektirdiğinden daha kaliteli bir hesaplama sistemidir ancak haliyle daha çok zaman, emek ve maliyet gerektirmesi sebebiyle maalesef en çok tercih edilen hesaplama yöntemi değildir.

Elde edilen gelir yöntemi, ABD gibi gelişmiş ülkelerde diğer yöntemlerle birlikte kullanılırken, maliyetli ve çok fazla emek harcanması gerektiği sebebiyle diğer ülkelerde bu yöntem pek fazla kullanılmamaktadır (Uğurlu, 2013:29).

1.6.1.3. Harcama İkamesi Yöntemi (Eşdeğer Harcama Yöntemi)

Bu yöntem, kişilere vergi harcaması yapıldığında elde edecekleri fayda düzeyini hesaplar, sonrasında bu fayda düzeyini aynı seviyede tutmak için yapılması gereken kamu harcaması tutarını hesaplar (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Ancak bu yöntem, kamu harcamalarının bunlardan yararlananların tasarrufunda iken vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve yararlananların marjinal vergi oranları hakkında varsayımlar yapmayı gerekli kıldığı için zordur (Giray, 2002: 40). Ayrıca

bu yöntemde kişilerin zevk ve tercihlerinin değişmediği varsayımı altında hesaplandığı için vergi harcamasının oluşturduğu faydanın eşdeğeri kadar kamu harcaması faydasının ölçülmesi pek doğruyu yansıtmaz kaldı ki fayda ölçüm metotlarında kardinalistler (util) için sayısal bir değer iken ordinalistler için ise kişiler ancak fayda düzeylerini sıralar ve bu hesaplamada kişiler kendi iç dünyalarında bile zaman zaman tutarsız hareketler sergiler yani net bir bilgi elde edilemez ve ülkeler için sağlıklı bir yöntem olduğu söylenemez.

.Harcama ikamesi yöntemine göre yapılan tahminlerde; vergi harcamalarının yerine aynı fayda düzeyini kamu harcamaları ile sağlamak için kamunun daha fazla kaynak ayırması gerekmektedir. Çünkü vergi harcamalarından sağlanan yarara eşdeğer sübvansiyon vermek için yapılan harcamalar uygun bir vergi oranıyla gayrisafi hale getirilmelidir. Örneğin; 50 birim fayda sağlayacak vergi harcaması için kamunun, eğer mükellef % 25'lik vergi oranına tabi ise, 200 birim sübvansiyon uygulanması gerekir. Yani bu yöntemde fayda düzeyini eşitleyerek ölçüm yapılmak istenmektedir ancak vergi harcamalarının kime, hangi gelir seviyesindeki vatandaşlara yapıldığı da çok önemlidir. Bu sebeple kanun koyucular vergi harcamasının yapılacağı kitleyi belirlerken bütçeye ek yük getirmemesi adına % vergi dilimlerini de hassasiyetle analiz etmelilerdir (Balkaya, 2000: 112).

Bu yöntem, kamu harcamalarından yararlanan kişileri tespit etmek ve kamu harcamalarından ne oranda yararlandıklarını tespit etmek açısından ve yararlanan kişilerin marjinal vergi oranları hakkında çok detaylı bilgi sahibi olunarak hesaplama yapılması gerektiği için zor ve maliyetlidir (Giray, 2002: 40).

Vergi harcamalarının mükellef açısından hesaplanmasına dayanan bu yöntem, vergi harcamalarını bir fayda olarak görür ve politika yapıcılarına, vergi harcamalarıyla istenilen hedefe ulaşmak için gerekli aynı miktarda kamu harcama tutarını gösterir. Kamu harcamalarının vergilendirilebilir olmasından dolayı, bu yöntemde göre hesap edilen tutarlar, vazgeçilen gelir yöntemine göre hesaplanan tutardan genelde daha yüksek olmak durumundadır. Dolayısıyla, aynı hedef için daha yüksek kamu harcaması gerekmektedir (Pedük, 2005: 49).

Günümüzde, vergi harcaması ile olarak kullanılan diğer yöntemlerle birlikte harcama eşdeğeri yöntemi de kullanılmaktadır. Bu tahminler, kamu açısından oldukça önemlidir. Çünkü bu harcamalarla, vergi harcamalarının oluşturduğu olumlu etki seviyesi hiç azaltılmadan kamu harcamaları ile ikame edilmeye çalışılıyor ve mükellefin vergi sonrası geliri hesaplanarak bunun vergi harcaması ile aynı oranda olmasına gayret gösteriliyor (Balkaya, 2000: 111-112).

Tablo-3: Vergi Ölçüm Metotları Arasındaki Farklılıklar

Durum		Vergi Harcaması	Vergi Harcaması Olmadığı Durum		
		Olduğu	Gelir Kaybı	Elde Edilen Gelir	Harcama İkamesi
1	Vergi öncesi gelir	100	100	100	100
2	İstisna	25	0	0	0
3	Harcama ikamesi	0	0	0	25
4	Vergilendirilebilir gelir (1-2+3)	75	100	100	125
5	Vergi hasılatı	30	40	42,5	55
6	Vergi sonrası gelir (4-5+2)	70	60	57,5	70
7	Bütçe etkisi(5-3)	30	40	42,5	30
8	Vergi Harcaması	-	10	12,5	25

Kaynak: PEDÜK, Türkben (2006:74). Vergi Harcamaları

Tablo 3'e göre vergi harcaması şeklindeki bir uygulamanın varlığı halinde, gelir kaybı yöntemi (40) ve elde edilen gelir yöntemi (42,5) hesaplamalarına göre vergi hasılatı, harcama ikamesi (55) yöntemine göre daha az olmaktadır. Vergi harcamaları miktarının harcama ikamesi yönteminde daha fazla olmasının nedeni, kamu harcamalarının vergilendirilebilir olmasıdır (Pedük, 2006: 75).

Sosyo-politik amaç güden ve mali teşvikler olarak da ifade edilebilen bu uygulamaların toplam kamu gelirlerine olan oransal değeri de, vergi harcamalarının dönemsel sayısal değerini vermektedir (Özkara, 2004: 1).

Ülkemizde ise vergi harcamalarını hesaplamak için iki yöntem kullanılmaktadır. Birinci yöntem, istatistiki değerlerden yardım alınarak, mükellefiyet türlerine göre beyanname vermeyen kişi sayısını belirlemek ve tek düzen muhasebe hesaplama yöntemine konu olmayan istisna ve muaflıkların ölçülmesidir. Bu hesaplamalarla ile tam ve doğru sonuç elde etmek mümkün olmamaktadır, çünkü vergi daireleri açısından beyanname vermeyen kişi sayısını belirlemek oldukça güçtür ki çoğu mükellefiyet kaydı yapılması gereken kişiler hâlihazırda teşhis edilememişken beyanname vermeyen mükellef sayısını tespit etmek daha da güçtür. Yetkililer açısından da bu bilinen bir gerçek olduğu için bu uygulamalar sadece bilgi amaçlıdır. İkinci yöntem ise, muhasebe hesapları ile kayıt altına alındığı için daha somut ve gerçekçidir. Bu yöntemde vergi harcaması kapsamında değerlendirdiğimiz indirim, istisna ve muafiyetler tutar olarak kayıt altına alınarak yaklaşık bir değer bulunmaya çalışılır. Bunu yaparken de kamu muhasebesinde en çok kullanılan Gelir-Gider Tablosu hesaplarının alt hesapları olan 630- Araştırma Geliştirme Giderleri, 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 632 Genel Yönetim Giderleri hesapları kullanılır. Bu hesaplara düzenli olarak vergi harcaması çeşitleri tutar olarak kaydedilip çeşitli dönemlerde kamuoyu ile paylaşılır (Karaarslan, 2009: 5).

1.7. Vergi Harcamalarının Raporlanması

Ülke ekonomileri uzun dönem ekonomik planlamalar yaparken bir takım raporlamalara ihtiyaç duyabilmektedir. Bu bağlamda vergi harcaması raporu da üretilen bir kısım raporlar arasında önemli bir yer tutmaktadır. Zira çoğu ülkede vergi

harcaması raporu oluşturmak zorunlu olmakla birlikte diğer birçok ülke için ise zorunluluk olmamasına karşın yıllık olarak vergi harcaması raporu hazırlanabilmektedir. Diğer bir nokta ise vergi harcama raporlarının yıllık olarak tutulmasıdır ki böyle bir zorunluluk nüksetmez kaldı ki iki yılda bir rapor tutan ülkelerde rastlamak mümkündür. Diğer bir husus ise vergi harcama raporlarının tutulmasının en temel amacı kamu harcamaları ile kıyaslayabilmektir. Vergi harcamaları analizi de vergi sistemi aracılığıyla yapılan kamu harcamalarının tanımını ve hesabını içermektedir (Pedük, 2006: 78-79).

Vergi harcama raporlarının tevdi edilişi göz önüne alındığında ülkelerarası çeşitli farklılıkların göz önünde bulundurulması önemlilik arz etmektedir. Şöyle ki; bazı ülkelerin vergi harcaması olarak nitelendirdiği unsurları diğer ülkeler aynı şekilde nitelendirmeyebilmektedir. Örneğin Bazı ülkelerde uygulanan vergi istisnası, muafiyeti ve indirim kalemleri vergi harcaması olarak kabul edilirken, diğer bazı ülkelerde benchmark olarak tanımlanmaktadır. Bu farklılıkların ülkelerde mevcut bulunan vergi sistemine uyarlanmış ve bu şekilde yorumlanmış sistemsel tanımlar olarak değerlendirmek mümkündür. Bu yorum farklılıkları vergi harcama raporu nezdinde de farklılıklar ortaya çıkaracağı gerçeğini bir kez daha göstermektedir. Bazı ülkelerin ekonomik verilere ulaşması diğer ülkeler kadar kolay olmayabilir, veri akışı bir şekilde sağlansa bile rassal olduğunu iddia etmek kolay olamayabilir, bu gibi durumlarda veri akışı kirliliği ile vergi harcama raporunun realiteden uzaklaşacağı varsayılmış olup bir takım vergi harcaması olarak nitelendirilebilecek kalemler hesaplamalardan çıkarılmıştır. Yine bir takım ülkeler açısından vergiler dolaylı ve dolaysız olarak dikkate alınarak vergi harcamaları bu kriterler üzerinden raporlanmaya alışılmaktadır. Kimi ülkelerce dolaysız vergiler üzerinden raporlama yapıyorken diğer bazı ülkelerce hem dolaylı hem de dolaysız vergiler üzerinden raporlama yapılabilmektedir. Ancak genel olarak ana vergi düzenlemeleri dikkate alınmakta, veri temini güçlüğü ve hacim itibarıyla toplam içerisinde düşük kalmaları nedeniyle tali vergiler dikkate alınmamaktadır. Yine vergi harcamaları belirlenirken, ülkelerin büyük bir bölümü askeri ve savunma amaçlı vergi istisnalarını vergi harcamaları kapsamında değerlendirmemektedir

Standart vergiden farklı olarak özel hükümlerin raporlanması bazen vergi harcaması bütçesi bazen de vergi harcaması raporları olarak tanımlanmaktadır. Bu raporlar, vergi kanunlarında yer alan harcama sisteminin bir özeti durumundadır. Kamu görüşünü desteklemek amacı ile vergi harcama raporlarının tevdi edildiğini söyleyebiliriz, bunun amacı ise; genellikle vergi harcamalarının değerlendirilmesi, teşvik edilmesi ve vergi sisteminin bu görüş doğrultusunda tasarlanmasıdır (Coşkun, 2010: 56).

Standart vergi yapısından ayrılan özel hükümlerin listelenmesi çalışmalarına ilişkin raporlara kimi zaman vergi harcaması bütçeleri veya vergi harcaması raporları adları verilmektedir. Bunun nedeni, bu dokümanların vergi mevzuatlarında tarif edilen harcama sistemlerinin bir özeti olmalarıdır. Vergi harcaması raporları, yürürlükteki vergi kanunlarının taranması, teşvik veya sübvansiyon niteliğindeki düzenlemelerin ortaya konması süreçlerinin sonucunda oluşan belgelerdir (Pedük, 2005: 44).

Uluslararası bağlamda değerlendirdiğimizde; vergi harcama raporlarının bir standardı olmadığını söyleyebiliriz bu raporların belirli bir kalıbı ve düzeni olduğundan söz etmek bu bağlamda mümkün değildir. Bazı raporlar diğerlerine göre daha çok analitik bilgi sağlamaktadır. Ülkeler bazında ele alındığında bazı ülkelerin vergi harcaması raporunu yıllık olarak tuttuğunu gözlemlerken diğer bazı ülkeler iki yılda bir vergi harcama raporu düzenleyebilmektedir. Hatta bir takım ülkeler ise sadece ihtiyaç duyduğu dönemlerde bu raporlama yoluna gidebilmektedir. Bir önceki bölümde de belirttiğimiz gibi vergi harcaması raporları kimi ülkeler için yasal bir zorunluluk olarak tevdi edilirken kimi ülkeler bu zorunluluğa tabi olmasa bile vergi harcaması raporu hazırlamaktadır. Bazı ülkelerde vergi harcaması raporları bütçe dokümanlarındandır, bazı ülkelerde ise bütçe dokümanları arasında bulunmamaktadır. Az sayıda ülkede ise vergi harcaması raporları, devlet bütçesi prosedürüne tabi tutulmak istenmektedir. Bu ülkeler geleneksel kamu harcamalarının geçirdiği evreleri vergi harcamalarının da geçirmesini mecbur tutmaktadır. Vergi harcamalarının mali analizini, her bir vergi harcamasının gelecekteki vergi gelirlerine olası etkilerini görerek, yapmaktadır. Vergi harcaması konusunda tecrübeli ülkeler, karar alma

sürecinde, aynı zamanda verimlilik ve eşitlik konularını da ele almaktadır (World Bank, 2004: 6).

1.8. Vergileme İlkeleri Ekseninde Vergi Harcamaları

Vergileme ilkeleri genellik ilkesi, uygunluk ilkesi, verimlilik ve esneklik ilkesi ile vergilemede adalet ve eşitlik ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde vergi harcamalarına ilişkin farklı noktalar ortaya çıkabilmektedir.

1.8.1. Genellik İlkesi

Vergide adalet yönünden göz önüne alınması gereken husus, vergi önünde herkesin eşit olması, ilke olarak vergi yüküne herkesin ortak bir şekilde dahil olmasıdır. Vergi yükünün nasıl paylaşılacağı da bu konunun ayrı bir yönüdür. Ortaya çıkan yarara ortak olan kişilerin vergi yükünün dışında kalması, yükü başkalarının üzerine yansıtması; en ilkel adalet duygularına bile aykırıdır. Bu ilke bir ülke sınırları içerisinde bulunan herkesin, toplam vergi yüküne katılmasını ön görmektedir. Bu, ayırım yapılmadan, tüm topluma sunulan kamu hizmetlerinin yarattığı faydanın yararının hiçbir sınırlama olmadan topluma yönelik olmasının bir sonucudur. Kuşkusuz bireysel anlamda verginin herhangi bir karşılığı yoktur. Bu durum günümüzde devletin egemenlik gücüyle açıklanmaktadır. Devlet egemenlik gücünü kullanarak topladığı vergiler ve diğer kamu gelirleri ile tüm topluma yönelik olarak fayda yaratmaktadır. Bu yaratılan toplumsal faydaya ilişkin olarak finansmana da herkesin ödeme gücü ile katılması gereklidir. Bu zorunluluk ülke vatandaşı olsun ya da olmasın herkes açısından geçerlidir (Akdoğan, 2007: 177-178).

Herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerektiğini belirten genellik ilkesi, günümüzde; ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi şeklinde ortaya konulmaktadır. Yasal düzenlemeler ile vergi uygulamalarının sınırlarında ve kapsamında ayarlamalar söz konusu olabilir. Sosyal, ekonomik, idari ve mali sebeplerle bazı kişiler ya da vergi konularının; vergi dışında bırakılması, indirimler tanınması genellik ilkesinin tam olarak uygulanamamasına sebebiyet verir. Yine amaçlarına göre yararlı sonuçlar yaratabilen bu uygulamalar, vergi adaletini bozucu etkilere yol açabilir. Böylece söylenebilir ki: Söz konusu uygulamalar gelişigüzel ve

genellik ilkesine ters düşecek boyutta aşırı bir şekilde yaygın olmamalıdır. Aksi takdirde, büyük ölçüde vergi erozyonu ile karşı karşıya kalınabilir. Yasa koyucunun gerçekleştirmeyi amaçladığı adil vergi sistemi, uygulamadan kaynaklanan etkenler dolayısıyla yeterince gerçekleşemeyebilir. Kanunların günün koşullarına cevap veremez hale gelmesi, kendi içerisindeki tutarlılığı sık sık yapılan değişiklikler nedeniyle kaybetmesi, boşlukların doğması ve çoğalması, yaratılan kamu hizmetlerinden yararlanan bazı kişi veya belli grupların vergi yüklerini, yasalara aykırı olarak azaltma çabaları önemli ölçüde etkili olur. Vergi ödeme güçlerine göre herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır (Akdoğan, 2007: 177-178).

Wagner'in adaleti sağlamaya yönelik genellik ilkesi, bir yandan vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunların vergiyi doğuran olay ile ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin; tabiiyet, mevki, sınıf, din, ırk gibi iktisat dışı özellikleri dikkate alınmadan vergiye tabi tutulmasını gerektirir. Diğer yandan, iktisadi, sosyal ve kültürel nedenler ile sağlık politikası veya vergi tekniğine ilişkin başka motiflerin zorunlu kıldığı ölçüde her bir vergi için subjektif ve objektif vergi yükümlülüğünün sınırlandırılmasına izin verir (Turhan, 1998: 206).

Neumark, vergilemede genellik ilkesinin Wagner'in bahsettiği iktisat dışı kriterlerin günümüzde gerçekleştiğini söyler. Günümüzde vergi ödeme gücüne sahip her birey her hangi bir şekilde ve ölçüde kamusal faaliyetlerin gerektirdiği kamu giderlerinin vergiler yardımı ile finanse edilmesine katılır. Subjektif ve objektif mükellefiyete ilişkin, istisna ve muafiyetlerin mümkün mertebe sınırlandırılması gerektiği hususu, sadece zaman ve yere göre değişen bir biçimde kısmen gerçekleştirilebilmiştir (Turhan, 1998: 206).

Hedeflenen amaçlara hizmet edildiği sürece istisna ve muafiyet uygulamalarının genellik ilkesine aykırı sonuçlar yarattığı iddia edilemez. Zira ekonomik ve sosyal amaçlarla bağdaşmayacak aşırı uygulamalarla sonuçta belli bir topluluğun vergi açısından korunması söz konusu olabilir. Genellik ilkesini ihlal eden bu durum, vergi yasalarındaki ayrıcalıklı uygulamalar olarak nitelendirilen vergi harcamaları açısından da söz konusu olabilir. Ekonomik ve sosyal amaçların ötesinde

genellikle politik kaygılarla, sistemli olarak belirli bir grup korunabilir. Bu durumda vergi harcamaları genellik ilkesine aykırı uygulamalar halini alabilir. Ancak, sadece vergilemeyle güdülen amaçları gerçekleştirmeye yönelik olarak uygulanan ve aşırı boyuta ulaşmayan vergi harcamalarının yarattığı vergi dışı bireyler nedeniyle genellik ilkesi zedelenir bir görünüm alır ve bu haliyle savunulamaz.

1.8.2. Uygunluk İlkesi

Vergileme ilkelerinden uygunluk ilkesine göre her verginin yükümlüler için en uygun zaman ve biçimde alınması gerekir. Gelişmekte olan ülkeler açısından vergi ahlakının zayıf, devlet ile vatandaş arasındaki ilişkinin iyi olmadığı ve vergi zihniyetinin negatif olduğu ülkelerde bu ilke mali psikoloji açısından da irdelendiğinde büyük önem arz etmektedir (Turhan, 1998: 193).

Neumark, bu bağlamda vergileme ilkeleri ile takip edilen üst amaçları takip etmenin gerekliliği ve münferit vergilerin hesaplanması ve ödenmesi yönünde bütün kolaylıkların sağlanması gerekliliğini savunur (Turhan, 1998: 194).

Önemli bir nokta da, vergi borcunu geniş ölçüde belirleyen bir etken olan beyanname verme süresinin mümkün olduğu kadar kısa tutulmasına ilişkindir. Ancak bunu gerçekleştirme olanağı sınırlıdır; çünkü sayıca oldukça kabarık olan beyannameye tabi vergi yükümlülerinin bir kısmı vergi danışmanlarının yardımına başvurmaktadır. Dolayısıyla bu mükellefler maliyeyi vadeleri uzatma gereği ile karşı karşıya bırakılmaktadır. Böylece yükümlüler sanki faizsiz vergi kredisinden faydalanmış gibi vergisi kaynakta kesilenlere göre sahip oldukları avantajlı durumu daha kuvvetli bir biçimde kendi lehlerine çevirmiş olur (Turhan, 1998: 195).

Uygunluk ilkesine göre; bir vergi harcamasının devletin politika önceliklerine ilişkin olarak, gerçek anlamda gereksinimleri karşılayıp karşılamadığı önem arz etmektedir. Genellikle var olan durumun değerlendirilmesi önemli olup vergi harcaması uygulamasının gerçek anlamda sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarla uyumlu olacak şekilde ve aynı zamanda politik önceliklerin de hesaba katılarak uygulanabilirliği önem arz etmektedir (Swift, 2006: 25).

Uygunluk ilkesi aynı ya da benzer amaçlara hizmet etmek için diğer politika araçlarının kullanılıp kullanılmayacağını belirlemede önem arz etmektedir. Alternatif olarak ekonomik, sosyal hedeflerin ve politik amaçların doğası belki de araçlardan birinin diğerine tercihi şeklinde daha kolay olabilmektedir. Alternatif tercihlerin var olduğu durumda, vergi harcamalarının devletin ulaşmak istediği bazı hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için tek alternatif mi olduğu ya da alternatifleri var ise, aynı çıktıların elde edilmesinin mümkün olup olmadığının sorgulanmasıdır (Swift, 2006: 25).

1.8.3. Verimlilik ve Esneklik İlkesi

Bir verginin verimli olabilmesi için genel olması yani, herhangi bir ayırım yapılmaksızın bir ülkede bulunan herkesin, ödeme gücü ile orantılı olarak vergi ödemesi gereklidir. Bu durumda, politik amaçları, başka deyişle oy endişesi ile getirilecek istisna, muafiyet ile vergi harcamaları vergi kaybı yarattığı için uygulandığı verginin ve vergi sisteminin verimliliği üzerinde olumsuz etki yaratır.

Esneklik ilkesi ile anlatılmak istenilen, vergilerin konjonktürel dalgalanmalara karşı duyarlılığıdır. Verginin konjonktürel esnekliği söz konusu olabileceği gibi, vergi sisteminde oluşan konjonktürel esneklikten de bahsedilebilir. Vergi esnekliği, vergi hasılasının milli gelirdeki artış/azalış değişmelerine paralel olarak değişmesi durumunda oluşur. Yani, vergi hasılatı milli gelirin artması durumunda artar, azalırken azalıyor ise vergi esnekliğinden bahsedilebilir.

Vergi harcamalarının artması vergi hasılatını azaltacak bu da doğal olarak vergi sisteminin esnekliği üzerinde etkili olacaktır.

1.8.4. Vergilemede Adalet ve Eşitlik İlkesi

Temel amacı adalet içeren ve herkesçe kabul gören bir vergi sisteminde; kamu harcamalarının karşılanması için temin edilen vergilerin tabana eşit yayılması yani hak ve adalete uygun bir şekilde vatandaşlara dağıtılması gerekir. Bu sebeptendir ki, vergide adalet denildiğinde genellikle, vergi yükünün adil dağıtılması anlaşılır (Edizdoğan, 2013: 229). Türkiye’de 1982 Anayasası’nın 73. Maddesi’nde belirtildiği “Herkes

kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” Söz konusu maddede yer alan ‘mali güç’ kavramı ile adil vergi yükü dağılımının arzu edilmiş olduğu görülmektedir.

Smith’in vergilemede eşitlik ilkesi, gerçekte vergi yükünün dağılımında iktisadi anlamda eşitliğin sağlanmasını ifade eder. Bu bağlamda adalet (equity) değil, eşitlik (equality’nin) gerçekleşmesi ifade edilir. Yine bireylerin devlet himayesi altında elde ettikleri gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri gerekir (Turhan, 1998: 191).

Wagner’e göre eşitlik, ‘vergilerin gelir ile eşit orantılı olmasıdır’; bu nedenle, vergilemede artan oranlılık prensip olarak reddedilmektedir. Buna rağmen eşitlik gelirden ve servetten daha hızlı artan ekonomik iktidarla mümkün olduğunca orantılı bir vergileme anlamına gelmektedir. Bu tür bir vergileme, tamamlayıcı servet ve sermaye vergileri koymak suretiyle sermaye gelirlerini emek gelirlerine kıyasla daha ağır yükümlü kılmayı gerektirmektedir. Bundan başka, arızı ve değer artış kazançları, diğer bir deyişle konjonktürel kazançlar ayrı bir vergilendirmeye tabi tutulmalıdır (Turhan, 1998: 55).

Vergi harcamaları ile vergi ödeme gücünün ötesinde, bazı bireylere vergisel yönden koruma sağlanabilmektedir. Özellikle Gelir Vergisinde yer alan vergi harcamalarıyla; özürlülere, yaşlılara, dullara, göçmenlere özel uygulamalar yapılarak, ödenecek vergi, aynı geliri elde eden mükelleflere göre azaltılmakta, daha düşük gelirli mükelleflerle eşitlenmektedir. Benzer şekilde, gelir türlerine göre de farklı vergilendirme sonucunda aynı miktarda Gelir Vergisinin, gelir kaynağına göre farklılaşması söz konusu olabilmektedir. Emek ve sermaye gelirleri vergisinin farklılaştırılmasını hedefleyen ayırma kuramı vergi ödeme gücü ilkesi kapsamında ele alınmakla birlikte, bu amaca yönelik uygulamalar Gelir Vergisinin yapısal elemanı olarak kabul edilmemektedir. Başka bir deyişle, vergi harcaması teorisyenleri, ayırma kuramı gereğince her iki gelir unsuruna farklı tarife uygulanması gibi ayrıcalıklı düzenlemeleri vergi harcaması olarak değerlendirmektedir. Vergi harcamalarıyla, mükellefin özelliği ve gelirin kaynağına göre koruma sağlanmasında, vergi ödeme

gücü olduğu halde bazı mükellefler vergi dışı bırakılmaktadır. Ekonomik amaçları gerçekleştirmek için, belirli faaliyet alanları vergilendirilmemekte ya da düşük oranda vergilendirilmektedir. Sermayeye tanınan ayrıcalıklar bu gruba örnek olarak verilebilir. Bu tür uygulamalar çoğu zaman, vergide eşitliğe aykırı olarak nitelendirilip, eleştirilmektedir. Hatta vergi reformu çalışmalarına genellikle, sermayeye ve yatırıma tanınan ayrıcalıkların azaltılması, kaldırılması isteği öncülük etmektedir. Ancak vergi harcaması yaklaşımı kabul edildiğinde, ekonomik teşvik sağlamada vergi sisteminin mi, yoksa dolaysız harcama sisteminin mi daha etkin olduğunun belirlenmesi önem kazanmaktadır. Bir başka deyişle, bu tür ayrıcalıklı uygulamaların iptal edilme gerekçesi yarattığı vergi eşitimsizliği değil, amaçları başarmadaki etkinsizliği olmalıdır. Sonuçta yapılmak istenilen bir kamu hizmetidir ve hem vergi sisteminde hem harcama sisteminde var olan teşvikler yararlanan kişiler arasında eşitimsizliğe neden olmaktadır (Balkaya, 2000: 30-31).

Diğer taraftan verginin verimliliği ile vergi adaleti ilkesi birbiriyle çelişmektedir. şöyle ki: Bir vergi yasaının adaletli sayılabilmesi için, serveti az olup tüketim harcamaları düşük olan az gelirli grupların muafiyet, istisna ve indirim kapsamına alınarak vergilendirilmesi gerekir. Bu yöntemle vergide adaleti sağlamaya yönelik çalışmalar vergi verimliliğinden fedakârlık edilerek yapılmaktadır. Bu sebeple vergi verimini azaltan ve vergi adaletini sağlamayan istisna, muafiyet ve indirimler gözden geçirilerek yeniden incelenmelidir.

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARININ GELİŞİMİ

2.1. Dünyada Vergi Harcamalarının Gelişimi

Dünya genelinde bakıldığında birçok gelişmiş ülkenin vergi harcama maliyetlerini hesapladığı ve bu hesaplamaları yıllık raporlara yansıtıldığı görülmektedir. Kimi ülkeler ise bahse konu raporları yasal zeminde zorunluluk haline getirmiş ve yıllık olarak hazırlanmasını sağlamaktadır. Bu ülkeler vergi harcamasına gereken önemi verdiği gibi yukarıda bahsettiğimiz kanuni zorunluluklar neticesinde bütçe eklerinde de yer verilmesini sağlamıştır. Tarihsel anlamda ilk vergi harcaması raporu 1959 yılında Almanya tarafından hazırlanmıştır. Almanya'yı 1968 yılında ABD, 1978'de İspanya, 1979'da İngiltere ve Kanada, 1980'de Fransa, 1997'de de Hollanda gibi OECD ülkeleri takip etmiştir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2018: 1). “Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, Portekiz, İspanya, Türkiye ve ABD gibi OECD ülkelerinde vergi harcamaları raporu ve/veya tahmin tutarları ile listesinin hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Bu ülkelerin çoğunda vergi harcaması raporları ile bütçe süreci sıkı bir şekilde ilişkilendirilmiştir ” (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2018: 1).

Yukarıda bahsedildiği üzere vergi harcama raporu birçok ülke tarafından yasal zeminde zorunluluk arz etse de bir takım gelişmiş ülke sınıfına sokabileceğimiz ülkelerde yasal bir zorunluluk olarak hazırlanmamaktadır. Bunlardan bazıları İrlanda ve Hollanda olarak belirtilebilir (Giray, 2002: 31).

Dünya genelinde vergi harcaması raporu hazırlayan ülkeler irdelendiğinde; Hollanda Gelir Vergisi (Gelir Vergisi benzeri vergiler olarakta bahsedilebilir) ve Kurumlar Vergisi (Kurumlar Vergisi benzeri vergiler dahil olacak şekilde) harcamalarına doğrudan yer verirken ABD açısından bakıldığında bu sürece emlak vergileri ile veraset intikal vergileri de vergi harcama raporlarında yer bulmuştur. Diğer yandan ücret üzerinden alınan vergiler ile dolaylı vergileri kapsayan bir uygulama uygulanmış değildir. Avustralya, Avusturya, Kanada, İspanya ve ABD' de sadece merkezi hükümetin topladığı vergilerdeki vergi harcamaları, bu raporlarda yer

almaktadır. Hollanda ve İrlanda hariç diğer OECD ülkeleri dolaylı vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler içinde vergi harcaması hesaplamasını yapmaktadır (Kulu, 2000: 25-26).

2.2. Dünyada Vergi Harcaması Uygulanmasının Nedenleri

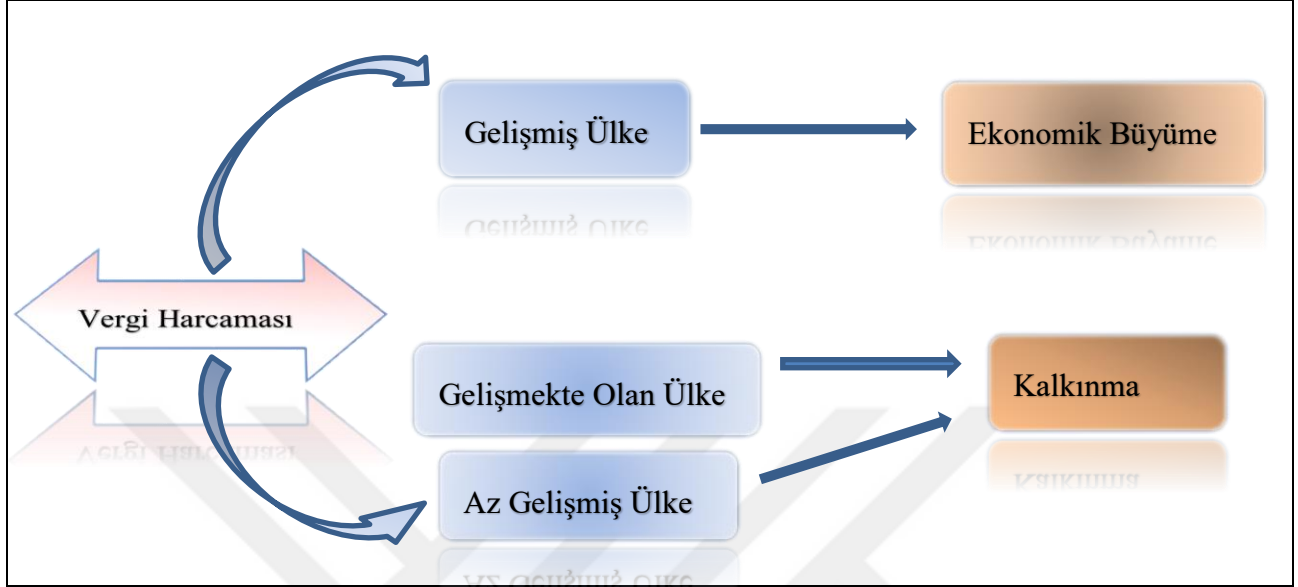
2.2.1. Ekonomik Nedenler

Genel kabul görmüş ve ekonomik açıdan sınıfların oluşumunu sağlayan temel tanımda ülkeler gelişmiş, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler şeklinde sıralanabilir. Vergi harcaması bakımından ele alındığında ise her ülke sınıfının temel amacı farklılık arz edecektir. Gelişmiş bir ülke için teknolojik ve ekonomik büyüme için vergi harcaması yapılırken ger kalmış bir ülke için sosyal ihtiyaçları karşılamak ve hatta eğitim ve sağlık gibi temel ihtiyaçların kalitesini artırmak olabilir, zira gelişmiş ülkelerde bu tarz sorunlarla karşılaşma yüzdesi çok düşüktür.

Gelişmiş ülke ile az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeleri vergi harcamalarını farklı amaçlarla gerçekleştirebilir. Hali hazırda gelişmekte olan ülke ile az gelişmiş ülkelerin ekonomik politikaları benzerlik göstermektedir. Zira gelişmiş ülkelerin kalkınma sürecini tamamladığı düşünüldüğünde gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerin temel problemi ekonomik büyümeden ziyade ekonomik kalkınma olarak tanımlanabilir. Bu nedenle vergi harcamaları ekonomik açıdan ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre ikiye ayrılır.

Bu durum Şekil-2 de verilmiştir.

Şekil -2: Gelişmiş, Gelişmekte Olan ve Az Gelişmiş Ülkeler Açısından Vergi Harcaması Yapılmasının Ekonomik Amaçları



Kaynak: Seçili OECD Ülkelerinin iktisadi verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil-2'ye göre vergi harcaması olgusu gelişmiş ülkeler ile diğer ülkeler arasında farklı amaçlara hizmet edebilmektedir. Ancak bu amaç farklılıkları daha çok ekonomik gerekçelerle ele alındığında ortaya çıkmaktadır çünkü sosyal ve siyasal amaçlar ülkelerin gelişmişlik düzeyinden çok kültürel alt yapıları ile ilgilidir.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler nezdinde yapılan değerlendirmeler gelişmiş ülkelerin tekno sermayelerine karşın emek sermayesi üzerinde bir önem teşkil edecektir. Beşeri sermayeye yapılacak olan bu sübvanseler ile daha verimli hale gelecek emekte bir üretim faktörü olarak değerlendirilmelidir. Bu amaçla çalışanın ve işverenin bazı giderlerinin matrahtan indirilmesine izin verilmesi hem sosyal hem de ekonomik fonksiyonu bulunan bir vergi harcamasıdır. Yine çalışan açısından ele alındığında her türlü eğitim-sağlık-sosyal destekler birer vergi harcaması olarak kabul görecektir. Ayrıca, ücret dışı alınan ve ek olarak sosyal ve ekonomik faydaların sağlandığı gelirin vergi dışı bırakılması söz konusu olabilmektedir (Balkaya, 2000: 53).

2.2.2. Sosyal ve Siyasi Nedenler

Devletin ekonomi içerisindeki nispi payını artırması ve buna bağılı olarak vatandaşlara harcanan sosyal harcamaların büyüklüğü ekonomik sorunları tetikleyen bir kamu harcaması olarak değerlendirilmektedir

Özellikle toplum içerisinde sınıf ayrımları yaşanmasına ve kişilerin fiziksel durumlarına göre gruplara ayrılması sonrasında ise toplum içerisinde küçük grup çatışmalarına sebep olup, milli birlik ve beraberliği zedeleme aşamasına kadar varmaktadır.

Bazı kişiler, aynı geliri elde etmesine karşın yaşam koşulları farklılık arz edebileceğinden zor durumda kalmaları söz konusu olabilir. Şöyle ki bir bedensel özürünün sağlıklı bir insana göre hayatını idame ettirmesi çok daha zordur. Türk Vergi Sisteminde bu konuda indirim mekanizması bulunmaktadır. Beden özürlülerinin yüzdesine göre indirim ve istisna uygulaması sağlanarak bir vergi harcaması oluşturulmuştur. Gelir Vergisi'nde vergi ödeme gücü ilkesinin bir sonucu olarak, asgari yaşam için gerekli olduğuna inanılan bir miktar gelir vergilendirilmez. Buna vergi kanunlarımızda asgari geçim indirimi denilmektedir. Bu uygulamaların tam manasıyla vergi harcaması yarattığını söylemek doğru olmaz. Ancak uygulanan ek indirimler ise, vergi harcaması olarak nitelendirilir. ABD federal gelir vergisinde yaşlıların yararlandığı emekli geliri istisnası, görme özürlüler ve yaşlılar için ek 600 dolarlık indirim; Türk Gelir Vergisi'ndeki sakatlık indirimi; Hollanda Gelir Vergisi'nde tek ebeveynli aile ek indirimi; İrlanda gelir vergisinde dullar için ek indirim sosyal amaçlarla uygulanan vergi harcamalarıdır (Balkaya, 2000: 60-61).

Diğer bir noktada ise siyasilerin kamu harcamaları ile vergi harcamaları arasında bir tercih yapmalarının çoğunlukla siyasal amaçlar güttüğü gerçeğidir. Bu noktada vergi harcaması yolunu siyasilerin daha çok tercih ettiği ise bir varsayımdan ötedir. Zira vergi harcaması şeklinde yapılan sosyal ve siyasal müdahalelerde kamu yöneticilerinin yapmış olduğu harcamalar tam manasıyla tespit edilemeyecek ve kamu gelirlerinde oluşturulan harcamalar gizli kalacaktır. Öte taraftan dolaysız kamu harcamalarının bütçeleme süreci oldukça uzun ve zahmetlidir. Genellikle bütçeleme

ilgili alt komisyonlardan harcamaları geçirmek zaman alabilmektedir. Oysa vergileme alanında ki düzenlemeler daha kolay ve tepki çekmeden gerçekleştirilmektedir (Balkaya, 2000: 63).

Bu sebeple kamu harcamalarındaki düzenlemeler adaletli ve eşit, gerçekten bu harcamadan faydalanmaya ihtiyacı olan mükelleflere yapılmalı ki toplumda vergisini düzenli bir şekilde ödeyen vatandaşlık görevini yerine getirmeye çalışan kişilere adaletsizlik olmasın ve toplum içerisinde kişiler arasında birlik ve beraberlik sağlansın.

2.3. Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Vergi Harcamaları:

Dünyada ve Türkiye’de hem ekonomik hem de siyasal ve kültürel amaçlı vergi harcama politikaları uygulanmaktadır. Bu uygulamalar gelişmekte olan ülkeler için daha çok kalkınma amaçlı olurken gelişmiş ülkelerde ise bu politikalar ekonomik büyümeye yönelik uygulanmaktadır. Yapılan analizlerde gelişmiş ülkelerin vergi harcama miktarı ve vergi hasılatına oranı az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere göre çok daha fazladır.

2.3.1. ABD’de Vergi Harcamaları

Amerika Birleşik Devletleri açısından vergi harcamalarını tanımlayacak olursak; kamunun mükellefler düzeyinde yaptığı değerlendirmeler ya teşvik amaçlı ya da münhasır durumlarda mükellefler lehine hareket edebilecek bir tarzda tasarlanmış imtiyazlı vergi indirimi sağlayan ve vergi kanunlarından kaynaklanan gelir kayıpları diyebiliriz (Swift, 2006: 5).

ABD’ de vergi harcamaları raporunun hazırlanması yasal bir zorunluluktur. Vergi harcamalarını içeren liste 1969 yılında ABD Hazine Bakanlığı’na yayımlanmıştır. 1974 yılında ise vergi harcaması raporu yasal zemine oturtulmuştur.

Bu sebeple ABD’ de her yıl tüm ülkelerde rutin olarak hazırlanan bütçe kanunu ile birlikte vergi harcama raporu da eşanlı olarak hazırlanmaktadır. Bu uygulama ile Amerika’da vergi harcamaları düzenli olarak her yıl raporlamaktadır Bu uygulamadaki amaç vergi harcamalarını belli bir kontrol altında tutmak, ülke çapında yapılan vergi

reformlarını geliştirmek ve vergi açığını gidermektir (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007:7).

Vergi harcamaları ilgili olarak hazırlanan ‘‘Federal Vergi Harcamaları Tahminleri’’ adlı rapor, Temsilciler Meclisi ve Senatodan oluşan Karma Vergi Komitesi (The Joint Committee on Taxation (JCT)) bu (Joint Committee on Taxation, 2006: 1). Tarafından hazırlanmıştır.

Vergi harcaması bu Karma Vergi Komitesi tarafından şu şekilde tanımlanmıştır; uygulamada vergi harcaması ve benzeri uygulamaların olmadığı durumda oluşan hesaplanan vergi yükümlülüğü ile bu tür uygulamaların uygulandığı durumdaki vergi yükü arasındaki farktır (Gönül, 2007: 3).

Karma komite, toplamda beş yıllık raporlar hazırlar bunların ilki mevcut mali yıl içindir. Diğerleri ise gelecek dört yılı kapsar. Hazine yaklaşımı altında çeşitli vergi harcamaları btce fonksiyonuna göre sınıflandırılır ve tahminler kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi için ayrı ayrı yapılır. Karma komitenin kullandığı vergi matrahı ile hazinenin hesapladığı matrah birbirinden farklıdır. Tahminler yalnızca gelir kaybı açısından verilir. Bu rapor her bir vergi harcamasının tanımını içermemesine rağmen ABD Btce Senato Komitesi her 2 yıl için tanımları verir (Brixi ve diğerleri, 2004: 158).

Tablo 4’te A.B.D.’ ne ait GSYH, Enflasyon, yıllık vergi hasılatı ve yıllık vergi harcamaları yer almaktadır.

Tablo 4: A.B.D. 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH- Enflasyon -Vergi Harcamaları- Vergi Gelirleri (Milyon Dolar)

	GSYİH- MİLYON DOLAR	ENFLASYON ORANLARI- TÜFE %	VERGİ GELİRİ	VERGİ HARCAMA	VERGİ HARCAM ASININ GSYH'YA ORANI %	VERGİ HARCAM ASININ VERGİ HASILATI NA ORANI (%)
2012	16.197.007	2,07	3.888.470	1.165.070	7	30
2013	16.784.851	1,46	4.281.928	1.266.570	8	30
2014	17.521.747	1,62	4.526.890	1.369.090	8	30
2015	18.219.297	0,12	4.754.048	1.476.880	8	31
2016	18.707.189	1,26	4.821.529	1.579.670	8	33
2017	19.485.394	2,13	5.263.255		0	0
2018	20.494.100	2,44			0	

Kaynak: A.B.D. Hazine Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur.
(<http://www.bundesfinanzministerium.de/> , <https://data.worldbank.org/>, <https://stats.oecd.org/>,
<https://www.gib.gov.tr/>).

Tablo-4'te ilk satırda A.B.D.'nin 2012 yılından itibaren GSYH miktarları yine A.B.D. doları cinsinden yer almaktadır. 2012 yılında 16.197.007 Milyon Dolar olarak hesaplanan GSYH müteakip dönemlerin tamamında rakamsal olarak bir artış sergilemiştir. Diğer taraftan artış oranlarının belirlenmesi ile daha sağlıklı bir analiz yapılabilecektir. Bu noktada 2013 yılından başlayarak artış oranları şu şekilde tespit edilecektir; 2013 yılında; 2012 yılı GSYH/2013yılı GSYH = 16.197.007/16.784.851=%9,3, 2014 yılında yine aynı formül ile 16.784.851/17.521.747=%9,5, 2015 yılı için; 17.521.747/18.219.297=%9,6, 2016 yılı için; 18.219.297/18.707.189=%9,7, 2017 yılı için 18.707.189/19.485.394=%9,6, 2018 yılı için; 19.485.394/20.494.100,00=%9,5 oranında artış olmuştur. Bu oranların basit aritmetik ortalamasını alırsak; ((9,3+9,5+9,6+9,7+9,6+9,5)/6=) %9,5 oranında ortalama yıllık artış olduğu görülmektedir.

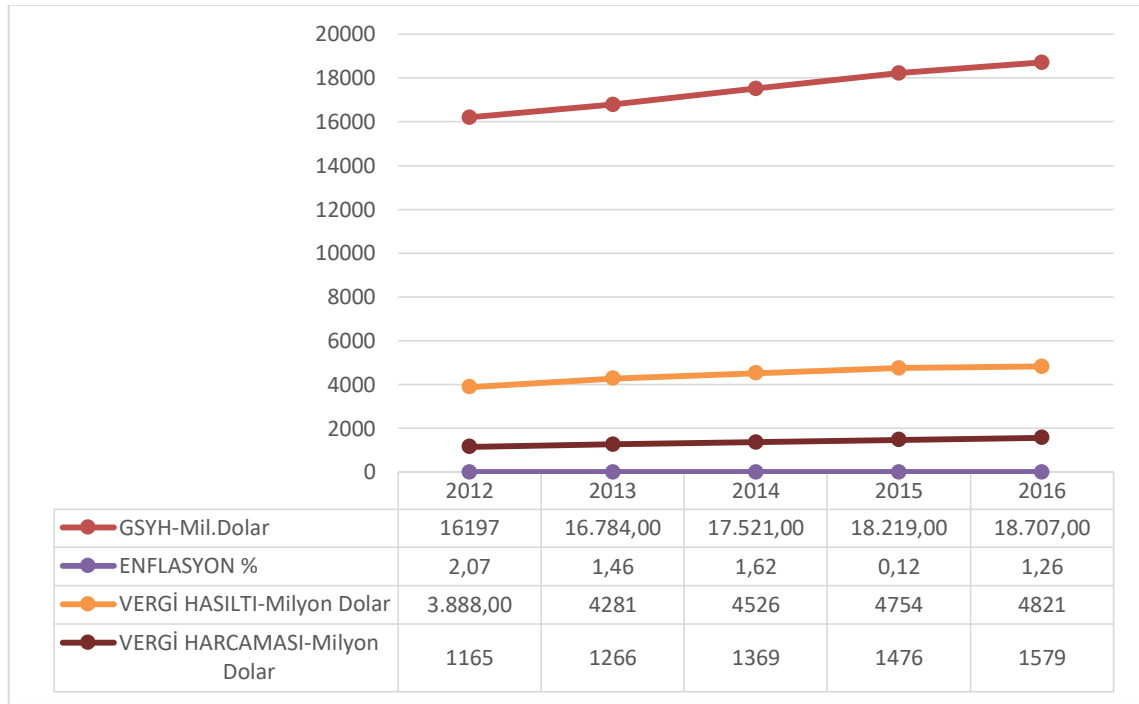
Yine bahsedilen basit ortalama formülü ile vergi harcamalarının ortalamam artış yüzdesi şu şekilde hesaplanacaktır; 2013 yılı için 1.165.070/1.266.570=9,1, 2014 yılı için 1.266.570/1.369.090=9,2, 2015 yılı için 1.369.090/1.476.880=9,2 ve 2016 yılı için 1.476.880/1.579.670=9,3 olup ortalama; ((9,1+9,2+9,2+9,3)/4=)%9,2 oranında yıllık artış tespit edilmiştir.

Açıklamalar doğrultusunda; GSYH %9,5, Vergi Hasılatı %9,4 ve Vergi Harcaması 9,2 oranında yıllık ortalama artış oranına sahip olup özetle vergi harcamasının %9,2 luk harcama artışı vergi hasılatına %9,4 GSYH 'ya ise 9,5 olarak teessür etmiştir. Kısaca vergi harcamaları bir hızlandıran mekanizması benzeri kendi artış oranından daha fazlasını GSYH ve Vergi Hasılatına oransal artış katkısı yaptığını söyleyebiliriz.

Yine tablo 4'te ikinci kısımda vergi harcamalarının GSYH ve Vergi Hasılatına oranlaması yer almakta olup gelişmiş bir ülke olarak ABD için bu oran GSYH 'da %7-8 Vergi Hasılatında ise %30-33 bandında konumlanmaktadır. Bu durum Vergi harcamalarının gelişmiş ülkelerde ekonomik göstergelere pozitif bir şekilde aksettiğini göstermektedir.

Tabloda görüleceği üzere 2012 yılından itibaren GSYH sürekli artma eğiliminde bir trend izlerken Vergi Harcamaları da aynı seviyede artmıştır. Vergi harcamalarının artışı ise vergi gelirininki aynı yönde artışına etki etmiştir. Bahsedilen artış aşağıdaki grafiğe aktarılmıştır. Bu ekonomik veriler Vergi harcamasına oranlandığında makroekonomik göstergelerin pozitif oranda vergi artış oranıyla beraber arttığı gözlemlenmektedir.

Şekil 3: ABD GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı-Vergi Geliri Yıllara göre değişimi



Şekil -3’de görüleceği üzere Enflasyon kalemi hariç diğer makroekonomik kalemlerin vergi harcaması ile pozitif yönlü bir ilişki içerisinde olduğunu söyleyebiliriz. Diğer taraftan enflasyon için aynı durumun olmadığı görülmektedir. Ancak bu noktada enflasyonun belirli bir düzeye kadar artışı ekonomik büyümenin tetikleyicisi olacağını aksi durumun ise ekonomik resesyona sebep olacağı aşikârdır. Bu sebeple vergi harcaması ile doğrudan ilişkilendirmek sağlıklı bir analiz sonucu doğurmayacaktır.

Özellikle 2014 yılından itibaren Vergi Hasılatı ile vergi harcaması arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Bu durum vergi harcamalarının vergi hasılatına katkısının aşikâr bir sonucudur.

2.3.2. Avustralya’da Vergi Harcamaları

Avustralya Hazinesi vergi harcamalarını, mükellef gruplarına veya belirli faaliyetlere yarar sağlamak için tasarlanmış vergi imtiyazları şeklinde tanımlamıştır. Avustralya’da ilk vergi harcaması raporu ise 1980-1981 bütçesine ekli olarak yayınlanmıştır ve bu tarihten itibaren de yıllık olarak yayınlanmaktadır. Detaylı vergi

harcamaları tahminlerini ve ilgili standart vergi yapısı hükümlerinin içeren ilk vergi harcamaları raporu ise Ekim 1986 yılında yayınlanmıştır.

1998 yılı Bütçede Saydamlık Yasası ile birlikte yıllık vergi harcamaları raporunun yayınlanması, hükümet için yasal bir gereklilik haline gelmiştir.

Avusturalya vergi harcamalarını tanımlarken Avusturalya hazinesince; mükellef gruplarını veya belirli faaliyetleri korumak ya da geliştirmek için ayrıcalıklar tanınması şeklinde tanımlamıştır (World Bank, 2004: 45). Avusturalya'nın ilk vergi harcaması raporu 1980-81 dönemine tekabül etmekle bu dönemden itibaren senelik olarak hazırlandığı bilinmektedir.

Avusturalya hazinesince hazırlanan 2015 dönemi vergi harcama raporunda 290 adet vergi harcaması hükmü tespit edilmiştir. Bunlar; Gelir Vergisinde 55, Kurumlar vergisi kapsamında 83, emeklilik katkısı bazında 15, ilave kazanç üzerinden alınan vergiler özelinde 50, sermaye vergileri kapsamında 31, emtia ve diğer dolaylı vergiler kapsamında 23, doğal kaynaklardan temin edilen vergiler kapsamında 5, mal ve hizmet vergileri kapsamında ise 28'dir (Tax Expenditure Statement, 2015: 6).

Yukarıda bahsedilen vergi harcaması raporunda da yine çoğu OECD ülkesinde uygulanan vazgeçilen gelir yöntemi uygulandığı görülmektedir ve mükellef davranışlarının değişimi göz ardı edilmiştir. Ayrıca Avustralya Hazinesi, hazırladığı bu raporlarda her bir vergi harcaması hükmünün tahmini tutarının güvenilirliğini, çok düşükten çok yükseğe doğru olmak üzere 6 dereceli bir değerlendirmeye tabi tutmuştur

“Avustralya'da vergi harcamaları raporu (Tax Expenditure Statement- TES) Yıl Ortası Ekonomik ve Mali Görünüm Raporuyla birlikte veya hemen akabinde yıllık olarak yayınlanmaktadır. Hazırlanan vergi harcamaları listesi bireyleri ve şirketleri kapsamaktadır. Avustralya'da merkezi hükümet, eyalet ve yerel yönetimler olmak üzere 3 yönetim düzeyi vardır. Ancak vergi harcaması raporu (TES), sadece merkezi hükümet vergi ayrıcalıklarını içermektedir”(Güven, 2016:63) .

Bütçe üzerinden bir değerlendirme yapmak gerekirse vergi harcamalarının kamu harcamaları kadar bir etkiye sahip olduğunu söylemekte bir beis

bulunmamaktadır. Hatta bu yönüyle ikame bir bütçe mekanizması görevi üstlendiğini söyleyebiliriz.

Tablo 5'te yukarıda bahsedilen söylemlerin veriye dökülmüş hali yer almaktadır

Tablo 5: Avustralya'da 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan Vergi Harcamaları - GSYH-Enflasyon- Vergi Geliri (Milyon \$)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
GSYİH-trilyon dolar	1.824,00	1.574,00	1.465,00	1.349,00	1.208,00	1.323,00	1.432,00
Enflasyon-Tüfe	2,50	2,00	1,60	0,90	0,90	2,10	2,00
Vergi Harcaması	115.000,00	104.830,00	114.285,00	101.175,00	144.940	166.310,00	
Vergi Geliri	415.122,00	451.771,00	347.047,00	381.269,00	357.617,00		
Vergi Harcamasının GSYH'ya Oranı	0,33	0,3	0,33	0,37	0,37	0,38	0,4
Vergi Harcamasının Vergi Hasılatına Oranı	0,08	0,09	0,1	0,11	0,11		

Kaynak: Avustralya Hazine Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur (<http://treasury.gov.au/>, <http://www.oecd.org>, <https://www.gib.gov.tr>).

Tablo-5'de seçili ülkeye ait GSYH, Vergi Hasılatı ve Vergi Harcama tutarları yer almaktadır. Rakamsal bazda değerlendirirsek enflasyon kalemi hariç tüm verilerin yıldan yıla arttığı görülecektir. Bu artış miktarlarının değerlendirilmesi ve vergi harcamaları ile ilişkilendirilmeleri yapılırken rakamsal artıştan ziyade oransal değişkenlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda GSYH, Vergi Geliri ve Vergi Harcamalarının yıllara göre değişim oranlarını içeren Tablo-6 oluşturulmuştur;

Tablo-6 GSYH-Vergi Geliri Ve Vergi Harcaması ortalama değişim tablosu

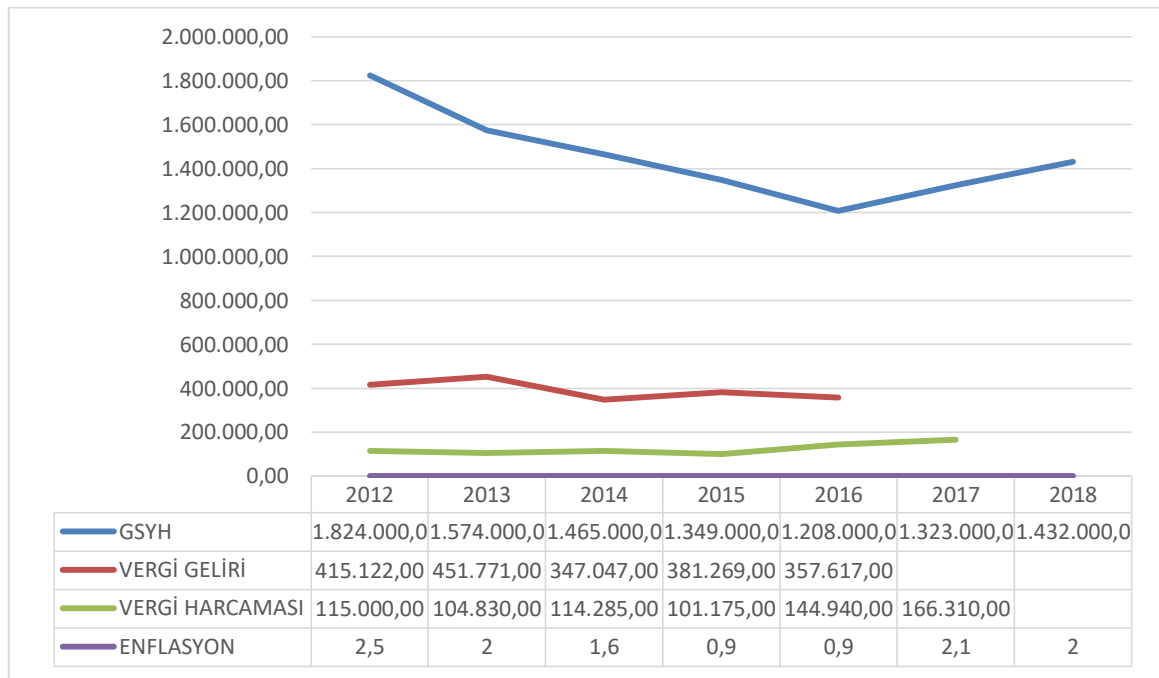
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Toplam Yıllık Yüzde Artış	Ortalama Yıllık Yüzde Artış
GSYH	0,96	0,97	0,96	0,95	0,95	0,96	5,77	0,96
Vergi Harcaması	0,94	0,88	0,86	0,95	0,91	0,93	5,50	0,91
Vergi Geliri	0,96	0,97	0,95	0,99			3,88	0,97

Tablo-6 da basit ortalama ile GSYH, Vergi Geliri ve Vergi Harcamalarının yıllık artış oranları hesaplanmıştır. Görüleceği üzere GSYH yıllık ortalama %9,6 artarken vergi gelirlerindeki artış oranı %9,7 ve vergi harcamalarındaki artış ise yıllık

ortalama %9,1'dir. Bu oranların analizinde görüleceği üzere vergi harcamalarının daha düşük bir oranda artırılmasına rağmen GSYH ve Vergi Gelirleri daha yüksek oranlarda artış sağlayarak tepki vermiştir.

Tablo-6 da görüleceği üzere GSYH sürekli artma eğiliminde iken vergi harcaması da aynı şekilde artma eğiliminde devam etmektedir. Aşağıdaki grafikte tüm unsurların vergi harcaması ile kıyaslaması daha net görülmektedir.

Şekil 4: Avustralya GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı-Vergi Geliri Yıllara göre değişimi



Şekil 4'te görüleceği üzere vergi harcamalarının artırılması aynı zamanda hem vergi hasılatına hem de GSYH miktarına pozitif katkı yapmaktadır. Avustralya hükümet politikası anlamında vergi harcamalarına gereken önemi göstermekte olup 2012 yılından itibaren vergi harcama rakamlarını sürekli artırmıştır.

Sonuç itibariyle ekonomik olarak belirli bir refah seviyesini yakalayabilmiş ve gelişmiş olarak nitelendirebileceğimiz ülkelerde vergi harcamaları harcama yapılandan daha büyük oranda ekonomiye pozitif katkı sağlamaktadır. Bu yönüyle açıkça vergi harcama politikalarının gelişmiş ülkeler için vaz geçilmez bir politika olduğunu söyleyebiliriz.

2.3.3. Almanya’da Vergi Harcamaları

Yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen 1959 yılında Almanya hükümeti tarafından yapılan devlet yardımlarının detaylı listesi vergi harcaması kavramının çıkışı olarak Kabul edilmekte olup literatüre bu şekilde aktarılmıştır. Bu bakımdan Federal Almanya vergi harcamalarını kamu eliyle yapan ilk ülke olarak literatürde yerini almıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2018: 1-7).

Almanya’da yine vazgeçilen gelir metodu nakit esasına dayalı olarak tercih edilmektedir. Almanya bu raporları iki yılda bir ve düzenli olarak hazırlamaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7). Raporların ilk hazırlanış sürecinde daha öncede bahsettiğimiz gibi yasal bir zorunluluk olmamasına karşın daha sonra Almanya’da bu raporlamayı yasal zemine taşıyan ülkeler arasına katılmıştır.

“Federal yönetim düzeyinde hazırlanan sübvansiyon raporunda devlet yardımları vergi türleri ve sektörler itibariyle sınıflandırılmaktadır. İlk Sübvansiyon Raporu 21 Aralık 1967’de yayınlanmış ve iki yıllık arayla olmak üzere, son olarak 2013-2016 yıllarını kapsayan federal mali yardım ve vergi avantajlarının gelişimi üzerine Alman Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Federal Hükümet Sübvansiyon Raporlarının 25.si 18. yasama döneminde Alman Federal Meclisince kabul edilerek Eylül 2015’te yayınlanmıştır” (Güven, 2016:63).

Almanya vergi harcamalarını etkin bir şekilde kullanmak için sektörel bazda bir takım sınıflandırmalar yapmayı tercih etmiştir. En büyük destek, bina yenilemeleri ve binaların enerji performanslarına ilişkin önlemler için verilmektedir. Diğer önemli desteklerden ikinci sırayı çelik sektörü alırken üçüncü sırada yine bir enerji kaynağı sübvansiyon politikası olarak nitelendirilebilecek kömürden elektrik üretim sektörü yer almaktadır. Son olarak ise üçüncü sırada geniş bant ağlarının geliştirilmesi için verilen teşviklerden oluşmaktadır (Güven, 2016:63).

Almanya’nın güncel GSYH, Enflasyon, Vergi Harcaması ve Vergi Hasılatına ilişkin güncel verilerinin yer aldığı tablo aşağıda yer almaktadır;

Tablo 7: Almanya'da 2014 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH(Milyar Euro €) -Enflasyon -Vergi Harcamaları – Vergi Geliri (Federal Hükümet Sübvansiyonları) (Milyon Euro, €)

	2014	2015	2016	2017	2018
GSYH-Milyar Euro	2.835,0	2.787,0	3.209,0	3.509,0	3.344,0
Enflasyon-Tüfe	0.9	0.5	0.5	1.5	1.7
Vergi Geliri Milyon EU	643.617	673.261	705.791	734.513	
Vergi Harcaması	20.993	20.950	21.335	24.748	25.235
Vergi Harcamasının GSYH 'ya Oranı %	7,4	7,5	6,6	7,0	7,5
Vergi Harcamasının Vergi Hasılatına Oranı %	32	30	30	33	

Kaynak: Almanya Maliye Bakanlığı verileriyle oluşturulmuştur
(<http://www.bundesfinanzministerium.de/> , <https://data.worldbank.org>).

Tablo-7’de Almanya’nın 2014 yılından itibaren GSYH, Vergi Hasılatı ve Vergi Harcama miktarları Euro bazında yer almaktadır. Almanya’nın GSYH, Vergi Geliri ve Vergi Harcaması değerlendirilmesinde yıllar itibariyle sürekli bir artış eğiliminde olduğunu söyleyebiliriz. Diğer taraftan bu artışların oransal olarak değerlendirilmesi veri analizleri açısından önemli bir unsurdur. Almanya’nın yıllara göre GSYH artış oranı bir önceki yıla oranlama yapılarak şöyle tespit edilmiştir; 2015 döneminde (2014 yılı GSYH/2015 yılı GSYH=)%1 oranında ekonomik bir daralma söz konusu olmuş olup 2016 yılı için (2015 yılı GSYH/2016 yılı GSYH=) %8,6 oranında bir büyüme yaşanmıştır. Yine 2017 yılında (2016 yılı GSYH/2017 yılı GSYH=) %9,1 ve 2018 yılı için (2017 yılı GSYH/2018 yılı GSYH=) %1 oranında daralma oluşmuştur. Basit ortalama hesaplama formülü ile yılda $((-1,0+8,6+9,1-1,0)/4=)$ %3,92 ekonomik büyüme ortalamasını yakalamıştır.

Vergi Hasılatı için yine aynı formülasyonla 2015 yılında vergi hasılatı (2014 yılı Vergi Hasılatı/2015 yılı Vergi Hasılatı=)%9,5 2016 için %9,5 ve 2017 için %9,6 oranında artış gerçekleşmiştir. Yıllık ortalama olarak ise $((9,5+9,5+9,6)/3=)$ %9,53 oranında bir ortalama yıllık artış oranı gerçekleşmiştir.

Vergi harcaması içinse yıllık oransal dağılım; 2015 yılı için (2014 yılı Vergi Harcaması/2015 yılı Vergi Harcaması)=%1 oranında bir düşüş 2016 yılı için %9,8 bir artış 2017 yılında %8,6 oranında artış ve 2018 yılında ise %9,7 oranında bir oransal

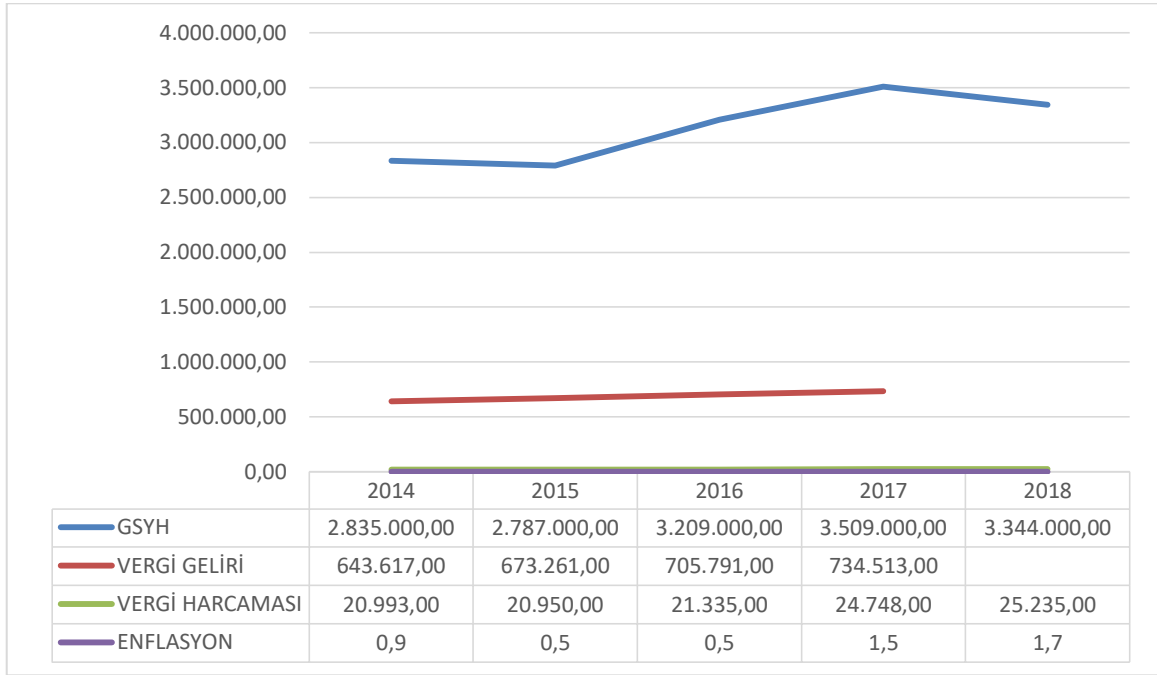
artış gözlemlenmiştir. Basit ortalama formülü ile $((-1+9,8+8,6+9,7)/4=)$ %6,77 oranında bir yıllık ortalama artış oranı olduğu görülecektir.

Bahsedilen verilerin birlikte değerlendirilmesi neticesinde Vergi harcamalarındaki ortalama %6,77 lik bir artış vergi hasılatına %9,53 oranında tezahür etmekte iken GSYH 'da 3,92 oranında bir artışa sebep olmaktadır. Bu noktada doğrudan vergi harcamaları ile ilişkilendirildiğinde vergi harcaması yapılan harcamadan çok daha büyük oranda vergi hasılatı artışına sebep olmuştur. Yine tabloda Enflasyon kaleminin incelenmesi neticesinde %2 'nin altında seyreden bir enflasyon olduğu görülecek olup vergi hasılatındaki değişimin doğrudan vergi harcaması kaynaklı olduğunu söyleyebiliriz.

Almanya tabloda görüleceği üzere GSYH/Vergi Harcaması ortalama $((7,4+7,5+6,6+7,0+7,5)/5=)$ %7,2 oranında seyretmektedir. Vergi Harcaması/Vergi Hasılatı ise ortalama $((32+30+30+33)/4=)$ %31,25 civarında tespit edilmiştir. Gelişmiş bir ülke için vergi harcama oranlarını yıldan yıla arttırdığını ve bu artışın ekonomiye pozitif yansıdığını söyleyebiliriz.

Özetle tabloda yer alan verilerden enflasyonun yıllar itibariyle kabul edilebilir şekilde bir değişime uğradığını ve ekonomik istikrarın enflasyon yönünden sağlandığını söyleyebiliriz. Diğer makro göstergelerden GSYH ise yıllar itibariyle sürekli bir artış eğilimine girmiştir. Diğer taraftan vergi hasılatı da yıllar itibariyle sürekli artmıştır. Bu durumu daha iyi analiz edebilmemiz amacıyla tablo aşağıdaki şekle aktarılmıştır;

Şekil 5: Almanya GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı-Vergi Geliri Yıllara göre değişimi:



Şekil-5'te görüleceği üzere vergi harcamalarının yüzde olarak artışları makro göstergeleri olumlu yönde etkilemiş olmakla beraber vergi hasılatının artışını da sağlamıştır. Vergi harcama grafiği her ne kadar düz bir düzlemde ilerlese de GSYH totalde daha pozitif bir eğimle yükselecektir. Tüm veriler ışığında gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Almanya içinde vergi harcama politikası makroekonomik göstergelerde pozitif bir değişim yaratmaktadır.

2.3.4. Kanada'da Vergi Harcamaları

Kanada yine diğer birçok ülke gibi vergi harcamalarını sınıflandırırken konusu üzerinde bir ayrıma gitmektedir. Bu sınıflandırma bilgilendirme amacı gütmekle birlikte temel siyasi hususları da kapsayacak şekilde oluşturulmuştur (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 51).

Yine bu sınıflandırmada 20 alt başlık bulunmaktadır ki bunların en başında; hane halkı eğitim, sağlık ve hayvancılık gibi en temel unsurlar yer almaktadır. Tüm bunları birlikte değerlendirdiğimizde Kanada için vergi harcamasının amacı (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 50):

- a. Yönetim ve uyum maliyetlerini azaltma,
- b. Özel durumlar için rahatlama sağlama,
- c. Çok yıllık bir süre içinde vergi yükümlülüğü değerlendirme,
- d. Çifte vergilendirmeyi önleme,
- e. Gayri ihtiyari giderlerin muhasebeleştirilmesi,
- f. Eğitim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi,
- g. Vergi sisteminde adaleti teşvik etmek,
- h. Uluslararası vergi düzenlemelerini uygulamak,
- i. Gelir desteği sağlama,
- j. Tasarrufları ve yatırımları teşvik etme,
- k. İstihdamı teşvik etme,
- l. Rekabeti geliştirme şeklinde özetlenebilir.

Vergi harcama kalemleri ise gelir vergisi, kurumlar vergisi, mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır.. Yine Kanada için vergi harcama raporunun yasal bir zemine sahip olmaması durumu söz konusu olsa da bu raporlar yıllık olarak tevdi edilmektedir. Kanada bu raporları hazırlarken vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır.

“Kanada, vergi harcamalarını genel olarak iktisadi ve sosyal hayatı düzenleme aracı olarak kullanmaktadır. Örnek olarak, kar amacı gütmeyen yardım kuruluşlarının vergiden muaf kılınması; ulaştırma, haberleşme ve demir cevheri madenciliği şirketlerinin şube vergisinden istisna edilmesi; küçük ölçekli anonim işletmelere tercihli vergi oranı imkanı verilmesi, bireysel emeklilik sistemlerine sağlanan vergisel ayrıcalıklar verilebilir (Report on Federal Tax Expenditure, 2016: 14).

Bu açıdan, Kanada’da birçok alanda vergi harcamalarının kamu harcamalarının alternatifi olarak kullanıldığı ifade edilebilir.” (Güven, 2016:63) .

Aşağıdaki tabloda Kanada devletinin GSYH, Enflasyon, Vergi Hasılatı ve Vergi Harcama tutarları yer almaktadır.

Tablo 8: Kanada'da 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH-Enflasyon - Vergi Harcamaları- Vergi Gelirleri (Milyon \$)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
GSYİH	1.468.095	1.554.122	1.621.391	1.594.897	1.628.880	1.710.461	1.782.787
Enflasyon-Tüfe	1.5	0.9	1.9	1.1	1.4	1.6	2.3
Vergi Geliri	560.742	602.041	587.866	564.288	481.107	514.575	
Vergi Harcaması	156.785	168.848	189.211	191.297	196.438	209.814	218.592
Vergi Harcamasının GSYH ‘ya Oranı %	10	10	11	12	12	12	12
Vergi Harcamasının Vergi Hasılatına Oranı	27	28	32	34	40	40	

Kaynak: OECD, IMF, Kanada Maliye Bakanlığı verileriyle hazırlanmıştır. (<https://data.oecd.org>, <http://www.imf.org/> , <https://www.fin.gc.ca>, <https://stats.oecd.org>).

Tablo-8’de Kanada’nın 2012 yılından itibaren GSYH, Vergi Hasılatı ve Vergi Harcamaları Miktersal olarak Enflasyon ise oransal olarak yer almaktadır. Tablodaki veriler ışığında her bir ekonomik göstergenin ayrı ayrı analizi şu şekilde olacaktır;

GSYH ‘da 2015 yılı hariç sürekli bir artış eğilimi gözlemlenmektedir. Bu artışın oransal dağılımı ve toplamda ortalama artış oranı önemli bir nokta olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer makro göstergeler içinde yine aynı oranlamanın yapılması elzemdir. Bu bağlamda bu oranların yıllara göre dağılım, ekonomik verilerin bir önceki yıla oranlanması ile Tablo-9’daki gibi tespit edilmiştir;

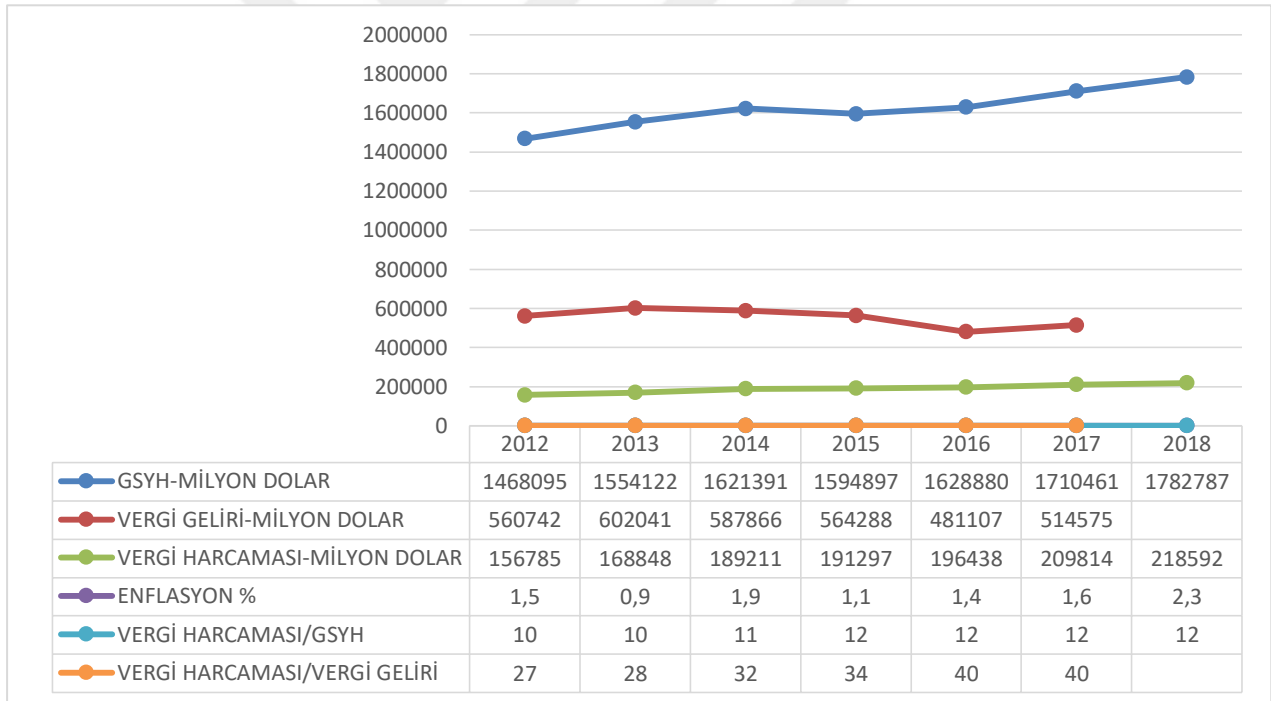
Tablo-9 GSYH-Vergi Hasılatı-Vergi Harcaması Yıllık değişim oranları

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	ORTALAMA
GSYİH	0,94	0,95	-1,01	0,97	0,95	0,95	%6,2
Vergi Geliri	0,93	-1,02	-1,04	-1,17	0,93		-%2,7
Vergi Harcaması	0,92	0,89	0,98	0,97	0,93	0,95	%9,4
Vergi Harcamasının GSYH ‘ya Oranı %	10	11	12	12	12	12	11,5
Vergi Harcamasının Vergi Hasılatına Oranı	27	28	32	34	40	40	33,5

Kanada özelinde vergi harcaması ortalama %9,4 artarken vergi gelirlerinde %2,7 oranında bir düşüş yaşanmıştır. Her ne kadar vergi hasılatı düşüş eğilimi gösterse de GSYH ortalama %6,2 oranında bir artış eğilimine girmiştir. Vergi Harcamasının GSYH içindeki payı ortalama %11,5 iken Vergi Hasılatındaki payı %33,5 olarak tespit edilmiştir.

Tablo-9’da görüleceği üzere 2012 yılından itibaren Kanada devleti vergi harcamalarını belirli bir periyotta artırma eğilimine gitmiştir. Yine tabloda 2015 yılı özelinde bir daralma yaşansa da genel itibariyle GSYH da düzenli bir artış eğiliminde bulunmaktadır. Bahsedilen artış eğilimi daha net görmek adına aşağıdaki grafik oluşturulmuştur;

Şekil 6: Kanada’da GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı-Vergi Geliri Yıllara göre değişimi



Şekil-6’da görüleceği üzere vergi harcama miktarı 2012 yılından itibaren sürekli artma eğiliminde iken oransal olarak daha stabil bir yol izlemiştir. Kanada Devleti vergi harcama miktarını ve GSYH’de ki vergi harcama oranını yüksek artışlara sebebiyet vermeyecek derecede bir miktar denge politikası izlemektedir. Bu duruma rağmen 2015 yılında gerçekleşen daralma dışında vergi harcama miktarı hem vergi

tahsilatında bir artışla hem de GSYH 'da meydana gelen bir artışla doğru orantılıdır. Özellikle vergi harcaması/vergi hasılatı oranı Kanada devletince sürekli artırılmakta ve 2016 ve 2017 yıllarında %40 seviyelerine ulaşmaktadır. Her ne kadar hasılat içindeki payı artsa bile GSYH içerisindeki payı 2015 yılından itibaren %12 civarı seyretmektedir.

Sonuç itibariyle Kanada özelinde vergi harcamalarının GSYH ya pozitif katkısı yadsınamaz bir gerçek olup ekonominin pozitif ilerlemesine doğrudan veya dolaylı katkı yaptığı anlaşılmaktadır.

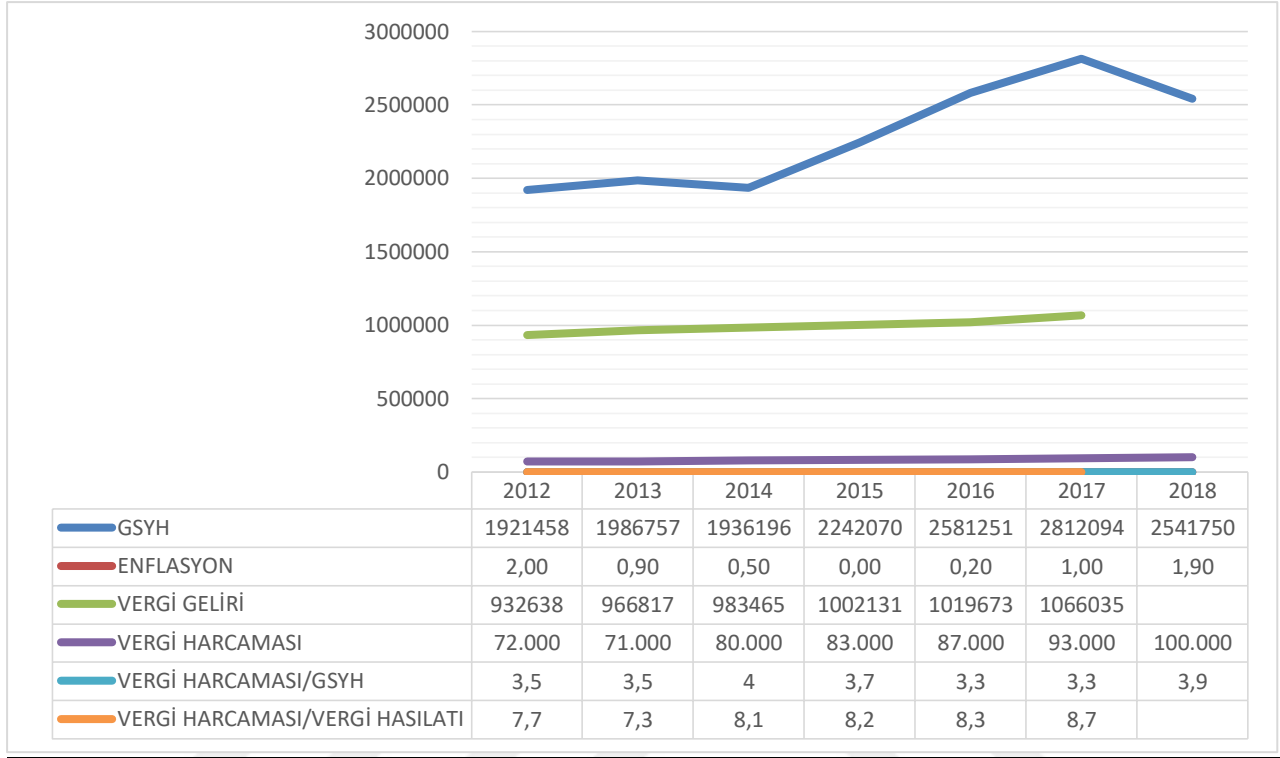
2.3.5. Fransa'da Vergi Harcamaları

Fransa'da vergi harcaması kavramı: “Vergi harcamalarına bir yasada ya da başka bir düzenlemede yer verilebilir. Bu, devletin gelirinde bir azalmaya neden olur ve bu nedenle, vergi harcamalarının uygulamasından önceki durumla yani normla, vergi harcamalarının yer aldığı geçerli durumun karşılaştırılmasına imkan verir” (Tax Expenditures, 1996:59). Fransa'da ilk vergi harcaması raporu 1980'da hazırlanmış olup Bu raporlar ayrı bir hükümet belgesi olarak sunulmakta ve yasal mevzuata göre her yıl vergi harcama raporu yayınlanmaktadır (Karabacak, 2009:82) .

Fransa vergi harcaması tahminlerini yaparken nakit akış yöntemini kullanmaktadır. Bununla beraber hazırlanan tahminlerde ilk yıl etkileri değerlendirilmektedir. Oluşturulan tahmin raporlarında ikinci yıl etkileri göz ardı edilmiştir. Diğer taraftan, tedbirler arasındaki ilişki tahminlerde hesaba katılmamaktadır (Tax Expenditures, 1996:60).

Aşağıdaki tabloda Fransa'nın yıllara göre vergi harcama rakamları yer almaktadır.

Şekil-7: Fransa'da 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH-Enflasyon - Vergi Harcamaları –Vergi Gelirleri (Milyon Euro, €)



Kaynak: Fransa Maliye Bakanlığı verileriyle hazırlanmıştır.
(<https://data.worldbank.org/>,<https://www.imf.org/>,<https://www.fipeco.fr/><https://stats.oecd.org/>,
<https://www.hmb.gov.tr/>).

Şekil-7’de yer alan verilerde görüleceği üzere Fransa özelinde GSYİH’nın 2012 yılından itibaren 2017 yılına kadar bir artış eğiliminde olduğu gözlenmektedir. Diğer yandan 2012 yılı hariç olmak üzere vergi harcamaları içinde aynı tespiti yapmak mümkündür. Vergi hasılatı ise 2012 yılından itibaren sürekli artış eğilimindedir. Bu artışlar rakamsal olarak tespit edildiğinden oransal olarak ise GSYİH’nın bir önceki yıla oranlanması ile 2013 yılından itibaren sırasıyla (2013)%9,6 –(2014)%-1-(2015)%8,6-(2016)%8,6-(2017)%9,1 ve (2018)%-1,1 şeklinde gerçekleşmiştir. Bu tutarların yıllık basit ortalaması ise $(2013+2014+2015+2016+2017+2018)/6$ =%6’dır. Bahsedilen oranlamalar vergi hasılatı içinse; 2013 yılından itibaren sırasıyla 2013=%9,6, 2014=%9,8, 2015=%9,8, 2016=%9,8, 2017=%9,8 ve 2018=%9,5 olup basit ortalama ile yıllık artış tutar %9,7’dir. Yine bu formülizasyonu vergi harcamalarına kullanarak; 2013 yılı için %-1, 2014 yılı için %8,8, 2015 yılı için %9,6,

2016 yılı için %9,5, 2017 yılı için %9,3 ve 2018 yılı için %9,3 artış meydana gelmiştir. Basit ortalama formülü ile yıllık ortalama %6 oranında bir artış meydana gelmiştir.

Açıklanan veriler doğrultusunda GSYH yıllık ortalama %6 lık bir büyüme gösterirken vergi hasılatında artış yıllık ortalama %9,7'dir. Bir diğer ifade ile vergi harcamasında meydana gelen %6 lık bir artış ile GSYH paralel bir şekilde %6 oranında artmış vergi hasılatı ise bir hızlandırıcı etkisi gibi davranarak %9,7 oranında artmıştır.

Şekil-7'de yer alan Enflasyon kaleminde ise en yüksek enflasyon oranının %2'den daha az olduğu görülecek olup vergi harcamasının diğer kalemlerdeki enflasyonist etkinin tezahürü minimal düzeyde olacaktır.

Vergi harcamasının GSYH'deki payının ise asgari %3,3 azami ise %4 olduğu ve Fransa tarafından bu oranlar arasında bir denge sağlanmaktadır. Yine tabloda görüleceği üzere vergi hasılatı ise vergi harcamasından daha fazla artmaktadır. Fransa özelinde sonuç olarak vergi harcaması ekonomik göstergelere pozitif yönde katkı sağlamaktadır.

2.3.6. İtalya'da Vergi Harcamaları

İtalya açısından vergi harcama raporları hazırlanış sürecinde dolaylı ve dolaysız vergiler açısından bir ayrıma gidilmemekte bir bütün olarak tüm vergi harcamaları bu hesaplama işlemine dahil edilmektedir. İtalya vergi harcama raporlarını hem ulusal düzeyde hem de yerel düzeylerde hazırlamaktadır (Australian Government, 2006:2). Yine İtalya'da vergi harcama raporu hazırlanırken vaz geçilen alacak yöntemi kullanılmakla birlikte nakit akış sistemi yerine tahakkuk esasını benimsenmiştir. İtalya'da; vergi türleri, sektörler, amaçları, faydaları ve bölgeler itibarıyla bir sınıflandırma yapılır (Ferhatoğlu, 2001:57).

İtalya'da vergi harcama politikasını benimsemiş ve bu doğrultuda uzun süreli ekonomik adımlar atmaya hedeflemiş diğer bir Avrupa ülkesidir. İtalya vergi harcama raporlarını hazırlarken vaz geçilen alacak yöntemini kullanmakta olup makro göstergelerle yapılan kıyaslamaları aşağıdaki gibidir;

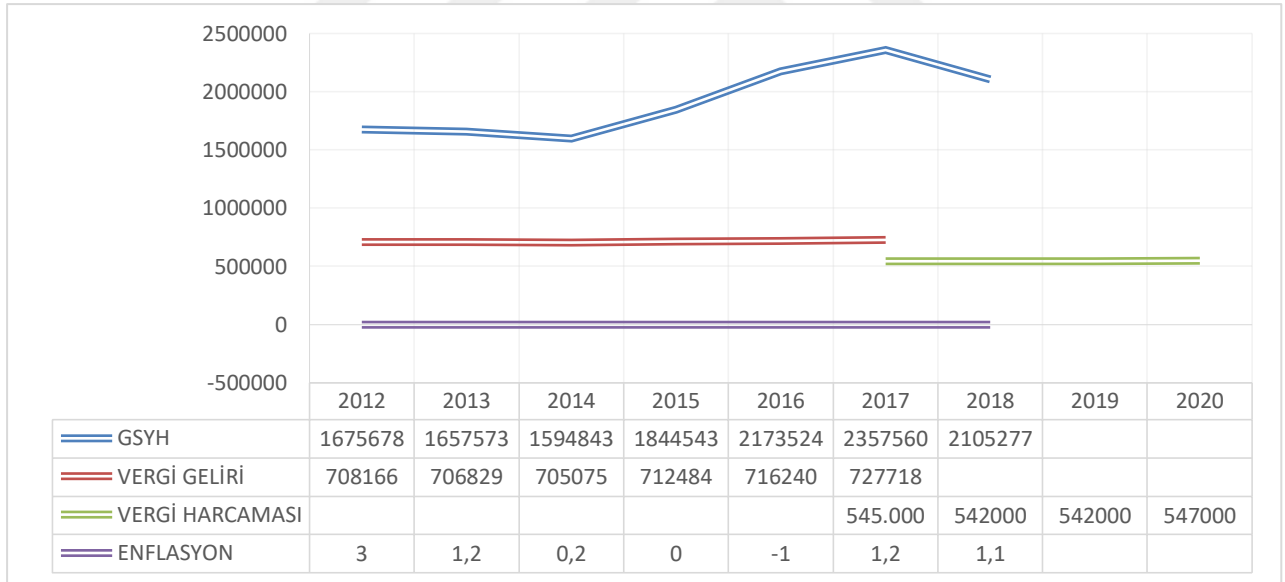
Tablo 10: İtalya'da 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH-Enflasyon - Vergi Harcamaları (Milyon Euro, €)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
GSYİH-Mil. EURO	1.675.678	1.657.573	1.594.843	1.844.543	2.173.524	2.357.560	2.105.277		
ENFLASYON-TÜFE	3.0	1.2	0.2	0.0	-0.1	1.2	1.1		
VERGİ GELİRİ MİLYON EURO	708.166	706.829	705.075	712.484	716.240	727.718			
VERGİ HARCAMA TAH.						54.5	54,2	54,2	54,7

Kaynak: İtalya Maliye Bakanlığı verileriyle hazırlanmıştır. (<https://data.worldbank.org/> / <http://www.senato.it/> , <https://stats.oecd.org/> //, <http://www.oecd.org/>, <https://www.gib.gov.tr/>)

Yukarıdaki veriler kullanılarak Şekil-8 oluşturulmuştur;

Şekil 8: İtalya GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı-Vergi Geliri Yıllara göre değişimi



Şekil-8'da yer aldığı üzere İtalya'nın vergi harcama tahmin raporlarında 2017 yılından 2020 yılına kadar 54 Milyon dolar civarı vergi harcaması yapması öngörülmektedir. Bu bağlamda vergi harcamalarının belirli bir periyotta fazla artırmadan ekonomik hayatı şekillendirmeye çalışmaktadır. İtalya Maliye Bakanlığı Verilerine göre Vergi harcamaları rakamsal olarak çok fazla değişim göstermeksizin

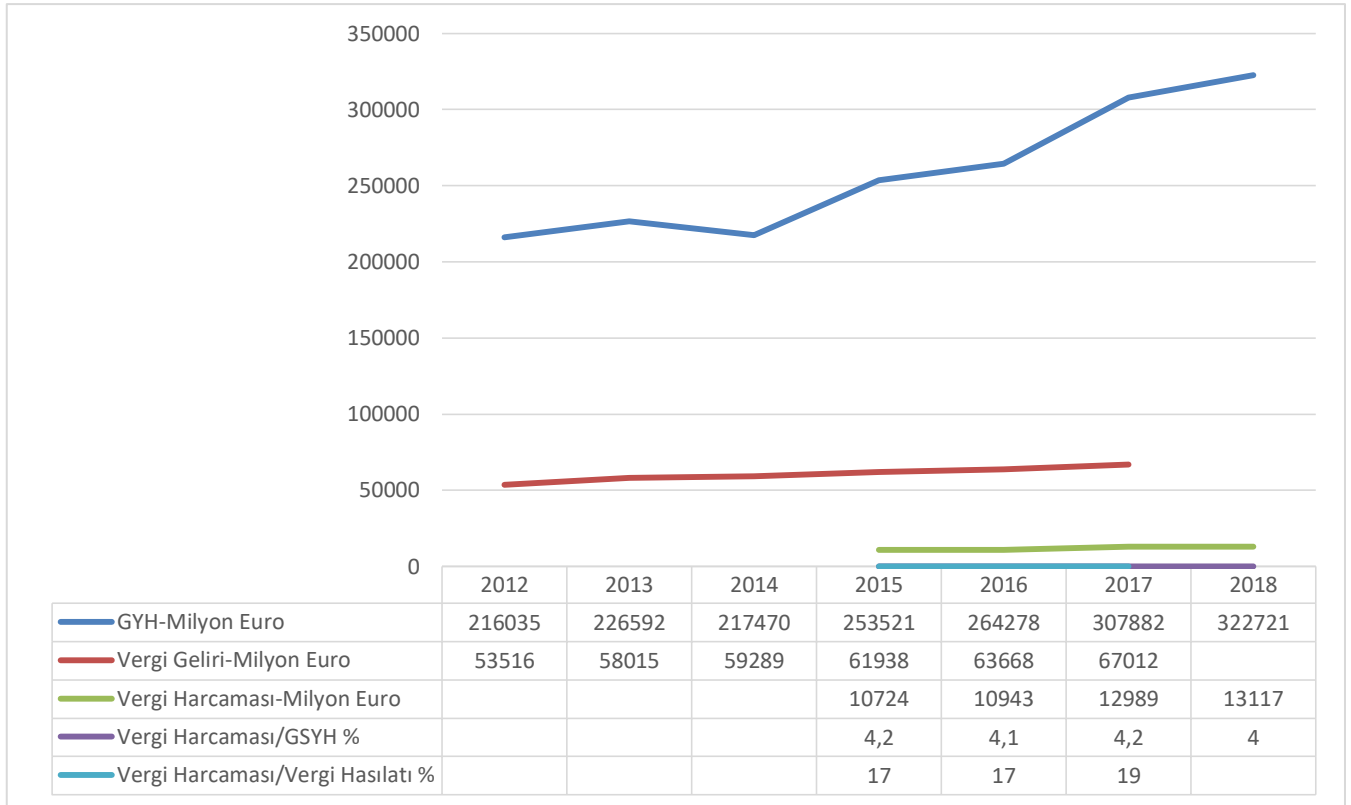
2020 yılına kadar temkinli bir periyotta ve düşük değişim oranıyla bir artış izleyeceğini söyleyebiliriz.

2.3.7. Portekiz'de Vergi Harcamaları

Vergi harcamaları konusunda yasal bir tanımlama geliştirmeyen ve hiçbir resmi kaynakta vergi harcaması tanımı yapmayan Portekiz uygulamalardan hareketle hesaplamalar yapma yolunu seçmiştir. . Portekiz, vergi harcamalarını vergi beyannamelerindeki bilgilere ve vergi idaresinin diğer veri kaynaklarına dayanarak hesaplar. Hesaplamalarda “ceteris Paribus” varsayımı dikkate alınır ve mükelleflerin bu müdahalelere tepkimeleri yok sayılır. Kişisel gelir vergisindeki vergi harcamaları, vergi ödemeleri ile ilgili olan marjinal vergi oranı dikkate alınarak hesaplanır. Kurumlar Vergisi’nde ise vergi harcaması, efektif vergi oranı kullanılarak hesaplanır. Bu oran, bir vergi teşviki türü için bulunan ortalama değerdir. Dolaylı vergilerdeki hesaplamalar, muafiyetle azaltılan matrah tutarına standart oranın uygulandığını varsayar. Kurumlar Vergisi alanındaki ilk çalışma 1986 yılında 1984 yılı verileri kullanılarak yapılmıştır (Ferhatoğlu, 2001:39,41,108).

Portekiz ekonomik büyüme hedeflerini belirlerken veri harcamalarını da göz önünde bulundurarak ekonomik bir plan yapmıştır. Bu bağlamda aşağıdaki tabloda Portekiz’e ait GSYH-Enflasyon, vergi gelirleri ve vergi harcamalarına yönelik bir tablo oluşturulmuştur;

Şekil-9: Portekiz'de 2012 - 2018 Yılları İçin Hesaplanan GSYİH-Enflasyon - Vergi Harcamaları (Milyon Euro, €)



Kaynak: Portekiz Maliye Bakanlığı, OECD, IMF verileriyle hazırlanmıştır.

(<https://data.worldbank.org/> / <http://www.senato.it/> / <https://stats.oecd.org/> //, <https://stats.oecd.org/> //, <https://www.gib.gov.tr> Relatório Despesa fiscal 2018 Portekiz Vergi Harcama Raporu)

Şekil-9'da açıkça görüleceği üzere vergi harcamalarında yer artışın GSYH ve Vergi hasılatı ile doğru orantılı olduğu görülmektedir. Portekiz özelinde değerlendirmek gerekirse grafikte de görüleceği üzere vergi harcamalarındaki artış GSYH ve Vergi hasılatını pozitif yönde etkilemektedir.

Portekiz'in GSYH ortalama yıllık artış tutarı basit ortalama yöntemi ile 2015 yılından itibaren $((2015/GSYH+2016/GSYH+2017/GSYH+2018/GSYH)/4=)$ %9,2 oranında artmıştır. Aynı formülle Vergi hasılatı hesaplandığında ise yıllık ortalama $((2015/VG+2016/VG+2017/VG+2018/VG)/4=)$ %9,6 ve vergi harcamasında yıllık ortalama artış; $((2015/VH+2016/VH+2017/VH+2018/VH)/4=)$ %9,3 oranında hesaplanmıştır. Yapılan analizde vergi harcaması, vergi hasılatını; yapılan vergi harcamasından daha büyük oranda ve pozitif yönde etkiler GSYH ile doğru orantılı bir

artış sergilemiştir. Sonuç olarak Portekiz özelinde yapılan analizler neticesinde vergi harcamasının ekonomik göstergeleri pozitif yönde etkilediği söylenebilir. Portekiz’de vergi harcamalarını GSYH ‘ya oranla %4 civarında belirlemeye çalışıp bu yönde ekonomik programlar geliştirmektedir.

2.4. Türkiye’de Vergi Harcamaları Gelişimi ve Uygulamaları

2.4.1. Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Harcamaları ve Gelişimi

Türkiye özelinde; 2001 yılında yayınlanan ilk vergi harcama raporunda birçok eksik yön bulunduğu ve sağlıklı veriler içermediği 2001 yılında yayımlanan kısmında bir takım eksikliklerin olduğu da yine su götürmez bir gerçektir. Zira adı geçen raporda vergi harcamasının sadece gelir azaltıcı yönü ele alınırken devlete olan maliyeti ihmal edilmiştir. Öte yandan bütçeleme konusu üzerinde çalışma yapılmaması ise ayrı bir eksiklik olarak değerlendirilmelidir.

Daha sonra 2007 yılında çok daha kapsamlı bir rapor oluşturulmuş olup bu eksiklikler kısmen giderilmiştir. Türkiye Vergi Harcama Politikasına önem veren ve gelişmekte olan ekonomiler içerisinde yer alan bir ülkedir. Bu ekonomik yapıda olan ülkeler genel itibariyle gelişmiş ülkelere nazaran daha düşük miktarda vergi harcaması yapmayı politika haline getirmiştir. Türkiye’de gelişmiş ülkelere nazaran daha düşük oranda vergi harcamaları yapmaktadır. Ancak bazı dönemler kanunlara eklediği geçici maddelerle bu oranları yükseltebilmektedir.

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğüne 2007 yılında hazırlanan vergi harcaması raporunda belirtildiği üzere vergi harcaması raporunun öneminden bahseder. Vergi harcamasının makro dengelerdeki rolü, devlete ek maliyetleri karar vericiler tarafından oldukça önemlidir ki ekonomik manada gerekli alt yapılar oluşturulabilsin (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 6).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğüne hazırlanan 2017 vergi harcaması raporunda 2016 yılında hazırlanan rapordan farklı bir takım tekniklere yer verilmiştir. 2018 yılı vergi harcama raporu ise münhasıran 2017-2021 yılları vergi harcama tahminleri başta GİB ve TÜİK olmak üzere konu ile ilgili

bakanlıkların ve bakanlığa bağlı kuruluşların ve hatta sivil toplum örgütlerinin verileri göz önüne alınarak yeniden hesaplanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2018: 2).

Türkiye’de vergi harcama tahminlerinin tutarlı ve geleceği şekillendirebilecek düzeyde doğru analizler içeren bir bütçe fonksiyonu gibi işlev görebilmesi ancak yasal zeminde sınıflandırılarak ve meclis denetimi süzgecinden geçerek mümkün olduğu görüşü hâkimdir diyebiliriz.

2.4.2. Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Harcamaları ve Uygulamaları

Türk Vergi Sistemi açısından; vergi harcaması denilebilecek vergi hükümlerini şu şekilde sıralanabilir (Pedük, 2006: 3) ;

- Muafiyet
- İstisna
- İndirimli Vergi Oranları
- Vergi Ertelemeleri
- GVK’da tevkifata tabi olmayan ve yasal sınırları aşmayan gelirlerin tamamen beyan dışı bırakılması,

Bu hükümler yasal birer zemine sahip olup ilgili kanun hükümleri çerçevesinde daha da detaylandırılabilir.

2000 yılında hazırlanan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı hazırlık çalışmalarında, vergi harcamaları “Bütçe Kapsamı Dışında Kalan Dolaylı Kamusal Harcama Alanları” arasında değerlendirilmiş ve Türkiye’nin vergi harcamaları karşısındaki durumu hakkında:

“Vergi harcamaları bir vergi politikası aracı olarak çok yaygın kullanım alanına sahip olmakla birlikte bu nitelikteki harcamaları miktarı ve kapsadığı kesimler genellikle bilinmediği gibi aynı zamanda bu harcamalar bütçelendirilmemektedir.

Hâlbuki kamuoyunun ve meclisin böyle bir karar sonucu toplumun hangi kesimlerine kamu eli yoluyla kaynak aktarıldığını bilmek en doğal hakkı olmalıdır ve böyle alınan bir kararın maliyetinin ne olduğunun bu karara katkı sağlayan insanlar tarafından önceden biliniyor olması esas olmalıdır. Türkiye’ de bugüne kadar vergi harcaması niteliği olan kanun veya kararların ne ilgili metinler içinde ne de gerekçe içinde bir hesaplamasının yapıldığını görmek mümkün değildir...” şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur (Gönül, 2002: 71).

Vergi harcamalarına, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’ nın makroekonomik politikaları arasında yer verilmiş ve *“istisna, muafiyet ve vergi indirim gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntı bir şekilde raporlanacaktır”* denilmiştir (Gönül, 2002: 72).

Türk vergi sisteminde vergi harcamalarının büyük bölümü vergi yasalarında mükellefiyet ile ilgili hükümlerin ardından muafiyetler ve istisnalar biçiminde düzenlenmiştir. Bunun yanında, geçici maddeler ile vergi harcamalarının düzenlenmesine de sıklıkla rastlanmaktadır. Kimi zaman özellikle vergi harcamalarının düzenlenmesi için çıkarılmış yasalar da bulunmaktadır (Gülmez, 2003: 48).

Türk Vergi Sisteminin irdelenmesi neticesinde genel olarak vergi harcamalarında ekonomik bir amacın varlığından söz edebiliriz. Bunlardan başlıca sıralayacak olduklarımız ki bunlar aynı zamanda en önemlileridir; üretimin, ihracatın ve sermaye birikimin artırılmasına yönelik olarak düzenlenmiştir. Öte yandan Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi harcamalarının sadece ekonomik amaçlı olduğunu söylemekte doğru olmaz. Bu noktada afete maruz kalan mükellefin korunması, spor, eğitim ve sağlık alanlarında gerçekleştirilen sosyal vergi harcamalarının varlığı da göz ardı edilmemelidir. Diplomatik nitelikteki vergi harcamaları da karşılıklı ilkesine göre yer almaktadır. Ayrıca, kamusal nitelikteki kurum ve kuruluşlara tanınan ayrıcalıklara da sıkça rastlanmaktadır (Gülmez, 2003: 95).

Türk vergi sistemi genel olarak ele alındığında, standart vergi yapısının unsurları; vergiyi doğuran olay veya verginin konusu, verginin mükellefi veya sorumlusu, kanunen kabul edilen giderler, muhasebe düzeni, vergilendirme dönemi (hesap dönemi), oran/tarife, uluslararası mali zorunluluklar ve vergi idaresi ile ilgili hükümler şeklinde, sayılabilir. Vergi harcaması denilebilecek vergi hükümleri ise; muafiyet, indirimler, istisna, indirimli vergi oranları, vergi ertelemeleri ve gelir vergisindeki vergi tevkifatı yapılmamış ve belli tutarı aşmayan bazı gelirlerin beyan dahi edilememesi olarak vergi kanunlarında yer almaktadır (Pedük, 2006: 97).

Vergiler mükelleflerden alınırken bir takım tasniflere göre temin edilir. Bu noktada vergiye tabi olacak iktisadi kıymet kaynakları bakımından;

-Kazanç (Gelir) ve İratlardan alınan Vergiler,

-Servet Üzerinden Alınan Vergiler

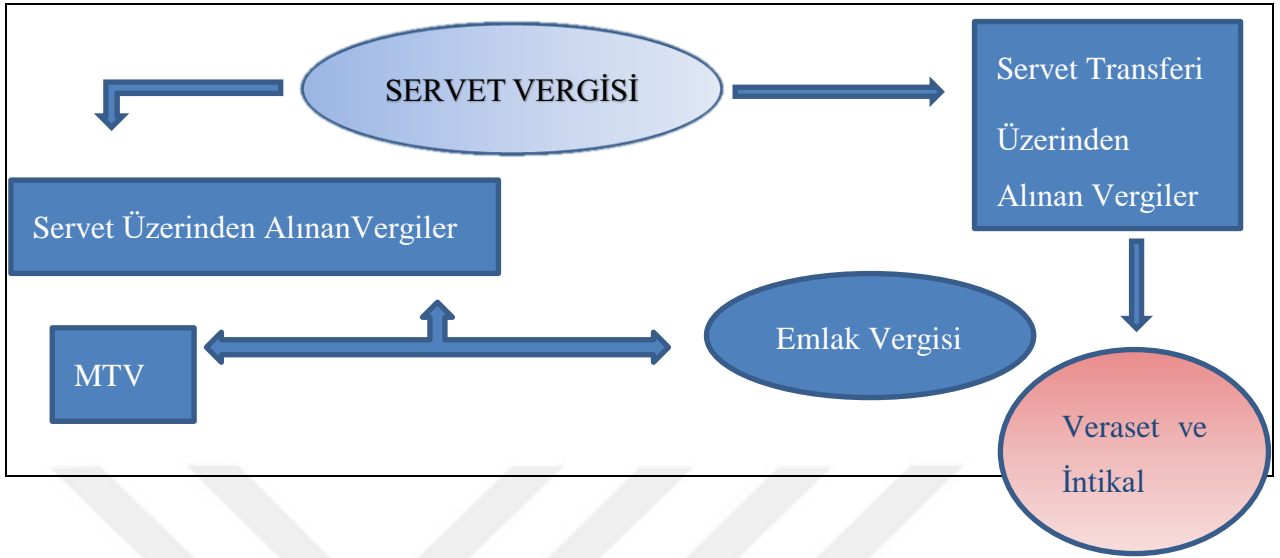
-Harcama Üzerinden Alınan Vergiler

Şeklinde sıralanabilir.

Gelir Vergileri açısından elde eden kişi gerçek kişi ise alınan vergi gelir vergisi olacak, elde eden kurum ya da kurumlar vergisi kanununda bu nitelikte olduğu kabul edilmiş bir kuruluş ise alınan vergi kurumlar vergisi olacaktır.

Servet vergilerinde ise öncelikle servetin tanımı yapılacak olursa; mükellefin tasarrufunda bulunan iktisadi kıymetler şeklinde tanımlanabilir. Mükellefler bu iktisadi kıymetleri çeşitli şekillerde temin edebilir bu kıymetin aktarımı intikali şeklinde olabileceği gibi mükelleflerce tasarrufların değerlendirilmesi ile de meydana gelebilecektir (Türk, 1996: 128). Bu bakımdan Türk Vergi Sisteminde servet vergileri aşağıdaki şekilde ki gibi olacaktır;

Şekil-10: Servet Üzerinden Alınan Vergi Türleri



Kaynak: Türk Vergi Sisteminde Servet Üzerinden alınan vergilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil-10'de görüleceği üzere servet vergisi doğrudan servet üzerinden alınan veya servetin intikali sonucu oluşacak durumda alınan vergiler olarak ikiye ayrılır. Servet üzerinden alınan vergiler mükelleflerin sahip olduğu emlak ve taşınmazlar üzerinden alınırken servet transferinde vergi tüm bu değerlerle beraber diğer ekonomik değerlerin transferi neticesinde alınmaktadır. Bir diğer fark ise servet üzerinden alınan vergiler dönemler itibariyle tekrar ederken servet intikali sadece intikal gerçekleştiğinde bir defaya mahsus alınmaktadır. Harcama Vergileri de; mükelleflerin harcamaları üzerinden alınan vergilerdir. Türk Vergi Sistemi'nde, ÖTV ve KDV şeklinde ikiye ayrılır.

2.4.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları

Gelir üzerinden alınan vergiler esas itibariyle kazanç veya irat olduğu durumlarda ortaya çıkabilecek vergilerdir. Bu vergilerin uygulanma şeklinde ise gerçek kişiler ile kurumlar ayrı ayrı kanunlarla düzenlenmiştir. Diğer taraftan her ne kadar ayrı ayrı düzenlense de Türk Vergi Sistemi itibariyle bu vergiler birçok noktada paralellik sergilemektedir. Açıklamalardan anlaşılacağı üzere bu kısımda vergi harcamasını açıklarken GVK ve KVK açısından ayrı ayrı irdelenmek gerekecektir.

Türk Vergi Sistemi değerlendirildiğinde karşımıza kazanç/gelir üzerinden alınan iki tür vergi uygulaması çıkmaktadır. İlkinde gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi diğeri ise kurum kazancından alınan kurumlar vergisidir. Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerinden yıllık olarak ve safi irat şeklinde alınırken aile durumuna göre değişkenlik gösterebilen ve artan oranlı olarak tespit edilen subjektif bir yapıyı haizdir ve dolaysız vergiler arasında yer almaktadır (Tosuner vd. 2005: 10). Gelir vergisi, tüm üretim faktörlerini vergilendiren ve vergi gelirleri içerisinde en önemli paya sahip olan bir vergi türüdür (Rakıcı, 2004: 115).

Gelir vergisi uygulamalarında ücretlilere uygulanan istisnalar, sakatlık indirimi ya da esnaf muaflığı uygulamaları her ne kadar gelir adaletsizliğini gidermeye yönelik uygulamalar olsa da gerektiğinden veya gereksiniminden fazla uygulamalar ise vergi etkisizliğine neden olabilir.

Gelir Vergisi Kanunu Madde 2’de Gelire giren Kazanç ve İratlar şunlardır;

Gelirin unsurları; Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Semaiye İratları, Diğer Kazanç ve İratlar (Vergi Müfettişleri Derneği, 2019: 253).

Yukarıda yer alan kanun maddesinde gelire giren yedi gelir unsuru sıralanmış olup son sırada yer alan diğer kazanç ve iratlarda kendi arasında ikiye ayrılmaktadır. “Madde 80 – (Değişik: 7/1/2003-4783/3 md.) Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tâbi gelire dâhildir:

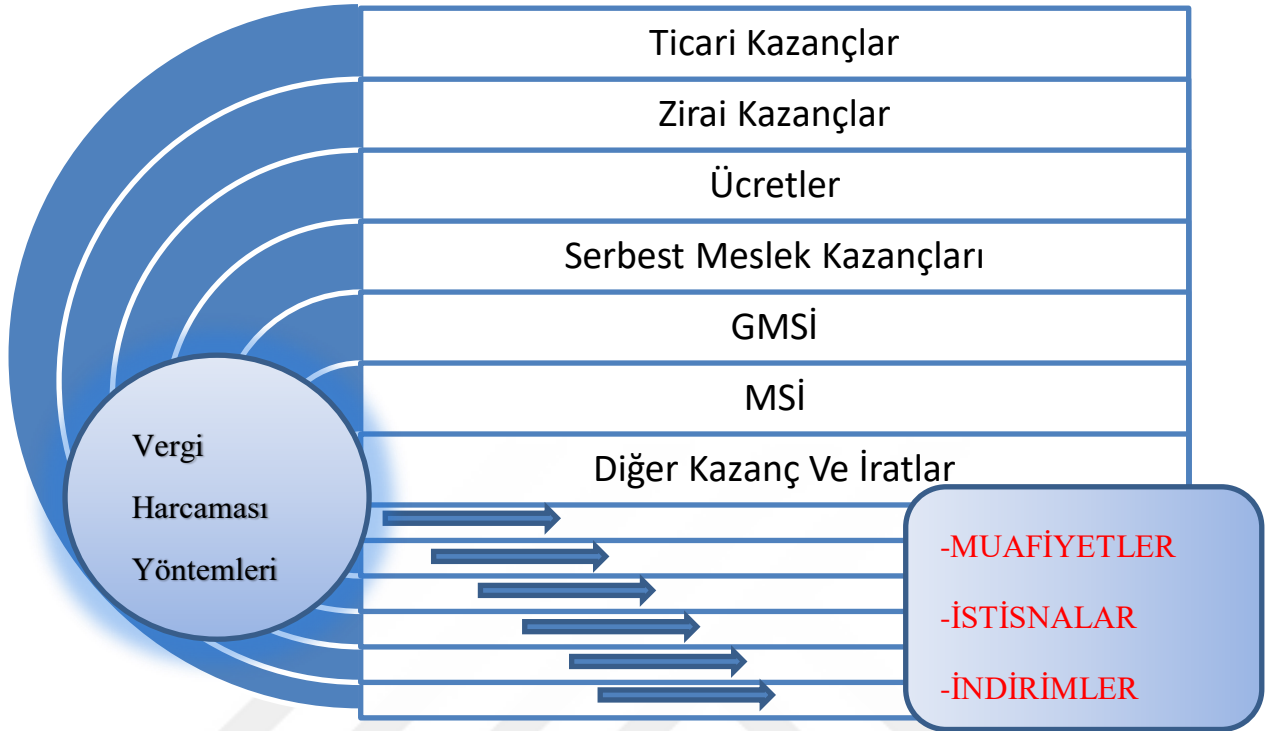
1. Değer artışı kazançları,

2. Arızî kazançlar.

Değer artışı kazançları” hükmünü içermektedir.

Yukarıda bahsedilen bilgiler ışığında GVK kanununda yer alan kazanç unsurları ve bu unsurlarda yer alan Vergi Harcamalarını aşağıdaki gibi şemalandırabiliriz.

Şekil-11: GVK’nda Yer Alan Kazanç Unsurları:



Kaynak: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunundan yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil-11’de görüleceği üzere GVK kanununda yer alan yedi gelir unsuru üzerinden yapılacak vergi harcama metotları muafiyet ve istisna uygulaması sistematığıne entegre edilmiştir.

2.4.2.2. Ticari Kazançlar Açısından Vergi Harcaması:

193 sayılı GVK Madde 37’de, Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır, şeklinde tanımlama yapılmıştır. Bununla beraber adı geçen kanunun 37. Maddesinde ticari kazanç sayılan haller sıralanmış olup ekte yer almaktadır.

GVK’nın 37. Maddesinde tanımı yapılan ticari kazançların ve alt bentlerinde tanımı yapılan ve ticari kazanç olarak ayrıca hükme bağlanan faaliyetlerin bir kısmı vergiden muaf tutulmuştur. Yine bu muafiyetin mantıksal yönünden lafzına dikkat edildiğinde küçük esnafı koruma amacının yanı sıra küçük esnaktan alınacak düşük

miktar vergi için yapılacak tahsilat harcamalarının daha fazla olabileceğidir (Tosuner, Arıkan ve Yereli, 2005: 63).

GVK'nun 37.maddesinde tanımı yapılan Ticari Kazancın tespitinde, vergi harcaması olarak nitelendirilebilecek istisna ve muafiyetler ise adı geçen kanunun 9. Maddesinde ve 40. Maddesinde hüküm altına alınmıştır.

GVK.'nın 9. Maddesinde esnaf muafılığı müessesesi düzenlenmiş olup ilgili maddede yer alan mükelleflerin kazançları vergi dışı bırakılmıştır. Böylece sosyal veya ekonomik sebeplerle vergi harcaması maliyetine katlanılmıştır. Vergiden muaf GVK 9. Maddede hükme bağlanmıştır. İlgili kanun metinleri ekte yer almaktadır.

Ekte yer alan GVK'nın 9. Maddesi ve alt bentlerinin tetkiki neticesinde anlaşılıyor ki; kanun koyucu bu noktada küçük esnafın ve bir takım muharrik kuvvet kullanmaksızın katma değer üretebilen mükelleflerin vergiden muaf tutulmaları ile hem sosyal hem de ekonomik bir sonuç elde etmek için bu vergi harcamalarına katlanmaktadır. Diğer taraftan adı geçen kanunun 40. Maddesinde ise ticari kazançtan indirilebilecek giderler yer almaktadır ki bunlardan bir kısmını vergi harcaması olarak tanımlayabiliriz;

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40. Maddesinin 1 numaralı bendinin parantez içi hükmü şu şekildedir; “(İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)”. Bahsedilen hükme göre ticari kazanç sahipleri yurt dışında elde ettikleri belirli şartlara tabi kazançlarını belgelendirmeksizin götürü gider yolu ile vergiye tabi tutmayabilmektedir. Bahsedilen parantez içi hüküm herhangi bir tevsik edici belgeye dayanmayan bir gider olduğundan bu noktada vergi harcaması vuku bulabilecektir.

Yine adı geçen kanunun 40. Maddesinin 10. Sayılı bendinde; “ (Ek: 25/12/2003-5035/12 md.) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar

çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.(3)” hükmü yer almaktadır. Bu bentte ise yapılan vergi harcaması daha çok sosyal içerikleri düzenlemeye yöneliktir.

2.4.2.3. Zirai Kazançlar Açısından Vergi Harcaması:

GVK'nın 52. Maddesinde zirai faaliyetlerden doğan kazançların zirai faaliyet olduğu hükme bağlanmıştır. Yine aynı maddenin müteakip maddelerinde küçük çiftçinin korunması için bazı hükümlere yer verilmiştir. Bu ayrımı yapmak içinse işletme büyüklüğü ölçüsüne göre bir takım ölçütler hazırlanmıştır. Bu büyüklüğün altında kalan işletmelerde vergilendirme sadece stopaja tabi olarak gerçekleştirilirken büyük işletmeler kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Bu kazanç türünde daha önce Küçük Çiftçi Muafılığı yer alıyordu. 4369 Sayılı Kanunla Küçük Çiftçi Muafılığı kaldırılarak, çiftçilerin stopajla vergilendirilmesine devam edilmiştir. Kanunda belirtilmiş işletme büyüklüğü ölçülerini aşan, bir biçerdöver veya bu nitelikte bir araç ya da on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler kazançlarını gerçek usulde saptamaktadır (Balkaya Akça, 2000:136).

2.4.2.4. Ücretler Açısından Vergi Harcaması

Gelir Vergisi Kanununda ücreti açıklarken ücretlinin de tanımı yapılmıştır. Ücretli bir işverene tabi olarak çalışan ve onun emir ve direktifleri doğrultusunda bedensel veya düşünsel/fikirselsel olarak belirli bir maaş karşılığı veya kazançtan kar payı şeklinde de olabilecek şekilde hizmet veren kişidir. Türk vergi sisteminde vergi harcaması olarak tanımlanabilecek birçok istisna ve indirim ücretlilere yansıtılmıştır. Örneğin doğum-ölüm-sakatlık indirimleri, emekli ikramiyeleri, dul ve yetim aylıkları vergiden istisna edilmiştir. Yine kanunda belirtilen asgari şartları sağlaması koşulu ile sosyal sigorta primleri de vergi dışı bırakılmıştır.

Yine aynı kanunun 64. Maddesinde diğer ücretler düzenlenmiştir. Bu bağlamda diğer ücretlilerin tanımı kanun metninde; Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar, Özel hizmetlerde çalışan şoförler; Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri; Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar; maliye bakanlığınca bu kapsama alınan diğer ücretlilerin safi ücretleri takvim yılı

başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir.

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere yine kamu idaresi sosyal bir amaçla vergi harcaması yüküne katlanmaktadır. Diğer ücretlilerin gelir sanayi kesiminde yer alan ve 16 yaşından büyük bir asgari ücretlinin yıllık brüt tutarının %25'dir, bu aynı zamanda vergi harcaması bakımından değerlendirildiğinde diğer ücretlilerden %75 oranında vergi alacağından vaz geçilmesidir.

2.4.2.5. Serbest Meslek Kazançları Açısından Vergi Harcaması

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır (Vergi Müfettişleri Derneği, 2019: 305).

GVK'nın 65. Maddesinde açıklandığı üzere serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı ve sermayeden ziyade kişisel bilgi ve becerileri ile işverene tabi olmaksızın çalışanların faaliyeti serbest meslek faaliyeti olarak tanımlanmıştır (Balkaya Akça, 2000:140-141).

Serbest Meslek Kazancı İstisnası; GVK 18. Maddede düzenlenmiştir. İlgili maddenin içeriği incelendiği zaman yine Vergi Harcamasına sosyal bir olgu üzerinden yaklaşıldığı görülecektir. Kamu idareleri bu tarz sanatsal faaliyetleri ve eser sahiplerini vergiye tabi tutmayarak üretkenliğini artırmayı amaçlamaktadır.

2.4.2.6. Gayrimenkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması

GVK Madde 70'te Arazi, bina, voli mahalleri ve dalyanlar, Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, maden suları, menba sularının ve mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir şeklinde hüküm altına alınmıştır.

GVK 70. Maddesinde sıralanan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirlenmiştir. GMSİ’da sadece bir istisna yer almakta olup oda konut olarak kiraya verilen binaların diğer şartların topluca dikkate alarak sağlandığı durumlarda istisna olacaktır. 2010 için 2600 (2019 takvim yılı için 5.400 TL)⁴ TL, vergiden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanma şartları yine aynı kanunda açıkça belirtilmiştir (Balkaya Akça, 2000:144-145).

2.4.2.7. Menkul Sermaye İratları Açısından Vergi Harcaması

GVK 75. Maddesi’nde menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye ya da parayla temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira vb. iratlar olarak tanımlanmıştır (Balkaya Akça, 2000:146).

2.4.2.8. Diğer Kazanç ve İratlar Açısından Vergi harcaması

193 Sayılı GVK’nda gelir unsurları 2. Maddede 7 başlık altında toplanmıştır. Bu sayılan gelirin 7 gelir unsurundan 6’sının kaynağı tam ve açık olarak hükme bağlanabilmiş olup geriye kalan kazançlar diğer kazanç ve iratlar başlığı altına alınmıştır. Diğer kazanç ve iratlar değer artış kazancı ve arızı kazançlar olarak iki kısma ayrılmıştır (Balkaya Akça, 2000:148).

Diğer kazanç ve iratlarda ise vergi harcaması olarak nitelendirebileceğimiz istisna hükümleri vardır; 2019 yılı için Değer artış kazançlarının 14.800 TL’si vergiden istisna iken arızı kazançların ise 33.000 TL’si vergiden müstesna kılınmıştır.

2.4.2.9. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Diğer Vergi Harcamaları

193 Sayılı GVK’n unda yukarı bölümde bahsedilen yedi gelir unsuru dışında kalan ve yine vergi harcaması olarak nitelendirebileceğimiz çeşitli yasal düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelerin bir kısmı sosyal içerikli olmakla beraber diğer

⁴ 193 S. GVK/Madde 21 – 2019 yılı için (5.400 TL) Gelir Vergisinden müstesnadır.

kısmı ise karşılılık esasına göre düzenlenmiş siyasal amaçlar taşımaktadır diyebiliriz. Adı geçen kanunda yer alan ve vergi harcaması olarak nitelendirebileceğimiz kanun madde başlıkları aşağıdaki gibidir.

- Genç girişimcilerde kazanç istisnası M.M.20
- Gider karşılıklarında: Madde 24
- Tazminat ve yardımlarda: Madde 25
- Vatan hizmetleri yardımlarında: Madde 26
- Teçhizat ve tayın bedellerinde: Madde 27
- Tahsil ve tatbikat ödemelerinde: Madde 28
- Teşvik ikramiye ve mükâfatları: Madde 29
- Engellilik indirimi: Madde 31
- Asgarî geçim indirimi Madde 32
- Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim: Madde 33

2.4.2.10. Kurumlar Vergisinde Yer Alan Vergi Harcamaları

Kurumlar vergisi açısından bakıldığında vergi harcamalarını üç başlık altında değerlendirebiliriz. Bunlar istisna, muafiyet ve indirimler şeklinde oluşmaktadır. İstisnaların bir takım ekonomik destekleme fonksiyonları ön planda olarak değerlendirebiliriz fakat muafiyetler için aynı tanımı yapmak pek doğru olmayabilir, zira muafiyetler açısından bir değerlendirme yapacak olursak muafiyetlerin daha çok sosyal amaçlar güttüğü ve daha ağırlıklı olarak kamu kurum ve kuruluşları kapsadığını söylemekte bir beis bulunmamaktadır. KVK'nın 4. Maddesi; muafiyetleri 5. Maddesi; istisnaları ve 10. Maddesi ise; indirimleri hüküm altına almıştır.

2.4.2.11. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Yer Alan Vergi Harcamaları

Servet; kişinin (gerçek ya da tüzel) tasarrufunda bulundurduğu ve para ile ifade edilebilen, ölçülebilen mal varlığı şeklinde tanımlanabilir. Servet Vergisi ise servet üzerinden alınan vergi olup servet sahiplerinin belirli bir zaman diliminde sahip oldukları ve genellikle MSİ ve GMSİ şeklinde zuhur eden değerleri üzerinden dolaysız olarak alınan vergilerdir (Edizdoğan, 2007: 283).

Servet üzerinden alınan vergilerin temel amacı gelir adaletsizliğini önlemeye yöneliktir şeklinde belirtebiliriz. Yani servet üzerinden alınan vergileri; devletin gelir elde etmesi değil sosyal hizmetlere, sosyal amaçlara dönük etkenlerin kaynağı olarak tanımlayabiliriz (Devrim, 2002: 266).

Servet üzerinden alınan vergilerde vergi harcamalarının gelir üzerinden alınan vergilere göre daha dar kapsamlı olduğu şeklinde değerlendirilmelidir. Bu durumun temel nedeni bu vergi harcamalarının daha çok sosyal içerikli tasarlanmasıdır diyebiliriz. Servet üzerinden alınan vergilerde de yine vergi harcaması muafiyet ve istisnalarla sağlanmaktadır ve tamamına yakını sosyal bir amaç gütmektedir. Örneğin özürüllerce kullanılacak araçların MTV'den muaf olması ya da tek bir evi olan emeklilerin bu evde oturmaları koşuluyla veya hiçbir koşul olmaksızın emlak vergisinden muaf tutulmaları, kar amacı gütmeyen kurumlarca verilen sağlık ve eğitim hizmetlerinin yine vergiden istisna edilmesi sosyal amaçlarla uygulanan vergi harcamalarıdır (Balkaya, 2000: 45).

2.4.2.12. Emlak Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Emlak vergisi yine servet üzerinden alınan vergilerden bir diğeridir. Emlak vergisi, emlağın (bina-arazi-arsa) Türkiye'de olması koşulu ile gerçek ve tüzel kişilerce ödenmesi gereken bir vergidir. Verginin yükümlüsü, genel olarak bina ve arazinin malikleridir (Edizdoğan, 2007: 287).

Vergi harcaması bakımından ise emlak vergisinde şu başlıklar Emlak Vergisi Kanunu'nda hüküm altına alınmış olup kanun metinleri ekte yer almaktadır.

- Daimi Muaflıklar (EVK. Md. 4)

- Geçici Muafliklar (EVK. Md. 5)
- Geçici Muafliklar (EVK. Md. 15)

2.4.2.13. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Motorlu Taşıtlar Vergisi; servet olmasına rağmen mobilitesi olan bir yapıya sahip olan ve malik ya da mutasarrıflarınca ödenen bir vergidir (Edizdoğan, 2007: 290). Kayıt ve tescile tabi olan hava, kara ve deniz taşıtları verginin konusunu teşkil etmektedir (Ayan, 2006:63). Ancak 2009 yılında MTV Kanunu'nda yapılan değişiklikle deniz taşıtları kısmı mülga duruma çekilmiş olup verginin konusundan çıkarılmıştır.

Diğer bir söylemle MTV'nin konusu gerçek veya tüzel kişilerce adlarına tescil edilmiş olan kayıt ve tescile tabi tüm araçlardır diyebiliriz. Hakkında özel bir hüküm olmadığı durumlarda MTV kayıt ve tescilde kimin adına tescil edilmiş ise o kişiden aranır. Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde araç cinsleri tespit edilmiş olup bu cinslerin model yılı, motor hacmi, taşıma kapasitesi ya da aktarma gücü göz önünde bulundurularak vergi dilimleri oluşturulmuştur. Genel manada bir tespit yapmak gerekirse Türk Vergi Sisteminde kayıt ve tescile tabi aracın yaşı arttıkça ve motor hacmi küçüldükçe vergi oranları azalacaktır. Yine ilgili kanunda vergi harcaması olarak nitelendirebileceğimiz istisnalar adı geçen kanunun 4. Maddesinde düzenlenmiştir (Mc Donald, 2010 :106). MTV 4. Madde hükümlerine ek 3'te yer verilmiştir.

2.4.2.14. Veraset ve İntikal Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Türk Vergi Sisteminde malların el değiştirmesi durumu ya veraset ile olacak ya da ivazsız olarak intikal etmesi ile olacaktır. İvazsız olarak el değiştirmeye örnek vermek gerekirse en yaygın olanı bağışlardır. Verasette ise durum biraz daha farklıdır verasete konu mal varlığı değişimi ancak ölümle veya gaiplik kararı ile olacaktır. İster ivazsız olsun ister veraset yoluyla intikal etsin bu mal varlığının el değiştirmesi veraset ve intikal vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Adı geçen vergiye tabi olacak mal varlığı taşınır veya taşınmaz şeklinde olabilir. İntikale konu olacak mal varlığı tüzel

kişiden gerçek kişiye aktarım şeklinde olabileceği gibi gerçek kişiden de tüzel kişiye devredilebilir. Muris özel bir vasiyetname bırakmamış ise olağan durumda miras akrabalara yakından uzağa doğru payı azalarak aktarılır. Diğer taraftan bağış gibi ivazsız mal varlığı değişiminde akrabalık derecesi aranmaz. Murisin vergi borçlarından mirasçılarda payı oranında sorumlu olacaktır. Ancak Türk Vergi Sisteminde ölüm halinde vergi cezaları silinse bile mirasçılar vergi aslından payı oranında sorumlu olacaktır. Bazı hallerde ise murisin borçları mal varlığının misli olabilmektedir ki yine bu durumlarda mirasçılara mirası reddetme hakkı tanınmıştır. Vergi harcaması yönünden değerlendirecek olur isek yine VİVK'nda 3. Madde istisnaları 4. Madde ise muafiyetleri hüküm altına almıştır. Bahsedilen kanun metinleri ekte yer almaktadır.

2.4.2.15. Katma Değer Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

Katma Değer; bakıldığı zaman imalattan başlayıp nihai tüketiciye kadar ulaşan bir mal veya hizmetin her aşamasında kazanmış olduğu değerdir. KDV ise bu aşamalarda elde edilen pozitif fark üzerinden alınır. KDV'nin esas itibariyle tüketimi vergilendirmeyi amaçladığını söyleyebilir aynı zamanda tüketim şekli bir mala dayanmayan hizmetinde KDV alınmaktadır (Devrim, 2002:268).

KDV'nin konusu, adı geçen kanunun 1. Maddesinde sıralanmış mal ve hizmet teslimleridir bu mal ve hizmet teslimleri; Her türlü mal ve hizmet ithalatı, ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler yine KDV'nin konusunu teşkil etmektedir (Ayan, 2006: 63).

KDV açısından vergi yüklenicisi ise mal ve hizmet ifalarında mal ve hizmet ifa edenler, ithalat işlerinde bu işleri yapanlar, Transit taşımacılık faaliyetinde gümrük giriş ve çıkışlarında bulunacak kimseler ile diğer KDV ye tabi işlemleri yapanlardır (Ayan, 2006 :64). KDV kanunu irdelendiğinde muafiyetlerden çok istisnaların yarattığı vergi harcamalarından söz edebiliriz. İstisnalar ile düşük oranlı KDV'ne tabi olan mal/hizmetler ise daha çok gelir durumu düşük olan kitleyi hedeflemektedir (Pedük, 2006d:4). Yine KDV açısından da vergi harcamaları muafık ve istisnalar

şeklinde düzenlenmiş olup madde başlıkları aşağıdaki gibidir,(madde başlıklarının içerik halindeki kanun lafzı ekte yer almaktadır.)

- M.11: Mal ve Hizmet İhracatı
- M.12: İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler.
- M.13: Çeşitli İstisnalar
- M.14: Transit Taşımacılık
- M.15: Diplomatik İstisnalar
- M.16: İthalat İstisnası
- M.17: Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar:

M.17/1: Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

M.17/2: Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

M.17/3: Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar

M.17/4: Diğer İstisnalar.

2.4.2.16. Özel Tüketim Vergisi'nde Yer Alan Vergi Harcamaları

ÖTV; kanunda listeleri yer alan bazı ürünlerin tesliminde veya alımında uygulana bir vergidir. ÖTV ye tabi mallar genellikle petrol bazlı (benzin, Gaz vb.) ile tüketimi lüks mal olarak değerlendirilebilecek kürk manto tarzı ürünlerden oluşmaktadır (Edizdoğan, 2007: 329). ÖTV kanununda vergi harcaması olarak muafiyetlere çok rastlanmaz. Bir takım ürünlerde istisna uygulanması söz konusu olsa da ÖTV kanunu daha çok lüks tüketimi azaltmak ve sağlığa zararlı olabilecek maddelerin maliyetini yükselterek satışını baskılamaktır. Bu amaçla genel tarifenin dışında daha yüksek oranların yer aldığı bir tarife uygulanabilmektedir. Bu durumda da aynı katma değer vergisinde de olduğu gibi, negatif vergi harcamaları sıkça ve yoğun bir biçimde söz konusu olabilmektedir (Pedük, 2006 :4). ÖTV kanununda vergi

harcaması olarak nitelendirilebilecek istisna madde başlıkları aşağıdaki gibi olup kanun lafzı ek yapılmıştır,

- M.5: İhracat İstisnası,
- M.6: Diplomatik İstisna,
- M.7: Diğer İstisnalar,

ÖTV kanununda yer alan istisnaların daha çok sosyal amaçla toplum düzen ve sağlığını korumaya yönelik vergi harcamaları olduğunu söyleyebiliriz.

2.5. Türkiye’de Vergi Harcamaları ve Tahminler

Ülkelerin ekonomilerde temel amacı (ideolojik ve siyasi etkiler göz önüne alınmadığı takdirde) bütçede dengeyi sağlamak diğer bir deyişle gelirlerin giderleri karşılmasını sağlamaktır. Bu noktada vergi harcaması tahminleri önemli bir misyon üstlenmektedir. Çünkü ülkeler bu dengeyi sağlayacak öngörülere ancak bu tahminlerin tutarlılığı sayesinde ulaşabilir.

Vergi harcama tahminleri hazırlanırken bir takım teknik sorunların varlığı kaçınılmazdır. Bu teknik sorunlar ise vergi sistemi veya bütçe programlarındaki değişikliklerin hazırlanmasında karşılaşılanlarla aynıdır (Giray, 2002: 39). Bahse konu teknik sorunlar yukarıda bahsettiğimiz benzerlikler sebebiyle, kamu harcama programı tahminlerine getirilen eleştiriler aynı zamanda vergi harcama tahminlerine getirilen eleştiriler şeklinde değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

Maktouf ve Surrey, vergi harcamalarının tahmininde iki aşamalı bir yöntem kullanmıştır. Bu aşamalardan ilkinde; mevcut gelir düzeyi tespit edilip müteakiben bu bağlamda oluşabilecek değişikliğin etkisi direkt ölçülmeye çalışılır. İkinci aşamada ise ekonomik veriler ele alınarak vergi harcamasının ekonomiye etkisi tahmin edilir. Diğer bir önemli konu ise bu vergi harcama tahminlerinin spekülatif algılanarak ekonomik dinamikleri sarsacağı ve ekonomik dengeden uzaklaşacağı düşünüldüğünden Maktouf ve Surrey bu tahminlere genel itibariyle çoğu analizde yer verilmediğini belirtmiştir (Maktouf ve Surrey, 1990: 205).

Vergi harcaması tahminleri yapılırken meydana getirilen analizlerde veya bu bağlamda hazırlanan raporlarda vergi harcamasının uygunluğunu değerlendirecek verilere genelde pek yer verilmez. Diğer bir deyişle sosyal ve siyasi politikalar vergi harcamasının yapılıp yapılmayacağını karar verme aşamasında çok önemli bir rol üstlenir.

Vergi harcama tahminleri yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar;

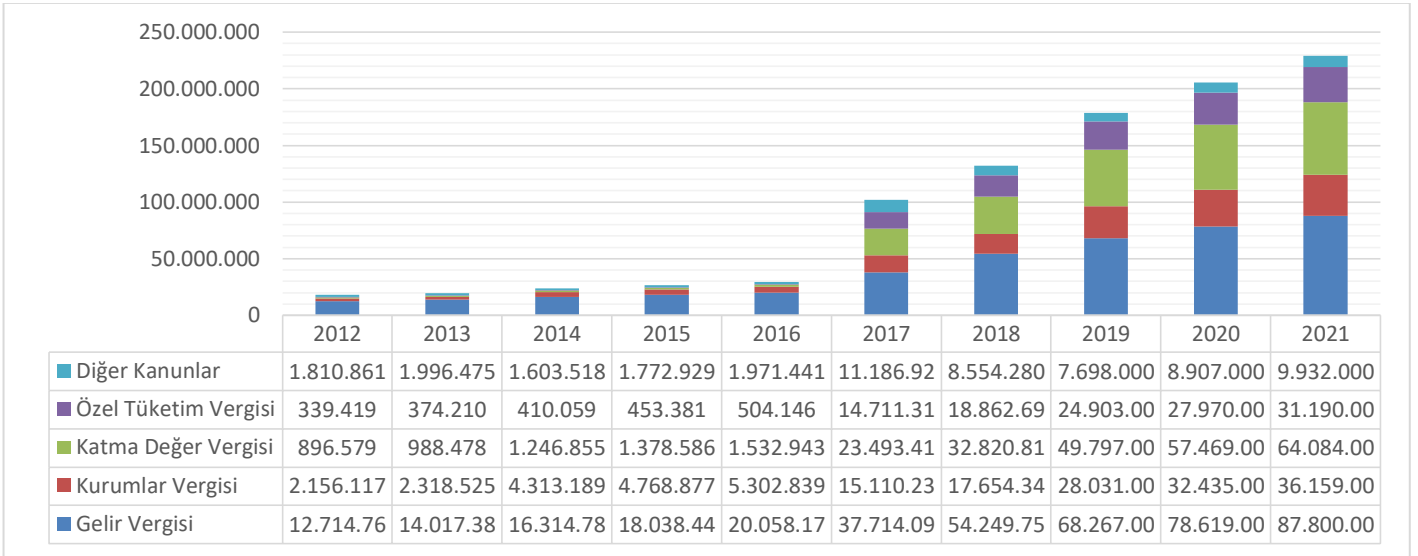
- Vergi harcama kalemleri vergi harcama tahmini yapılırken ayrı ayrı maliyetlendirilebilir, farklı hesaplama yöntemleri kullanılabilir ve hatta varlık sebepleri ayrı ayrı olabilir; tüm bunların varlığı vergi harcaması tahmininin yapılmasına engel teşkil etmez.

- Vergi harcaması tahminlerinde diğer faktörlerin değişimi göz ardı edilir. (Bireysel değişiklikler veya diğer hükümet politikası etmenleri) (Giray, 2002: 40).

- Özellikle üniter devlet yapısına sahip ve az gelişmiş ülkeler açısından değerlendirilmesi mümkün olmayan gelişmiş, gelişmekte olan ülkeler açısından değerlendirildiğinde merkezi yönetimle yerel yönetimin vergi gelirleri arasındaki ilişki göz ardı edilemez. Bu şu demek oluyor; merkezi yönetimin vergi gelirlerinin azalması yerel yönetimleri doğru orantı ile etkileyecektir. Vergi harcaması tahminleri yapılırken bu ilişkinin varlığı kesinlikle dikkate alınmalıdır.

Giray (2002), vergi harcama raporlarının oluşturulması için izlenecek adımları üç aşamada özetlemiştir. Bu aşamalardan ilki; vergi harcaması analizlerinde değerlendirilecek vergi türlerinin belirlenmesi, ikinci adımda; vergi harcaması olarak tanımlanan imtiyazların sınıf belirlenmesi ve son adımda ise; vergi harcama tahminlerinin hazırlanması şeklindedir (Giray, 2002: 41).

Türkiye’de vergi harcamaları 2001 yılında raporlanmakla beraber 2007 yılında daha da kapsamlı bir şekle dönüşmüştür. 2018 yılında ise 2019, 2020 ve 2021 yılları vergi harcama tahminleri raporlanmıştır. Mevcut veriler ve tespit edilen tahminlerle Tablo-11 oluşturulmuştur;

Tablo-11: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Dağılımı (BİN TL)⁵

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü 2018 Faaliyet Raporu verileri ile hazırlanmıştır.

Tablo 11 verilerine göre “2019 yılında gelir vergisinden 68,3 milyar TL, kurumlar vergisinden 28 milyar TL, KDV’den 49,8 milyar TL, ÖTV’den 24,9 milyar TL, BSMV, ÖİV ve MTV’den 7,7 milyar TL olmak üzere toplam 178,7 milyar TL tutarında verginin alınmamış olacağı öngörülmüştür. Bu tutarlar aynı zamanda 2019-2021 dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa vergi harcaması tahminleri olarak da eklenmiştir.”

Kamu idarecileri vergi harcamasının en büyük kalemleri olarak Gelir Vergisi Kanununu, Kurumlar Vergisi Kanununu, KDV ve ÖTV Kanunlarını tespit etmiştir. Diğer kanunların ise yekünde yer alan değeri sadece $(7.698/178.696=)$ %4 olarak görülmektedir. Bu noktadan hareketle söyleyebiliriz ki vergi harcaması dört ana vergi üzerinden yürütülen bir sistemattir. Diğer taraftan Tablo-16 incelendiğinde 2021 yılına kadar vergi harcamasının her kaleme peyderpey artacağı öngörülmektedir.

Tablo-11 incelendiğinde şöyle bir çıkarım yapmak mümkün olacaktır; 2012 yılından itibaren vergi harcamaları tüm vergi kalemlerinde rakamsal olarak artmıştır.

⁵ 2018, 2019 ,2020 ve 2021 yılları verileri vergi harcaması tahminleri olup önceki yıllar tespit edilmiş tutarlardır.

Ancak gerçek manada bir yorumlama yapılabilmesi adına aşağıdaki oransal tablo oluşturulmuştur.

Tablo-12: Vergi Türleri İtibariyle Vergi Harcamalarının Yüzde Oransal Dağılımı (Vergi Türü/Toplam)

VERGİ KANUNU	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
GVK	0,70	0,71	0,68	0,68	0,68	0,36	0,41
KVK	0,12	0,11	0,18	0,18	0,18	0,14	0,13
KDV	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,22	0,24
ÖTV	0,01	0,02	0,017	0,017	0,017	0,14	0,14
Diğer K.	0,10	0,10	0,06	0,06	0,06	0,11	0,06

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileri ile hazırlanmıştır. (www.bumko.gov.tr)

Toplam vergi harcaması içerisinde kanunların ayrı ayrı oranlanması ile oluşturduğumuz tablo dikkatle incelendiğinde Tablo-11 de ortaya çıkan miktarsal artışların esas itibariyle oransal olarak 2013 yılından itibaren düştüğü gözlemlenmektedir. Tablo-12’de dikkat çeken 2016 yılından 2017 yılına geçişteki kırılma noktasının çok yüksek olmasıdır. GVK açısından bakıldığında 2016 yılında hesaplanan vergi harcaması oranının toplam harcama içerisindeki payı; 0,68295835 iken 2017 yılında neredeyse yarı yarıya bir düşüş gözlemlenmekte olup ilgili yılın oransal değeri; 0,368964761’dir. 2017 yılında tüm vergi sistemi için bu kırılma durumu söz konusu olup bu durumu ekonominin 2017 yılında yaşadığı krize dönük daralmasıyla açıklamak mümkün olacaktır. Zira bahse konu yılda kamu gelirlerindeki ciddi azalışlar ile enflasyon kriteri de göz önüne alındığında bu düşüşün temel sebebi anlaşılabilir olacaktır.

Genel makro büyüklükler ekseninde değerlendirildiğinde ise vergi harcamaları ve diğer makroekonomik verilere de ilişkin bilgiler de Tablo 13’de görülmektedir.

Tablo 13: 2012-2018 Dönemi Makroekonomik Büyüklükler

BİN TL	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
GSYİH	1.569.672.115	1.809.713.087	2.044.465.876	2.338.647.494	2.608.525.749	3.106.536.751	3.700.989.489
ENFLASYON ORANLARI-TÜFE	8.9	7.5	8.9	7.7	7.8	11.1	16.3
VERGİ HARCAMASI				79.582	90.660	102.216	114.264
VERGİ GELİRLERİ	317.218.619	367.517.727	401.683.956	465.229.389	529.607.901	626.082.415	737.954.270
GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	69.671.645,00	78.726.008,00	91.063.306,00	105.395.330,00	123.686.147,00	143.962.939,00	175.413.615,00
KAMU GELİRLERİ	362.654.794	419.653.762	461.450.539	525.045.891	608.336.187	700.697.988	
KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	32.111.820	31.434.581,00	35.163.517,00	37.009.625,00	46.898.425,00	57.868.208,00	84.131.335
KDV TAHSİLATI	53.150.720,00	61.144.841,00	66.124.818,00	79.188.853,00	91.966.288,00	106.573.701,00	128.357.853,00
ÖTV TAHSİLATI	71.793.179,00	85.770.481,00	91.657.358,00	106.646.242,00	121.221.133,00	139.370.681	135.128.435
MTV	6.773.827,00	7.397.824,00	7.834.252,00	8.984.030,00	10.029.095,00	10.860.173,00	12.886.980

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileri ile hazırlanmıştır. (www.bumko.gov.tr)

Tablo 13'deki verilere göre 2012 yılından 2018 yılına kadar olan süreçte makro bazda bakıldığında bir artış gözlemlenmektedir. 2018 yılında diğer yıllara kıyasla daha büyük bir artış olduğu söyleyebiliriz ve bu kalemler arasında en dikkat çekici olanın kamu geliri ile toplam vergi gelirleri olduğu görülmektedir. Bir önceki yıla göre toplam vergi gelirin yaklaşık 625 milyar TL civarında gerçekleştiği ve vergi gelirlerinin, kamu geliri içindeki payının % 89 civarında olduğu görülmektedir.

Türkiye'de vergi harcama tahminlerinin tutarlı ve geleceği şekillendirebilecek düzeyde doğru analizler içeren bir bütçe fonksiyonu gibi işlev görebilmesi ancak yasal zeminde sınıflandırılarak ve meclis denetimi süzgecinden geçerek mümkün olduğu görüşü hâkimdir diyebiliriz.

. Harcama tahminleri ülke ekonomilerinin gelecek planlarında önemli bir yere sahiptir. Yine Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü 2018 Faaliyet Raporunda yer alan ve harcama tahminlerinin gelire(GSYH) oranlanması ile oluşturulan Tablo-15 aşağıdaki gibidir;

Tablo 14: 2017-2021 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin GSYH'ye Oranı (%)

KANUN ADI	2017	2018	2019	2020	2021
GELİR VERGİSİ	1,6	1,5	1,5	1,5	1,5
KURUMLAR	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
KDV	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1
ÖTV	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5
DİĞER	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
TOPLAM	4,08	4,04	4,02	3,99	3,99

Kaynak: Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü 2018 Faaliyet Raporu verileri ile hazırlanmıştır. (<https://www.hmb.gov.tr>)

Tablo-14'da her ne kadar vergi harcamasının rakamsal olarak yıllara yaygın olarak artacağı tahmin edilse de durum GSYH ile değerlendirildiğinde farklı bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Tablo-14 dikkatli bir şekilde değerlendirildiğinde vergi harcamalarının 2017 yılından 2021 yılına kadar oransal olarak düşeceği tahmin edilmektedir. Adı geçen raporda yine harcama tahminleri gelirlerle oranlandığında ise aşağıda yer alan Tablo-16 oluşturulmuş olacaktır;

Tablo 15: 2017-2021 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Vergi Gelirlerine Oranı(%)

KANUN ADI	2017	2018	2019	2020	2021
GELİR VERGİSİ	9,2	9,2	9,0	8,9	8,8
KURUMLAR	3,6	3,7	3,7	3,7	3,6
KDV	6,5	6,6	6,6	6,5	6,4
ÖTV	3,3	3,4	3,3	3,2	3,1
DİĞER	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
TOPLAM	23,6	24,0	23,6	23,2	22,9

Kaynak: Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü 2018 Faaliyet Raporu (<https://www.hmb.gov.tr>)

Vergi harcaması tahminlerinin genel bütçe vergi gelirlerine oranı ise yüzde 23,6 olmuştur. Bunun 9,2 puanı gelir vergisi, 6,5 puanı ise KDV kaynaklıdır.”(Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü 2018 Faaliyet Raporu S:285)

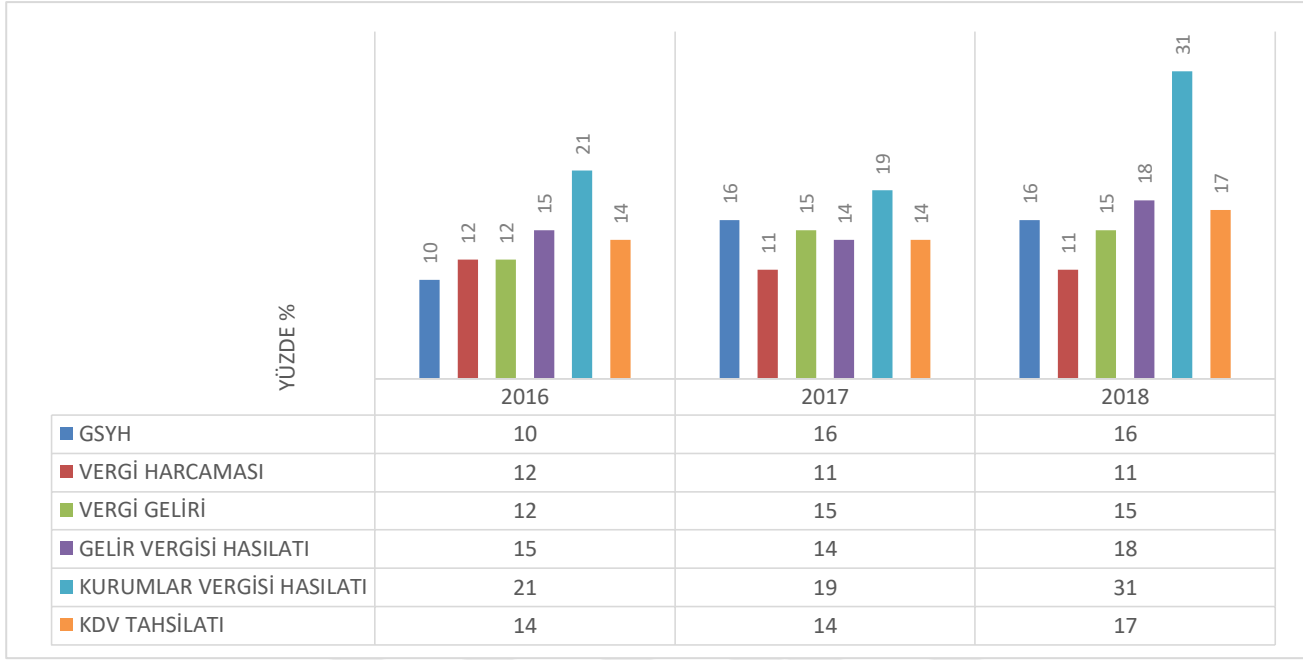
Şekil 12: Türkiye’de GSYH-Enflasyon-Vergi Hasılatı-Vergi Geliri Yıllara göre değişimi



Kaynak: Tablo-13 verileri kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil-12’de görüleceği üzere vergi harcamaları 2015 yılından itibaren sürekli bir artış periyoduna girmiştir. Diğer taraftan GSYH ve Vergi Gelirleri de sürekli artmıştır. Bu durum aynı zamanda tabloda yer alan diğer verilerinde artışı ile sonuçlanmıştır. Ama bu noktada dikkat edilmesi gereken husus vergi harcama miktarının % değişiminin diğer makro değişkenleri % olarak ne kadar değiştirdiğidir. Aşağıdaki grafikte yukarıda yer alan bilgiler ışığında Vergi harcamasının GSYH ve Vergi Geliri ile ilişkisi % olarak ifade edilmiştir.

Şekil 13: GSYH, Vergi Harcaması, Vergi Gelirlerinin türleri itibariyle yıllara göre yüzdelik artış dağılımı şekli;



Kaynak: Tablo-13 verileri kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil-13’de görüleceği üzere 2016 yılından itibaren vergi harcamalarındaki %12’lik artış GSYH ’ya %10 Vergi gelirlerine %12 Gelir Vergisi Hasılatına %15 Kurumlar Vergisi Hasılatına ise %21 oranında yansımıştır. 2017 ve 2018 yıllarında ise bir birimlik vergi harcama miktarı diğer tüm kalemlerde kendisinden daha büyük bir artışa sebep olmuştur. Netice itibariyle Türkiye özelinde vergi harcama politikası ekonomik hayata harcama tutarından çok daha fazla bir katkı sağlamaktadır.

Vergi harcamalarının GSYH ve Vergi Hasılatı içerisindeki payı ülkelerin vergi harcama politikaları hakkında yeterli bir veri sağlamaktadır. Bu sebeple seçili ülkelerin ve Türkiye’nin vergi harcamaları; GSYH ve Vergi Hasılatı noktasında tablo 21’e aktarılmıştır.

Tablo 16: Seçilmiş Ülkelerin ve Türkiye'nin Vergi Harcama Tutarlarının Vergi Hasılatı ve GSYH 'ya Oranı

ÜLKE-----YILLAR		2015	2016	2017
ABD	VERGİ HARCAMASI/GSYH	8,11%	8,44%	
	VERGİ HARCAMASI/VERGİ HASILATI	31,07%	32,76%	
AVUSTURALYA	VERGİ HARCAMASI/GSYH	10,73%	11,18%	
	VERGİ HARCAMASI/VERGİ HASILATI	36,96%	36,96%	38,43%
ALMANYA	VERGİ HARCAMASI/GSYH	7,5%	6,6%	7%
	VERGİ HARCAMASI/VERGİ HASILATI	31,1%	30,2%	33,7%
KANADA	VERGİ HARCAMASI/GSYH	11,99%	12,06%	12,27%
	VERGİ HARCAMASI/VERGİ HASILATI	33,90%	40,83%	40,77%
FRANSA	VERGİ HARCAMASI/GSYH	8,28%	8,53%	8,72%
	VERGİ HARCAMASI/VERGİ HASILATI	3,70%	3,37%	3,31%
İTALYA	VERGİ HARCAMASI/GSYH			2,31%
	VERGİ HARCAMASI/VERGİ HASILATI			7,49%
PORTEKİZ	VERGİ HARCAMASI/GSYH	4,23%	4,14%	4,22%
	VERGİ HARCAMASI/VERGİ HASILATI	17,31%	17,19%	19,38%
TÜRKİYE	VERGİ HARCAMASI/GSYH	3,40%	3,48%	3,29%
	VERGİ HARCAMASI/VERGİ HASILATI	17,11%	17,12%	16,33%

Kaynak: Seçili Ülkelerin Maliye Bakanlıkları, OECD, IMF verileriyle hazırlanmıştır. (<https://data.worldbank.org/>) (<http://www.senato.it>) (<https://stats.oecd.org/>) (<https://www.gib.gov.tr>)

Tablo 16'da seçili ülkeler ile Türkiye'nin Vergi Harcamaları; GSYH'ya ve Vergi Hasılatlarına oranlanmıştır. Tabloda Türkiye, İtalya ve Portekiz harici ülkelerin GSYH içindeki Vergi Harcama oranı %7 ile %11 gibi bir oranda seyretmektedir. Gelişmiş ülkelerin vergi harcaması politikasına verdiği önem bu oranlardan çıkarılabilir. Özellikle dünyanın en gelişmiş ekonomileri arasında zirvede yer alan A.B.D. ve Almanya'nın vergi harcama politikaları diğer ülkeler için örnek alınabilecek bir oran olabilir. A.B.D'de vergi harcamalarının GSYH içerisindeki payı %8 civarında yer almakta iken vergi hasılatına oranı %31-32 seviyelerinde yer almaktadır. A.B.D gibi kapitalist sistemle yönetilen bir ekonomide vergi harcaması oranı oldukça yüksek seviyelerde yer almaktadır. Yine Almanya için vergi harcamasının GSYH'ya oranı %7 civarı değerler alırken vergi hasılatına oranı %30'un altına düşmemektedir. Gelişmiş ülkelerin bu politikaları yapılan vergi harcamalarının ekonomiyi pozitif yönde etkilemesinden kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan Türkiye özelinde vergi

harcamalarının çok daha düşük oranlarda kaldığı görülmektedir. GSYH içerisindeki Vergi Harcama oranı %3,5 oranlarında seyretmekte iken vergi hasılatından aldığı pay ise %17 civarındadır. Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak tanımlandığından gelişmiş ülke modellerini takip ederek vergi harcama oranlarını artırarak ekonomiye çok daha fazla oranda pozitif etki edebilir.

Seçili ülkelerin vergi harcamaları ile kıyaslandığında Türkiye'nin yeteri kadar vergi harcaması yapmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ HARCAMALARININ ETKİLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Türkiye, Osmanlı Devleti'nden kalan ve belirli bir düzenden yoksun dağınık bir vergi sistemini devir almıştır, (Nadaroğlu, 1996: 414). Osmanlı İmparatorluğu döneminde vergiler genel olarak işlemler üzerinden alınmaktaydı. Ser'i kurallara göre tarımsal ürün üzerinden alınan vergilere “tekalif-I seriye”, savaş ve olağanüstü hallerde alınan vergilere “tekalifi-i divaniye”, devletin devlet olarak hizmetleri karşılığında şehirler esnafından nakit olarak aldığı vergilere de “tekali-i örfiye” denilmekteydi (Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2003: 57-58).

1950 yılında vergi sisteminin modernleşme çalışmaları ile ilk kez vergi adaleti kavramının ortaya çıktığı dönemdir. Türk Vergi Sistemi'nin dönüm noktalarından biri, 1950 yılında yürürlüğe giren, “Gelir Vergisi, Esnaf Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu”dur. 1953 yılında vergi tahsilinde uygulanan, Osmanlı Dönemi'nden kalma Tahsil-i Emval Kanunu yerine Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir (Öner, 2005: 552). Gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini vergilendiren kanunlardan Esnaf Vergisi, 1955 yılında yürürlükten kaldırılmış ve yüksek gelirli esnaf, gelir vergisi kapsamına alınmıştır (Yaşa, 1980: 614).

1960 sonrasında vergi gelirlerini arttırmak ve verginin adil dağılımını sağlamak için vergi kanunları üzerinde çalışmalar devam etmiş, bu nedenle de 1961'de “Vergi Reformu Komisyonu” oluşturulmuştur. Bu dönemde Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yeniden yazılmış, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. 1 Aralık 1964 tarihinde yürürlüğe giren bu anlaşma ile Türkiye'nin hazırlık dönemi, geçiş dönemi ve son dönem olmak üzere üç dönemin arkasından tam üyeliği öngörülmüştür. 23 Kasım 1970 tarihinde Katma Protokol imzalanmıştır. Buna göre, Türkiye ile AB arasındaki Gümrük Birliği'nin tamamlanmasına ilişkin koşullar belirlenmiştir. 1978'e gelindiğinde, Türkiye'nin AB ile olan ilişkilerini beş yıl boyunca dondurduğu görülmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 1971'de kabulü ile bu verginin uygulanması bakımından önemli bir yeniliğe, yükümlü tarafından beyan esasına geçilmiştir. 1970–1980 yılları arasında büyük vergileme problemlerine ve enflasyonun vergileri aşındırmasına karşın önlem alınamamıştır. Bunun en önemli nedeni parçalanmış siyasi yapıdır (Bilici, 2005: 259).

Bu bölümde vergi harcamalarının ekonomi üzerindeki etkileri incelenirken, sosyo-kültürel etkileri ve kamu harcamaları ile var olan ilişkisi de açıklanmıştır.

3.1. Vergi Harcamalarının Ekonomik Etkileri

Vergi harcamalarının ekonomiye etkilerine bakıldığında çok geniş bir yelpazede müdahil olduğu görülecektir. Vergi harcaması politikası ile teşvikler (üretim-tüketim), ekonomik istikrar hedefi amaçlı uygulamalar, kapasite artırmaya dönük müdahaleler, bilanço dengesi sağlamak ve gelir dağılımı adaletsizliği ile mücadele etmek gibi birçok ekonomik etkenler devreye sokulmaktadır (McDonald, 2010: 15).

Yukarıda bahsedilen yönüyle vergi harcaması gelişmiş ülkeler için ekonomik büyüme az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için bir kalkınma politikası işlevi üstlenmektedir. Politikacılar vergi sübvansiyonları ile desteklenmesi gereken kesimleri kayırabiliyorken bu sektöre bağlı iş kollarının yükünü de hafifletebiliyor. Bu sübvansiyonlar (Vergi Harcaması) bazen düşük oranlı vergi ile sağlanırken bazen ise muaf veya istisna hükümleri ile tamamen vergi alınmaması sağlanabiliyor. Bu noktada vergi harcamalarının doğru kanalize edilmesi ile ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı sağlayacağını söyleyebiliriz.

Önceki bölümlerde bahsedildiği üzere vergi bir takım ekonomik fonksiyonlara sahiptir. Yani uygulanan vergi politikaları ile kimi sektörlerin teşvik edilmesi söz konusu iken arzının kısılmasını istediği kimi sektörlerle ise ağırlaştırılmış vergi oranları ile mali yük bindirilmektedir. Bu konuda vergi yoluyla güdülebilecek başlıca ekonomik amaçlar; yatırımları teşvik etmek, üretimi ve tüketimi teşvik etmek ya da kısıtlamak, ödemeler dengesini düzeltmek, tasarrufları teşvik etmek, ekonomik

istikrarı sağlamak, ekonomik yapıyı değiştirmek, boş kapasiteyi önlemek, spekülasyonu önlemek vb.dir (Edizdoğan, 2007: 162).

Ekonomik hayat her zaman belirli bir istikrar seviyesinde seyretmeyebilir. Bu gibi durumların varlığında vergi politikaları yine ekonomik istikrar için önemli bir uygulama metodu oluşturmaktadır. Örnek vermek gerekirse ekonomilerde en çok karşılaşılan istikrarsızlık “enflasyon” ve “deflasyon” ‘dur. Enflasyonla mücadelede toplam arzı artırmak gerekeceğinden teşvik edici vergi politikası izlenmelidir. Bu uygulamalar vergi harcaması olarak nitelendirilebilecektir. Diğer taraftan deflasyonla mücadele de ise toplam talebi canlandıracak vergi politikası uygulanması gerekmektedir. Bu durumda da tüketici kesimin gelirini artırmak gerekeceğinden tüketici nezdinde vergi harcamaları yapılması uygun olacaktır. Ekonomik dengenin bir başka unsuru olan tam istihdamın sağlanmasında, yeni yatırımlar ve kapasite artırımları için yatırım indirimi gibi vergi harcamalarıyla teşvikler sağlamak; çalışanın işverene maliyetini, çalışan için ödenen sağlık-hayat sigortası primlerinin düşülmesi gibi vergi harcamalarıyla azaltmak etkili olabilir (Balkaya, 2000: 21-22).

Günümüzde vergi harcamalarının kaynak dağılımı, gelir dağılımı ve yarattığı genişletici etkileri bakımından kamu harcamalarının, bu bakımdan eşdeğeri olarak kabul edilen kamu transfer harcamalarının yerini alması sıkça dile getirilen bir durumdur. Kamu transfer harcamalarıyla vergi harcamalarının milli gelir üzerindeki genişleticisi etkilerine çarpan katsayılarıyla bakıldığında, her iki harcama türünün de aynı etkiyi yarattığı görülür. ΔTr olarak ifade edilen kamu transfer harcamalarının milli gelir üzerinde yaratacağı genişletici etki $(1/1-c \cdot \Delta Tr)$ aynı tutardaki bir vergi indirimi (ΔTo) nedeniyle ortaya çıkacak genişletici etkiye Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi ($1/1-c \cdot \Delta To$) eşit olacaktır (Ataç, 2002, 53-66).

Vergi harcamalarından bazıları kamu harcamaları gibi devlet açısından sürekli bir gelir kaybı anlamına gelirken, bazıları ise gelirin geleceğe ertelenmesine neden olmaktadır. Bu yönüyle vergi harcamaları adeta yükümlüye verilen faizsiz borç niteliği taşımaktadırlar (Özkara, 2004: 1). Örneğin; yatırım indirimiyle başlangıç aşamasındaki yatırımların vergi yükü azaltılıp, gelişmelerine yardımcı olunmaktadır.

Yatırımın kendisi ve yarattığı yeni yatırımlar, istihdam ve uzun dönemde devlet gelirlerinde artış sağlarsa o zaman bir “vazgeçilen vergi” değil, “ertelenen vergi” söz konusu olmaktadır (Balkaya, 2000: 13).

Ülkelerin büyüme ve kalkınma sürecinde en önemli etken yatırımların devamlılığıdır. Zira gelişmiş ülkelerin ekonomik büyümelerine devam etmesi geri kalmış ülkelerin ise kalkınma sürecini hızlandırması ancak ve ancak yatırımların miktarıyla doğru orantılı olacaktır. Bir ülkede ise yatırımların miktarını yatırım yapılacak yerin seçimini ve hatta mahiyetini belirlerken en önemli faktörlerden birisi vergi politikasıdır, vergi politikasında ise bu araçların adı muafiyet ve istisna olarak yer almaktadır. Diğer taraftan ülke içerisinde bölgeler arası eşitsizlik olabilir, ülkenin bir kısmı fazlaca gelişmişken diğer bir bölge geri kalmış olabilir böylede durumlarda yatırımların kanalize edileceği ve yönlendirileceği yegâne yer geri kalmış bölgeler olacak ki aradaki gelişmişlik düzeyi en alt seviyelere çekilebilsin. Vergi politikası ile yatırım maliyetini ucuzlatmak, yatırıma harcanacak fonlar oluşturulmasına yardımcı olmak, yatırımdan sağlanacak kar olanaklarını artırmak, yatırımla üretilecek malları dış rekabete karşı korumak, çalışmayı olumlu yönde etkilemek suretiyle yatırımlar teşvik edilebilir ve geliştirilebilir. Vergilerin üretimde doğrudan payı vardır, bir ürüne yansıyan vergi ne kadar çok ise o ürünün üretim maliyeti de o nispette fazla olacaktır. Bu durum işletmelerin karını artırır veya azaltır diğer taraftan malın üretim miktarını artırır veya azaltır. Vergiler, tüketimi kısırarak tasarruf yapmanın en etkin yoldur. Zorunlu tasarruf şekli olan vergiler, satın alma gücünü düşürerek kamu kesimine fon aktarımını sağlar (Egeli, 2003: 77-78).

Yatırımları artırmak için toplam talebin kısılması yöntemi izlenebilir, böylece tasarruflar artar ve yatırıma kanalize edilmiş olur,(Edizdoğan, 2007:162). Bu tasarrufları üretime konu olan emtianın fiyatına vergi artırımı yoluna gidilmesi ile toplam talebin dolayısı ile harcamaların kısılması sağlanabilir, bu noktada seçilecek sektörler önemlilik arz eder, yatırım kararları üzerindeki olumsuz etkilerini bertaraf etmek, tasarrufları teşvik etmek ve tasarrufların çeşitli tasarruf araçları arasında en iyi dağılım ve tahsisini sağlamak gibi teşvik edici olması gerekir. Yatırımların teşviki amacıyla, yatırım harcamalarının vergi matrahından düşülmesi veya tasarrufların

teşviki amacıyla tahvil faizlerinin vergiden istisna edilmesi veya düşük oranda vergilendirilmesi gibi düzenlemeler, ekonominin vergi tedbirleri ile yönlendirilmeye çalışılmasına verilebilecek örneklerdir (Devrim, 2002: 198).

Tasarrufların ekonomik kalkınmaya yönlendirilmesi için yeterli düzeye ulaşması gerekir. Bu doğrultuda yatırımların teşvik edilmesi için mevduat-tahvil faizi, hisse senedi kar paylarının gelirden istisna edilmesi veya düşük orandan vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcamaları tercih edilebilir. Diğer taraftan kamu tasarruf oranlarını artırma yoluna gitmek istiyorsa bu durumda da vergi harcamalarını azaltabilir. Yine gelir dağılımı adaletini sağlamak için gelir düzeyi düşük kitlelere öze l vergi istisna ve muafiyetleri yasallaştırılabilir. Vergi sistemimiz içerisinde de yer aldığı üzere sakatlık indirimimi gibi ve özörlönlörlere tanınan muafiyetler gibi bir takım ek indirimlerle sosyal koruma sağlanabilir. Ancak, tasarrufları ve yatırımları teşvik edici vergi harcamaları yüksek gelirlilere daha fazla fayda sağladıklarından, gelir dağılımı üzerindeki etkileri olumsuz da olabilir (Balkaya, 2000: 22).

Vergi harcaması uygulamasına gidilmiş ise kamunun maruz kaldığı bu vergi hasılat kaybının telafi edilmek istenmesi bir takım dengeleri olumsuz etkileyecektir. Bunlardan etkilenecek olan iki temel unsur ise gelir ve vergi yükü dağılımıdır. Devlet gelir sağlama amacıyla vergilerin oranlarını artırabilir, yeni vergiler koyabilir veya vergi sistemi dışında telafi yoluna, borçlanmaya gidebilir. Kamu vergi harcamasından kaynaklanan ya da diğer bazı sebeplerle oluşan nakit açığına kapatmak için ek vergiler koyma yoluna ya da mevcut vergi oranlarının artırılması yoluyla finansman yoluna gidebilir. Diğer taraftan, vergilerdeki bu değişiklik ekonominin geneline monte edilemezse gerece fiyatların değişmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır. Vergilerdeki artış sonucu harcanabilir geliri azalan tüketiciler, tüketim harcamalarını azaltmayıp tasarruf ya da yatırımlarını azaltma yoluna giderlerse, bu makro düzeyde yatırım-tasarruf dengesini bozabilecek etkiye sahiptir. Sağlanacak devlet yardımlarının iç borçlanma yoluyla karşılanması durumunda ise, özel kesim tasarruflarının kamu kesimine kayması, faizlerin yükselmesi ve yatırımların azalması sonucunu ortaya çıkaracaktır (Leblebici, 2002: 4).

3.2. Vergi Harcamalarının Mali Etkileri

Kamu gücünün tercihlerinin ekonomide yaratacağı değişim kamunun ekonomik gücüne bağlıdır. Ekonomik güç veya ekonomik büyüklük yapılan harcamaların ne yönde kullanılacağına dair yaptığı tercihleri, belirlediği mali hedeflerine ulaşmada iktisadi araçları nasıl kullanacağı, gelirlerinden ne ölçüde vazgeçebileceği gibi makroekonomik faktörler ekonomik yapıyı bütünüyle etkileyebilir niteliktedir. Aslına bakılırsa yukarıda bahsettiğimiz bu maliye politikası amaçlarının ekonomik istikrarı sağlaması ve devamlılığı, ekonomik kalkınmanın ve büyümenin sürdürülebilir hale getirilmesi ve gelir dağılımı adaletsizliğinin minimal seviyelere çekilmesi şeklinde özetlenebilir (Balkaya, 2000: 20). Yukarıda bahsettiğimiz genel amaçlar doğrultusunda devlet; ekonomik kalkınma ve büyüme için transfer harcamaları, düşük faizli veya faizsiz finans aktarımı ile istediği sektörleri destekleyebilir. Bu sektörlerin başta AR-GE faaliyetleri olmak üzere öncelikli yatırım alanları belirleyebilir.

Vergini mali fonksiyonu, kamu giderlerini karşılayabilecek düzeyde kamu geliri elde etmektir. Bu fonksiyonun yerine getirilebilmesi içinse yeterli finans açığını karşılayabilecek nitelikte vergisel alt yapıya sahip olmak gerekir (Tekin, 2006: 302-303).

Vergi Harcamalarında dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise vergi harcaması oranının/miktarının en faydalı şekilde tespit edilmesi gerektiğidir. Zira haddinden fazla vergi harcaması yapmak kamu gelirlerinin fazlaca aşınmasına yani vergi erozyonuna sebep olabilir. Bunun sonucunda ise kamu kamu kaynakları etkinsizliği oluşabilecektir (Swift, 2006: 11). Bu noktada oluşacak açık bütçe dengelerini bozabilir oluşan açığın kapanması adına emisyonla gidilebilir ve doğal bir sonuç olarak fiyatlar genel düzeyinin yani enflasyonun artması sonucu doğabilir. Bu durum kamu idarecilerine olan güveni sarsacağından idare edenler açısından kaygı duyulması ile sonuçlanabilecektir (Saraçoğlu, 2000: 90-91).

Her vergi harcamasının kamuya bir yükü olmaktadır. Bunlardan en önemlisi ve ön plana çıkanı vergi gelirlerinde yaşattığı azalmadır. Diğer bir tabirle devlet alacağı

vergi gelirlerinden vaz geçerek bu tutarı hane halkına veya kurum ve kuruluşlara bırakmaktadır. Diğer taraftan devletin vaz geçtiği bu alacak bazen tamamen verimsiz bir niteliğe bürünebilir alınan sonuçlar tamamen verimsiz olabilir. Bireylere bırakılan fonların sermaye maliyetinde yaratacağı düşüş, yatırım kârlılığındaki yükseliş, birey bakımından bu tedbir olmaksızın ulaşacağı yatırım miktarında hissedilir bir değişme yapmayacak kadar önemsiz olabilir. Böyle durumlarda vaz geçilen vergi alacağı yani uygulanan vergi harcaması sonucu oluşan miktar kadar yatırım teşvik edilmemişse bir verimsizlikten bahsedilebilir diğer taraftan vaz geçilen orandan daha fazla yatırım sağlanmış ise vergi harcaması istenilen amaca ulaşmıştır diyebiliriz. Fakat vazgeçilen vergi alacağı ile yatırımların eşitlendiği noktada devletin vergi harcamasına devam etmesini sağlayacak bir mantık bulması zor görünmektedir. Çünkü tedbirlerin daha ileriye götürülmesi halinde, yatırımlardaki artışlar bu artışları yaratmak için devletin katlandığı vergi kaybından daha az olacaktır. Oysa amaç özel yatırımların değil, toplam yatırımların artması ise bu kritik noktadan sonra devletin vergi olarak alacağı fonları özel kesime bırakmaktan vazgeçerek toplaması ve bu fonların tümünü yatırımlara ayırması mümkündür. Bu durum toplam yatırımların artması sonucunu yaratır (Uluatam, 1971, 92).

Çoğu ülke vergi reformlarını hazırlarken vergileme maliyetleri üzerinde titizlikle durmaktadır. Lakin bu maliyetlerin hesaben çıkarılması çok kolay olmamaktadır özellikle vergilemede operasyonel maliyetler içinde yer alan uyum maliyetlerinin boyutlarını tahmin etmek çok zordur. Uyum maliyetleri mükelleflerin vergi idaresi uygulamalarına ve vergi kanunlarına riayet etmek için katlandıkları maliyetlerdir. Vergilemenin operasyonel maliyetleri terimi içerisinde uyum maliyetlerinin yanında, daha çok vergi idaresinin katlanmak durumunda olduğu yönetim maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilen idari maliyetler de yer almaktadır. Diğer taraftan vergi maliyetlerinin artması ile birlikte vergi gelirlerinde yaşanan düşüşlerin telafisi için çeşitli öneriler geliştirmiştir. Vergi oranlarının artırılması ile bu açığın kapanmasının mümkün olmadığı görüşü yavaş yavaş hâkim olmaya başlamıştır. Vergi oranlarının indirilmesinin yanında vergileme maliyetlerinin mümkün olduğu ölçüde azaltılması önerisinin de, vergi tahsilatlarını olumlu etkileyeceği açıktır (Hazman , Aksu, 2013 :122).

Vergi harcamalarının devlete ek maliyet olarak yansıdığı aşikârdır. Bu maliyetin en önemlisi vergi gelirlerinde yaşanacak azalmadır. Vergi harcamalarının ortak yönü ise kamunun bir takım alacağından vaz geçerek bunu hane halkına veya firmalara bırakmasıdır. Ayrıca bu harcamaların her zaman beklenen sonucu doğuracağı ise garanti değildir. Bu şekilde vazgeçilen fonların sermaye maliyetinde yaratacağı negatif etki, yatırım kârlılığındaki pozitif etki, birey bakımından bu tedbir olmaksızın ulaşacağı yatırım miktarında hissedilir bir değişme yapmayacak kadar önemsiz olabilir. Bu durumda, vergi almaktan vazgeçmenin nedenini teşvik eden yatırım artışları, katlanılan maliyeti karşılamıyor demektir (Ferhatoğlu, 2005: 82).

Devletin bazı durumlarda vergi harcaması yolu ile de tasarruf sağladığı durumlar vardır. Vergi harcaması olarak bildiğimiz muafiyet ve istisnalardan bir takım uygulamalar vergi geliri için harcanacak maliyetin vergi hasılatından büyük olması nedeniyle uygulanmaktadır. Yani devlet alacağı vergi miktarından daha fazla o vergiyi tahsil için maliyete katlanıyor ise bu alacağı vergi harcaması gibi dursa da esasen tasarruf yapmaktadır. Dolayısıyla, vergi harcamalarının uygulanmasıyla idari maliyetten tasarruf sağlanmış olmaktadır (Balkaya, 2000: 176).

3.3. Vergi Harcamalarının Sosyal Etkileri

Verginin sosyal fonksiyonu; öncelikle istihdamı artırmak gelir dağılımı adaletini sağlamak ve sosyal adaletsizliği asgari ölçüde düşürmek olarak tanımlayabiliriz. Diğer taraftan verginin en temel sosyal fonksiyonu olarak gelir ve servet dağılımını düzenlemesi diyebiliriz. Yine sosyal olarak bir düzen sağlamak adına toplumun içerisinde bulunduğu ve toplum düzenini karmaşık hale getirebilecek uyuşturucu alkol gibi tehdit unsurları ilde mücadele etmektir (Devrim, 2002: 199-200).

Yapılacak vergi harcamasının miktarı çok önemlidir, haddinden fazla vergi harcaması yapmak korunup kollanan mükelleflerden diğer mükelleflere doğru bir vergi yükü oluşturacaktır. Bu durumda ise sosyal adaletsizlikler ve yolsuzluklara neden olabilir, rant için farklı yollara başvurulabileceği gibi üzerinde fazlaca vergi yükü hisseden mükelleflerce vergi kaçırma vergiden kaçınma gibi davranışların olması

çok muhtemeldir. Vergiyi az ödemek veya hiç ödememek için vergi harcamalarının sınırlarında kalınabilir veya tüketim vergilerinde olduğu gibi ikame yoluna gidilebilir. Diğer taraftan vergi harcaması uygulamasındaki güçlükler vergi harcamasının amacından sapmasına neden olabilir bu durum ise hedeflenen grup ya da kitlelerden saparak başka bir transfere dönüşebilir. Örneğin; mutfak gazının fiyatını artırmamak için LPG üzerindeki vergi miktarı düşük tutulduğunda, LPG kullanan normal veya lüks bütün taşıtlar bu olanaktan yararlanarak vergi ödememektedirler (Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 2).

Bazı durumlarda ise devletin vergiden kaçınmaya karşı farklı bir beklentisi vardır mesela GVK'nda hüküm altına alınan çocuk indiriminde ilk iki çocuk için vergi indirimi kabul edilirken üçüncü çocuk için vergi indirimi uygulanmasa nüfus yapısında oluşacak artışlar engellenebilir, vergiden kaçınması beklenen insanların doğum kontrolü sağlanabilir. Vergiden kaçınma ile sağlanabilecek bir başka ekonomik müdahalede ise istisnalardan yararlanmak istemenin ön koşulu olarak ülkeye belirli miktarda döviz getirilmesi veya yatırım yapılacak yerin devletçe belirlenen yerlere yapılması halinde bu istisnadan yararlanılabilmesi gibi çeşitli ön şartlarla geri kalmış bölgelerin kalkınması veya yurt içine döviz girişinin artırılması sağlanabilir. Bu tür kaçınma devletin amaçladığı bir durumdur ve bu nedenle vergi harcamalarının yarattığı kaçınma alanları her koşulda olumsuz anlamda ele alınmamalıdır (Balkaya, 2000: 12).

Yoksullukla mücadelede, vergi politikası önerileri arasında vergi harcamalarını da sayabiliriz. Devletin vergi gelirleri elde etmesinin temelinde kamu harcamalarının karşılanması gerektiği yatsa da vergi harcamaları (muafiyet-istisna-indirim) ile devlet belirli bir bölgeye ya da mükellef gurubuna destek olmayı amaçlayabilir böylece sosyal ve ekonomik hedeflerin bir kısmına ulaşılabilmesi yüksek ihtimaldir. Böylece, bir taraftan kamu harcaması, diğer taraftan da vergi harcaması yoluyla, ekonomik faaliyetleri teşvik ederek, ülkenin kalkınmasını ve belirli bir refah düzeyine erişimini sağlayabilir. Sosyal devlet olma ilkesinin gerektirdiği 16 ölçüde de, sosyal nitelikli bir takım ayrıcalıkları vergi harcamaları yoluyla sağlayarak sosyal adaletin gelişmesine,

yoksulluk ve gelir dağılımının iyileştirilmesine katkıda bulunabilir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007: 4).

3.4. Vergi Harcamalarının Siyasi Etkileri

Vergi harcamaları planlanırken ekonomik ve sosyal amaçlarının varlığı kadar siyasal amaçlarının varlığı da önem arz etmektedir. Vergi harcamasının siyasi amaçlar doğurmasının en önemli faktörü bu harcamaların politikacılara baskı getirmemesi ve hane halkının dikkatini çekmemesidir. Böylece daha az dikkat çekerek daha çok noktaya ekonomik müdahalede bulunulabilecektir. Diğer taraftan kamu harcamasına nispeten vergi harcamasında merkezîyetçilik daha azdır bu durum ise vergi harcamasını istenilen yönde ve çabuklukta kullanma imkânı sağlayacaktır (Giray, 2002: 35).

Vergi harcamaları uygulamasında hedef kitle düşük gelir gurubu olup bu yönde transferler yapabilmektir. Ama unutulmamalıdır ki bu amaç çoğu zaman amacından saparak iktidarın durumuna göre şekil değiştirebilir. Örneğin; ABD'deki vergi kanunları aracılığıyla yapılan kamu harcamaları görünüşte düşük gelirli kesimi hedef almakta, ancak gerçekte büyük ölçüde Washington'daki lobi faaliyetleri sonucunda, organize olmuş iş çevrelerine hizmet etmektedir (McIntyre, 1996: 2).

3.5. Vergi Harcamalarının Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Vergileme ilkeleri, toplumun iktisadi ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak nitelikte, vergilerin taşınması gereken niteliklerden ibarettir, (Edizdoğan, 2007: 225).

Vergileme ilkelerinin objektif kriterleri yoktur. Bu ilkeler tespit edilirken olan durum değil olması gereken durum önemlidir. Tüm bu değerlendirmeler ışığında söyleyebiliriz ki vergilemenin normatif yönü olarak değerlendirilen bu yönüyle vergileme ilkeleri; uygulanan çağa ve her ülkeye göre farklılık arz edebilir. Vergileme ilkeleri ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkânları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgilidir. Vergi kanunları tasarlanırken bu ilkelerin göz önünde

bulundurulması gerektiği kadar vergi harcamalarının da bu ilkelerle örtüşmesi önemlidir (Gökbunar, 1998: 2-3).

Vergi ilkeleri denildiğinde en önemli vergi ilkesinin adalet olduğu söylenebilir. Vergi adaleti ise ancak ve ancak vergi yükünün adil bir şekilde tabana yayılması ile mümkün olacaktır. Ve bu dağılımın toplumca kabul görmesi de önemlidir. Toplum üzerinden salınan vergilerin üç temele dayandığını söyleyebiliriz, bunlar gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerdir. Bu bahsettiğimiz vergilerden hangisine daha fazla ağırlık verileceği ise birçok parametreye bağlıdır. Bu parametreler arasında en bilindikleri; ekonomik alt yapı-toplum yapısı-siyasi ideoloji ve eğitim düzeyi yer almaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerin kişiselleştirilmesi diğer iki unsura göre daha kolaydır. Asgari geçim indirimi veya artan oranlı vergi dilimleri bu bağlamda önemli birer örnektir. O halde adalet açısından değerlendirirsek gelir vergisi diğer iki vergi türüne göre çok daha adil olmaktadır. Diğer taraftan harcama vergilerinde kişisel ayrıma gitmek çok güçtür, alınan malın vergisi belirlendiğinden kimin aldığı ya da alan kişinin ekonomik durumu çok önem arz etmemektedir. Servet üzerinden alınan vergilerin ise daha çok sosyal amaçlarla alındığını söylenebilir.

Diğer bir husus ise vergi adaletinin sağlanması için gelirin servetin veya harcamanın vergiye konu edilmesi tek başına yeterli bir olgu oluşturmamaktadır. Bu noktada üzerinde durulması gereken bu vergi türlerinin kişilerin gerçek ödeme gücü nispetinde dağıtılmasıdır. Bu ise, farklı ödeme gücü olanların farklı vergi yüküyle karşı karşıya kalmaları (dikey adalet), aynı ödeme gücündekilerin de aynı vergi yüküne tabi kılınmalarıyla (yatay adalet) mümkün olur. Vergi yükünü oluşturan unsurlar; istisna, muafıklar, matrah ve tarife gibi ele alındığında görülecektir ki bu unsurların tamamı vergi adaletinin amacına gitmesi açısından çok önemlidir. Yani kısaca mükelleflerin ödemem gücü göz önüne alınarak bu sistemlerin uygulanması çok önemlidir. Özetle, ödeme gücü dikkate alınmadan uygulanacak bir vergi sistemi, kuşkusuz gelir dağılımını bozmaktadır (Palamut, 2005: 1).

Vergisel anlamda etkinlikten söz edebilmek için kamu harcamalarının karşılanma oranına bakılır. Bir vergi hasılatı ne ölçüde kamu harcamalarını karşılıyorsa o ölçüde vergi etkinliğinden söz edebiliriz. Diğer taraftan etkin bir

vergileendirme için vergi harcaması olarak tanımladığımız muafiyet istisna indirim gibi unsurların minimal düzeyde tutulması gerekir. Bu bahsettiğimiz unsurların yüksek olması vergi hasılatını düşürecek olup etkin olmayan bir vergileendirme sonucunu doğuracaktır. Etkinlik ilkesi ise, vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi gerektiği görüşünü ortaya koyan bir ilkedir. Bu ilkeye göre, vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde yapılandırılmalıdır. Vergi devletçe öyle bir noktada kullanılmalı ki vergi toplamının tek amacının kamu harcamalarını karşılamak olmadığı bir sistem var edilsin. Bahse konu sistem sağlanır ise vergileme ile ekonomik bir finansman aracı oluşumundan ziyade işsizlikle de konjonktürün belirlediği şartlarda mücadele etsin. Tüm bu şartlar sağlanır ise vergisel anlamda bir etkinlikten söz edebiliriz (Gökbunar, 1998: 8).

3.6. Kamu Harcamaları Ekseninde Vergi Harcamaları

Kamu, ekonomik hayata bazen müdahil olmak zorunda kalabilir, belirli bir gurubu veya sektörü destekleme politikası izleyebilir. Bu politikaları teşvik gibi kamu harcaması ile yapabileceği gibi indirim, istisna ve muafiyet gibi; vergi harcamaları ile de yapabilir. Vergi harcamalarına, harcama denilmesinin sebebi ise devletin vergi hasılatında azalma meydana getirmesidir. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimler dolayısıyla vazgeçilen vergi miktarı bunlardan yararlanan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan dolaylı bir transfer harcaması olarak addedilebilir (Pedük, 2006: 77).

Kamu idaresi, ekonomik hayatta gerçekleştirdiği tüm harcamalar ve bütçe dengeleri üzerinde yadsınamayacak çoğunlukta bilgiye sahiptir. Bu bilgiler ışığında devletin geleceğe dönük ekonomik reformlar yapması düşünülebilir. Reform dediğimiz bu değişim ise vergi harcamalarının irdelenmesine, bir kısmının kaldırılması ya da daha etkin kullanılmasına dolayısıyla daha etkin ve daha az maliyetli diğer mali araçlarla ikamesine neden olacaktır (Ferhatoğlu, 2005: 33).

3.6.1. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamalarının Ortak Yönleri

Vergi harcamaları ile kamu harcamaları her ne kadar birbirinde farklı uygulamalar gibi görünse de özünde bir takım amaç birliği taşıyan ortak noktaları da yok değildir. Bu bahsettiğimiz iki kavramında en başında kamu yararını hedeflediğini rahatlıkla belirtebiliriz. Diğer taraftan kamu harcaması da vergi harcaması da kamu otoritesinin vaz geçtiği bir meblağı ifade etmektedir, her iki durumda da vazgeçilen kamu geliri söz konusudur. Vergi harcaması ve kamu harcaması yine özünde aynı kaynaktan, kamu kaynağından beslenir. Her iki uygulamanın da maliye politikası olduğu ise tartışılmaz bir gerçektir. İster kamu harcaması olsun ister vergi harcaması, bu politikayı belirleyecek ve uygulayacak yegâne erk kamu olacaktır. Her ne kadar iki uç durum gibi görünse de yeri geldiği zaman birbirine alternatif olabilecek politikalar olduğunu söylemekte bir beis bulunmamaktadır.

3.6.2. Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamaları Arasındaki Farklılıklar

Vergi harcamaları ile kamu harcamaları birbirinin ikamesi olan politikalar olması ve aralarında önemli ortak noktalar bulunmasına rağmen söz konusu politika uygulamaları arasında önemli farklılıklarda bulunmaktadır. Öncelikle vergi harcamalarının uygulanması yasal dayanaklara muhtaçtır ve bir vergi harcaması olarak uygulanacak muafiyetler veya istisnalar kanunla düzenlenir ve uygulanır buna karşılık kamu harcamalarının uygulanmasında yasal dayanağa ihtiyaç bulunmaz bütçelemeye belirlenir ve uygulanır. Bu durum da vergi harcaması tahminden öteye geçemezken kamu harcamasının ne kadar yapılacağı önceden bilinmektedir. Kamu harcaması kamu gelirlerinin tahsilinden sonra bu gelirlerin dağıtılması şeklinde gerçekleşirken, vergi harcamaları toplanmamış gelirler üzerinden vaz geçilecek bir değeri teşkil etmektedir (Pedük, 2006: 90). Bir diğer önemli nokta ise kamu harcamalarının kime aktarılacağı ön şartı bulunmazken vergi harcaması sadece mükellef olan gerçek ve tüzel kişilere transfer edilebilir.

Vergi harcaması uygulanması bakımında bir zorunluluğu bulunmamaktadır. İhtiyari şekilde uygulanan vergi harcaması diğer düzenleme politikalarının aksine teşvik sistemi ile uygulanabilmektedir (Pedük, 2006: 91). Öte taraftan kamu

harcamaları için bunu söylemek pek mümkün değildir. Kamu harcamaları ihtiyari uygulanamaz, ülke içerisinde sosyal-siyasal v.b. alanlarla ekonomik kalkınma ve büyüme için gerekli alt yapının sağlanması gerekliliği, kamu harcaması yapılmasını zorunlu kılar.

Vergi harcamalarının temel mantığında vaz geçilen vergi olduğu için bu politikada mükelleflere vergi sonrası ek bir satın alma gücü sağlanır (Pedük, 2006: 91). Ancak kamu harcamasında durum biraz farklılık arz eder, mükelleflere sağlanan olumlu katkı kamu harcamalarında oldukça güçtür. Nitekim kamu harcaması mükellef olsun olmasın herkesi kapsadığı için direkt mükelleflerle ilişkilendirilmesi kolay değildir buda vergi harcaması ile sağlanan pozitif algının kamu harcaması ile sağlanmasını güçleştirecektir.

Kamu harcamalarının mükelleflerce faydalanma süreci vergi harcamasına göre çok daha uzundur. Yapılacak kamu harcaması için öncelikle verginin toplanması ve tekrar dağıtılması süreci gerçekleşmelidir. Diğer taraftan vergi harcamasında mükellefler istisna ve muafiyet şartlarını yerine getirir getirmez bu politikanın faydasını görmeye başlayacaktır (Pedük, 2006: 92).

Kamu harcamaları planlı bir şekilde önceden tasarlanır ve bütçeye eklenir böylece yapılacak kamu harcamasının önceden bilinmesi mümkündür bu durum ise kamu harcamasının bütçe harcaması olarak nitelendirilmesini sağlar. Diğer taraftan indirim ve istisna gibi uygulamalarla vazgeçilen alacak olarak zuhur eden vergi harcamalarında önceden harcama miktarının bilinmesi mümkün değil ancak tahmin edilebilir. Bu durum ise vergi harcamasının bütçede yer almasını engellediğinden bütçe dışı harcama kalemleri arasına girmesini sağlar.

Vergi harcamaları ve kamu harcamaları arasındaki farklar Tablo-17’te verilmiştir.

Tablo-17 Vergi Harcamaları ile Kamu Harcamaları Arasındaki Farklar

VERGİ HARCAMASI	KAMU HARCAMASI
Kanunla düzenlenerek uygulanır	Kanuni düzenlemeye ihtiyaç duymaz
Tahminlerle hesaplanır	Bütçede ne kadar yapılacağı bellidir
Vergi alacağından vazgeçilerek uygulanır	Toplanmış vergilerden dağıtılarak gerçekleştiril
Sadece vergi mükelleflerine yönelik yapılır	Kime yapılacağı hakkında sınırlama bulunmamaktadır
Vergi harcaması ihtiyarı uygulanır	Kamu harcaması uygulanmak zorundadır
Mükellefe vaz geçilen alacak kadar satın alma gücü kazandırır	Sadece mükelleflere uygulanmadığı için mükellefe yansıyan satın alma gücü tam tahmin edilemez
Ergi tahakkuk eder etmez faydalanılır bu yüzde daha kısa vadede fayda sağlar	Verginin önce toplanıp sonra dağıtılması gerektiğinden daha uzun dönemde fayda sağlar

Kaynak: İlgili bölümde yer alan bilgiler doğrultusunda tarafımızca oluşturulmuştur.

3.7. Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi

İster kamu harcaması olsun ister vergi harcaması olsun uygulanan politikanın verimli ve etkin bir şekilde uygulanması esas amaçtır. Vergi harcamalarında da durum bu şekilde zuhur ettiğinden verimli ve etkin bir vergi harcaması yapılması kamu otoritelerinin yegâne amacı olarak tanımlanabilir. Bu noktada ise verimlilik ve etkinlik kavramlarının bilinmesi önem teşkil etmektedir. Özel sektörde sıkça telaffuz edilen bu kavramlar firmalar bazında düşünüldüğünde başarı kavramının temelleri olarak tanımlanabilir. Diğer taraftan verimlilik etkinliğe giden yoldaki basamaklardan sadece birisi olarak söylenebilir. Çıktıların maksimizasyonu ancak ve ancak etkin bir politika ile sağlanabilir. Verimlilik yalnızca kamu hizmetlerinin niceliksel birimler cinsinden ölçülebildiği yerlerde yararlı olurken, buna karşın etkinlik bütün kamu hizmetleri için söz konusudur (Arslan, 2002: 5).

3.7.1. Vergi Harcamaları Açısından Verimlilik Kavramı

Genel anlamda verimlilik, ekonomik bir oluşumun mal veya hizmet üretirken girdilerle çıktılar arasındaki entegrasyon neticesinde en ideal üretim düzeyini ve en ideal girdi miktarını belirleyen kavramdır diyebiliriz. Bir firma ya da işletmeye giren hammadde ile üretilen nihai ürün arasında organik bir bağ vardır, bu organik bağın ne derece iyi kullanıldığını ise girdi/çıkıtı oranı belirlemektedir. Bu anlamda verimlilik, bir mal veya hizmet üretmek amacını taşıyan çıktıları ile bu çıktıyı sağlamak için kullanılan girdilerin ilişkisi olarak belirtilebilir. Bir başka deyişle, verimlilik amaçlara ulaşılırken en az girdiyle en üst seviyede çıktı elde edilmesidir (Çevik, 2001: 68).

3.7.2. Vergi Harcamaları Açısından Etkinlik Kavramı

Son yıllarda gittikçe önemi artan bir diğer kavram ise verimlilik kavramıdır. Esas itibariyle verimlilik maksimum çıktıyı/faydayı ifade etmektedir. Diğer bir söylemle minimum girdi maksimum çıktı olarak değerlendirilebilir. Bu ölçümlerin yapılması adına ise muhasebe kayıtları tutulur ki etkinliğin ölçümü yapılabilsin (Karabacak, 2009: 26).

Bir diğer husus ise etkili olmaktan kastedilen olgunun esas manada ülke vatandaşları için reel olarak gerekli ve faydalı olmasıdır. Bazı dönemler uygulanan politikaların çok verimli olduğu kanısı oluşsa da netice itibariyle verimsiz bir politika izlenmiş ise bu politika için aktarılan kaynakların boşa gitmesi söz konusu olacaktır. Bu durumu engellemek için kamuda yönetim becerisinin bilgi düzeyinin ve isteklendirilmenin artırılması gerekmektedir. Bu gelişmeleri sürekli kılabilmek için de kamu yönetiminde katılımcılığın, saydamlığın, hesap verebilirliğin ve performans kültürünün geliştirilmesi, bu nedenle de girdileri kontrol etme anlayışının değiştirilip, çıktıları kontrol etme anlayış ve sistemlerine geçişin sağlanması gereklidir (Argüden, 2004: 1).

3.8. Vergi Harcamalarının Avantaj ve Dezavantajları

Devlet erkince uygulanan her politikanın verimli ve etkin olması beklenir ancak uygulamada bunun oluşması pek mümkün bulunmamaktadır. Vergi harcamalarının da uygulanması neticesinde avantaj yaratması beklendiği gibi oluşabilecek dezavantajları bulunmaktadır.

3.8.1. Vergi Harcamalarının Avantajları

Vergi harcamasının bir takım avantaj ve dezavantajlarından yukarıda bahsetmiş olup, avantajları konusunu biraz daha açmak gayesiyle aşağıya vergi harcama avantajları sıralanmıştır;

- Vergileme ilkelerinde bahsedildiği üzere bir vergi politikasının en önemli sonucunun vergilemede adaleti sağlamak olduğu söylenebilir. Bu durum gelirin yeniden dağılımı için ve gelir düzeyine göre adaletli vergi almak için politikacılara ve ekonomiye katkı sağlar.
- Vergi harcamaları kamu gelirini olumsuz etkileyebilir olsa da makroekonomik anlamda ulusal gelir düzeyini pozitif yönlü değiştirebilir (Saraç, 2010: 277).
- Saraç'a göre Proletaryayı hedef alan gelir ve gelir transferini amaçlayan vergi harcamaları ile büyük şirketleri hedef alan teşvike dayalı vergi harcamaları mükellefler arasında bir ayrımcılık olarak nüksetmekte ve verginin genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Saraç, 2010: 270-271). Saraç'a göre durum bu şekilde değerlendirilse de ÖZ, bu durumun bu şekilde olmadığını istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla sağlanan vergi imtiyazlarının kaynak dağılımındaki etkinliğin yanı sıra gelir dağılımı adaletine katkıda bulunacağını ve dolayısı ile bu uygulamaların verginin genellik ilkesi ile örtüşmeyeceğini belirtmektedir (Öz, 2002: 16).
- Vergi harcamalarının avantajlarından bir diğeri ise gereksiz kaynak transferlerini engellemesidir. Bu durum ise idare açısından maliyetlerin azalması anlamına gelmektedir. Çünkü vergi harcamaları genellikle verginin azalması şeklinde kaynakları dağıtır ve kamu harcama temsilcileri ödemeleri dağıtmak veya bir programı yönetmek için idari bir çaba gösterme ihtiyacı

duymaz. Vergi sistemi yoluyla mükellefler tarafından edinilen bilgiler rapor edilir. Bu bilgiler, bir harcama aktörüne sunulan formdan edinilen bilgiye göre daha düşük marjinal maliyetle sağlanabilir (OECD, 2010: 24).

- Ekonomik platformda vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre çok daha etkili ve verimli olduğunu savunanlar; ekonomik hedeflere ulaşmada vergi harcamalarının etkili olduğunu ileri sürerler. Ayrıca vergi teşviklerine duyarlı ve pozitif dış etkileri olan bağış ve yardım niteliğindeki vergi harcamalarının hükümetler tarafından vergi imtiyazları verilerek teşvik edilmesi gerektiğini savunurlar (Saez, 2004: 2658).
- Giray'a göre ise vergi harcaması avantajı olarak sayılabilecek bir değerlendirmede; vergi harcamalarının merkeziyetçilikten uzak olması sonucu istenilen yönde ve oranda karar almayı kolaylaştırmasıdır (Giray, 2002: 35).
- Vergi harcamalarının avantajlı yönü uygulama kolaylığı ve hedefe doğrudan etki etmesi olduğundan beraberinde birçok alt avantaj sağlaması mümkün olacaktır. Vergi harcamaları ile yatırımlar özendirilebilir veya yatırımlar belirli bölgelere çekilebilir, buda ülke açısından bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmada büyük rol oynayabilir. Vergi harcamaları ile istihdam politikası yaratılabilir, istikrarı sağlayacak korumacı politikalar oluşturulabilir. Vergi harcamaları özel sektörü desteklemede ve sosyo-ekonomik politikaların yürütülmesinde daha objektif bir araç olarak kullanılabilirler.
- Vergi indirimleri mükelleflerin çalışma gayretini olumlu yönde etkileyerek; bireylerin "Vergi Sömürüsü" (Taxplotation) altında ezilmelerine engel olur. Vergi yükünün zaman içerisinde giderek azalması, ekonomide büyüme ve üretkenlikte üzerinde olumlu sonuçlara yol açar (Aktan, 1997:32).

3.8.2. Vergi Harcamalarının Dezavantajları

Şüphesiz kamu harcamalarının bir unsuru olan vergi harcamaları, normal kamu harcamaları gibi bütçe dengesi başta olmak üzere kaynak tahsisi ve verimlilik gibi makro unsurları etkilemektedir (Saraç, 2010: 276). Böylesi geniş ölçekte etkileri

bünyesinde barındıran vergi harcamalarının bazı dezavantajlı yönleri de vardır. Bu yönler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi harcamalarının dezavantajlarından biri siyasete malzeme olmasının kolaylığıdır. Siyasilerce belirli gruplar kayırılabilir kayırılma karşılığında belirli imtiyazlar ve çıkar ilişkileri yaşanabilir, yapısı itibari ile vergi harcaması bu yönde bir ilişkide değerlendirildiğinde toplumca dikkat çekmeyecek ve bu çıkar ilişkisi sürdürülebilecektir.
- Kamu harcamaları meclis, meclis komisyonları, kamu kurumları, kamuoyu gibi çeşitli unsurların denetiminden geçmesine karşın Türkiye açısından ele alırsak henüz bütçelemeye yer almadığından ve denetiminin zor olmasından dolayı şeffaflıktan uzaktır (Tax Expenditures Statement, 2001: 3).
- Kamu harcamalarına nispetle Vergi harcamalarının politikacılar tarafından uygulanması tercih sebebidir, zira kamu harcamalarına nispeten dikkat çekmez ve hızlı bir o kadar da hedefi bellidir. Ancak uzun vadede vergi hasılatının düşeceği aşikârdır, diğer taraftan örtülü olarak kamu harcamaları arttığından bu durum mali illüzyona neden olmaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2012: 344).
- Vergi ayrıcalıkları; tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını bozabilirler. Bu durum, vergi harcamalarının sebep olduğu bir çeşit dışsallık (externality) veya sosyal maliyet (social cost) biçiminde değerlendirilebilir (Giray, 2002: 36).
- Vergi harcamaları uygulaması basite alınır ve gereken ön çalışmalarla yön verilmezse vergi yükünün yanlış sektörlerden alınıp diğer sektörlerle yüklenmesi söz konusu olabilir dolayısıyla buda ekonomik etkinsizliğin oluşmasında bir aktör olacaktır.
- Vergi harcaması vergi gelirlerini azaltacağından kamu giderlerini karşılamak için çeşitli finans arayışları içerisine girilebilir. Böyle durumlarda finansman açığı daha çok borçlanma ile gerçekleşmektedir. Borçlanma iç piyasadan sağlanacaksa bu durumda da faiz oranlarının artması söz konusudur. Faiz oranlarının artması ise yatırımları olumsuz yönde etkileyeceğinden bir rant

ekonomisi oluşumunu tetikleyebilir. Dolayısıyla bu borçlanmalar özel sektörü olumsuz etkiler ve yatırım maliyetlerinin artmasını sağlar. Üstelik kamu harcamalarının borçlanma ile finanse edilmeye çalışılması, kamu ekonomisini adeta bir “basit daire” içine sokar. Zira, asıl amacı kamu harcamalarını finanse etmek olan devlet, borçlanma ile faiz yükünü artırır ve yeniden, bu kez daha yüksek faizle borçlanmaya başvurmak zorunda kalır (Aktan, 1994:114).

Görüleceği üzere vergi harcamalarının avantajları kadar dezavantajlarında vardır. Bu noktada vergi harcaması planlaması yapılırken seçilecek sektörlerin ve bölgelerin önemi büyüktür. Vergi harcaması uygulamasının olumlu sonuçlarının daha fazla olacağını düşünmekle birlikte ekonomik hayatın işleyişine göre belirli periyotlarda güncellenmesi etkinliğini artırabilir.

SONUÇ

Vergi harcaması; devletin belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşılması için, belirli faaliyet ya da gruba vergi sistemi aracılığıyla indirim, istisna, muafiyet, erteleme yoluyla verilmiş olan ayrıcalıklardır. Devlet bu amaçlara ulaşmak için kamu harcaması yapmak yerine, vergi harcamalarından da yararlanmaktadır. Vergi harcamalarının düzenlenmesindeki temel amaç bütçede şeffaf ve hesap verebilir bir yapının sağlanmasıdır. Vergi harcamaları, bütçede şeffaflık sağlamanın yanı sıra vergi harcamaları raporlarından da faydalanarak öncelikli alanların doğru belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir.

Türkiye’de vergi harcamaları kanun metinlerinden hareketle ekonomik, sosyal, vergi tekniğinden kaynaklanan ve diğer gerekçeler şeklinde amaç yönünden bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu bağlamda, devletin vergi harcamalarına başvurma sebepleri kategorilere ayrılmış ancak rakamsal ifadeler veri sıkıntısı sebebiyle hesaplanamıştır. Bu durumda sosyal ve ekonomik gerekçelerle düzenlenen vergi harcaması kalemlerinin sayıca fazla olduğu tespit edilmiştir. Ancak buna rağmen her bir kanun metninin ne kadar vergi harcaması düzenlediği tutar olarak bilinemediği için saydam değildir ve etkinliğini değerlendirmeye fırsat vermemektedir.

Vergi harcaması; en genel tabiriyle devletin vazgeçtiği vergi alacağıdır. Bahsedilen vazgeçme unsurlarını ise vergi kanunlarında hükme bağlayarak ve çeşitli metotlar kullanarak gerçekleştirmektedir. Bu unsurların en temeli ise vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimi ile mahsuplarıdır. Tarihsel süreçte birçok ülke kamu harcaması yerine vergi harcaması uygulamayı tercih etmiştir. Her ne kadar birbirinin ikamesi gibi olsa da vergi harcamaları ile kamu harcamaları arasında büyük farklılıklarında olduğu unutulmamalıdır. Vergi harcamasının yapısal gelişimin önceki bölümlerde detayları ile açıklanmıştır.

Vergi harcamalarının uygulanabilirliği ve piyasaya etkileri kamu harcamalarına göre çok daha etkin ve hızlı olmaktadır. Kamu harcamalarının yapılabilmesi için öncelikle kamu gelirlerinin tahsili gerekir. Bu kaynak yaratma çabası çoğu zaman maliyetleri artırdığı gibi etkisi de bir sonraki döneme yansımaktır,

oysa vergi harcama politikaları uygulandığı dönem ekonomiye etki eder zira muafiyet veya istisna gibi vergi harcamasından yararlanacak mükelleflerin gerekli şartları oluşturması ile beraber vergi ödeme yükünün bir kısmından veya tamamından kurtulmuş olacaktır. Diğer bir nokta ise vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre pratikte uygulanması kolay olsa da kamu harcamaları bütçede yer aldığından vergi harcamalarına göre planlamaya çok daha uygundur ve yasal bir zorunluluk taşımaz bütçeleme esnasında belirlenir ve uygulanır ancak vergi harcamalarının uygulanması yasal bir zorunluluk olduğu için kanun ile veya kanun hükmünde kararname ile veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yürürlüğe girebilir. O halde özetle vergi harcamalarının uygulanması için yasal bir çerçeveye ihtiyaç duyulmasına rağmen uygulanabilirliği çok daha hızlı ve hedefe çok daha yakındır.

Önemli bir diğer husus ise veri harcamasına neden ihtiyaç duyulduğudur? Vergi harcaması her ne kadar kamu harcamasının ikamesi gibi görünse de özünde amaç farklılıkları yatabilmektedir. Sosyal bir devlet olduğu anayasal güvence altına alınan Türkiye’de de vergi sistemi açısından sosyal olgulara yeterince yer verilmiştir. Vergi harcamaları sayesinde vergi adaleti sağlanması çok daha hızlı ve kolay olabilir. Türk vergi sisteminde gelir ve irat üzerinden alınan iki tür vergi vardır; birinci gerçek kişilerin kazançlarından alınan gelir vergisi diğeri ise kurum kazancından alınan kurumlar vergisidir. Bu iki vergi uygulaması 193 sayılı GVK ile ve 5520 Sayılı KVK ile hükme bağlanmıştır. Adı geçen kanunların her ikisinde de sosyal içerikli maddeler yer almaktadır. Örneğin esnaf muafılığı veya özür lü indirimi gerçek kişilere sağlanan ve tamamen sosyal içerikli hazırlanan vergi harcamaları iken KVK.’Nen 4. Maddesinde yer alan muafıklar da yine toplum düzen, sağlık ve eğitimini teşvik için yasalaştırılmış vergi harcamalarıdır. Bu durumda da vergi harcamalarının toplum düzeni ve vergi adaletini sağlarken sosyal olgulara cevap verebildiği görülmekte olup uygun bir plan dâhilinde yapılacak vergi harcamalarının toplum refahını artıracığı söylenebilir.

Vergi harcamalarında yapılacak planlama çok önemlidir çünkü siyasi malzeme olarak kullanılmaya müsait bir yapısı vardır. Vergi harcaması uygulanması toplumun kamu harcaması kadar bilincinde olmadığı bir olgudur zira vergi harcamalarının

muhabatı sadece vergi mükellefleri iken kamu harcamaları herkesi ilgilendirir. Önemli olan nokta şu ki bütçelemelerde yer verilmediğinden vergi harcamalarına siyasi rant için politikacılarca yön verilebilir ve bir kısım oluşuma rant kapısı açılabilir. Bu durum ise vergi harcamalarının amacından uzaklaşmasına ve sadece vergi miktarında bir kayba dönüşmesine neden olacaktır. Bu bağlamda yapılacak vergi harcamalarının siyasi otoritenin keyfiliğine bırakılmaması ve siyaset üstü bir mekanizma ile tespit edilmesinin vergi harcaması açısından daha etkin bir politika olacağı öngörülmektedir.

Siyasetten ya da siyasi çıkar işliklerinden arındırılmış ve şeffaf bir bütçeleme ile planlanmış vergi harcamalarının ülke ekonomilerinde öncelikle kalkınma ve akabinde büyümenin sağlanması için kamu harcamalarına tercih edilmesi gerekebilir. Devlet yapısı ele alındığında iki tarafı olan bir mekanizma karşımıza çıkmaktadır, birinci kamu kesimi (idareciler ve politikacılar) diğeri ise özel sektördür. Devletin dengeli bir şekilde ekonomik büyümeye ulaşabilmesi ve hatta daha önemlisi kalkınmaya dönük adımlar atabilmesi için kamu kesimi ile özel kesimin birlikte hareket etmesi gerekir. Bu bağlamda bir kısım vergi imtiyazları her ne kadar vergi hasılatında kayba neden olacakmış gibi görünse de totalde kamu kesiminin hedefe ulaşması çok daha kolay olacaktır. Vergi harcamalarını yararlandırırken uygulanan indirim, istisna ve muafiyetler ülkeler için gelişmişlik düzeyi daha aşağıdaki bölgelere doğru planlanırsa kamu kesimince planlanan bölgesel kalkınma özel sektör eliyle hedefe yaklaşacaktır.

Seçili ülkeler üzerinde yapılan veri analizlerinde özellikle gelişmiş ülkelerin Vergi Harcama Politikasına yeteri kadar önem verdiği ve GSYH içerisindeki paylarının gelişmekte olan bir ekonomiye sahip Türkiye'ye nispeten çok daha fazla olduğu görülmektedir.

Türk vergi sisteminde; gelirden, harcamadan ve servet üzerinden alınan vergiler bütünü esastır. Gelir üzerinden; gelir ve kurumlar vergisi, harcama üzerinden; KDV ve ÖTV ve servet üzerinden ise; emlak vergisi ve MTV alınmaktadır. Vergi harcaması yönüyle ele aldığımızda ise bahsettiğimiz kanunların tamamından istisna ve muafiyetlerle imtiyaz tanımaya çalışılmaktadır. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken bir husus ise kişilerin gelir durumlarının dikkate alınması gerektiğidir. Dar

gelirli kesimin, vergi harcamaları ile sübvansede edilerek emek arzındaki düşüşün önüne geçilmesi gerekmektedir.

Vergi harcaması gelişmiş ülkeler için ekonomik büyüme az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için bir kalkınma politikası işlevi üstlenmektedir. Politikacılar vergi sübvansiyonları ile desteklenmesi gereken kesimleri kayırabiliyorken bu sektöre bağlı iş kollarının yükünü de hafifletebiliyor. Bu sübvansiyonlar (Vergi Harcaması) bazen düşük oranlı vergi ile sağlanırken bazen ise muaf veya istisna hükümleri ile tamamen vergi alınmaması sağlanabiliyor. Bu noktada vergi harcamalarının doğru kanalize edilmesi ile ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı sağlayacağını söyleyebiliriz. Bu noktada Türkiye için yine söylememiz gereken durum vergi harcamalarının ekonomik büyüme yerine kalkınma odaklı olarak planlanması gerekliliğidir zira Türkiye ekonomik yapısı göz önüne alındığında gelişmekte olan ülke olarak tanımlanabilir.

Türkiye’de 2012 ile 2017 yılları arasında ekonomik büyüklüklere paralel olarak vergi harcamaları da artış göstermiştir. En fazla vergi harcaması eğilimi gösteren vergi türünün gelir vergisi olduğu gözlenmiştir. 2017 yılında ise gelir vergisinde meydana gelen vergi harcamasında hızlı bir düşüş yaşandığı gözlenmiştir. 2017 yılı özelinde değerlendirmek gerekirse ülkenin içinde bulunduğu ekonomik bunalım nedeniyle vergi harcaması rakamsal olarak artsa da oransal olarak düşmüştür.

Sonuç olarak kamu harcamasının bir alternatifi gibi görünmesine rağmen tam anlamıyla ikamesi olmayan vergi harcamaları, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yatırımların yönlendirilmesi, sosyal ve ekonomik hayatın refah seviyesinin artırılması, gelir dağılımı adaletinin sağlanması için uygulanması elzem olan bir politikadır. Seçili gelişmiş ülkelerde görüleceği üzere Vergi Harcama oranları Türkiye’nin harcama oranlarının çok çok üzerindedir. Bu durumda Türkiye’nin de vergi harcama politikasını gözden geçirip daha fazla vergi harcaması yaparak ekonomiye pozitif katkı sağlaması olasıdır.

Diğer taraftan bu sistem uygulanacak ise sağlam bir ekonomik alt yapı bilgisine ve öngörüsü yüksek vergi harcaması raporlarına ihtiyaç duyulacaktır. Saydam bir

ekonomi politikası bütününde yer verilirse vergi harcamasına ülke açısından hedeflere ulaşmak çok daha kolay ve bir o kadar zaman tasarrufu sağlayacaktır. Bu noktada yapılacak vergi harcamalarının belirli sektörlerle yapışıp kalmaması ve belirli guruplara imtiyaz sağlarken diğer gurupları dışlamaması adına kalkınma planlarında zikredilen beşer yıllık vergi harcaması planlaması yapılması ve sadece vergi harcamasına yönelik kararların alındığı bu platformların siyaset üstü kararlara sahip olarak vergi harcaması etkinliğinin maksimum düzeye çıkarılması öngörülmektedir.



KAYNAKÇA

AKDOĞAN, A. (2007). Kamu Maliyesi (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

AKTAN, Coşkun Can (1991); “Talep-Yönlü İktisat ve 1970’li Yılların İktisadi Sorunlar”, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Mart.

AKTAN, Coşkun, C. (1997), Anayasal İktisat, İz Yayıncılık, İstanbul

ANDERSON, B. (2008). Tax Expenditures in OECD Countries, <http://www.oecd.org/dataoecd>

ARCAGÖK, M. S., “Kamuya Yönelik Vergi Teşvik ve Korumaları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2002.

Argüden, Y. (2004). “Tutumluluk, Verimlilik, Etkinlik, Dünya Gazetesi: 1.

Arslan, A. (2002). “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, Maliye Dergisi, 140: 3-5.

ATAÇ, B. (2002). Maliye Politikası. Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve

AUSTRALIAN GOVERNMENT, (2006). “Tax Expenditures Statement-2006”. http://www.treasury.gov.au/documents/1211/RTF/01_Chapter_1.rtf (26.12.2018)

AYAN, E. (2006). Türk Vergi Sistemi ve Vergi Sistemimizin Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi.

BALKAYA, Akça, F. N. (2000). Gelir Vergisi’ndeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisi’ndeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

BATIREL, Ö. Faruk (2001). Kamu Maliyesi ve Yönetimi, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları.

Benker, Karen (1986), "Tax expenditure Reporting: Closing The Loophe in State Budget Oversight", National Tax Journal, XXXIX, 3(September), 403-415.

BİLİCİ, N., Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Onbirinci Baskı, Ankara 2005.

Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları 118, 6. Baskı, Eskişehir.

BİTTKER, B. (1969). "Accounting For Federal Tax Subsidies In The National Budget", National Tax Journal, 22(2), 244-261.

BREAK, G. F. (1985). "The Tax Expenditure Budget-The Need For A Fuller Accounting", National Tax Journal, 38(3), 261-265.

Brixi, Hana Polackova, Swift, Zhicheng Li ve Valenduc, Christian (2004), Tax Expenditures- Shedding Light on Government Spending through the Tax System, The World Bank, Washington.

[BUMKO \(Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü\)](http://www.bumko.gov.tr), www.bumko.gov.tr (01/08/2019)

Coşkun, Kemal ve Yasin Bilen (2002), "Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye'sinde Vergi Harcamaları", Vergi Dünyası, Sayı 246, Şubat.

COŞKUN, Zeynep (2010), Tax Expenditures In The European Union and Turkey, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Orta Doğu Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÇEVİK, H. H. (2001). "Kamu Kurumlarında Verimlilik ve Verimliliğin Başarılması: Emniyet Teşkilatı Örneği", Polis Bilimleri Dergisi, 3, 68.

DEVİRİM, Fevzi (2002). Kamu Maliyesine Giriş, İzmir: İlkem Basımevi

EDİZDOĞAN, N. (2007). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi.

EGELİ, H. A. (2003). Kalkınma Ekonomisi. İzmir: İlkem Ofset.

EĞİLMEZ, M. (2019), Vergi İndirimleri ve Asgari Ücret Artışının Ekonomik Etkileri (12.04.2019)

FERHATOĞLU, Emrah (2005), “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması Ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5, 122-134.

FİKİR, H. (2012). Vergi Harcamaları Politikası. Maliye, Ekonomi, Hukuk Dergisi, 67-75.

FRIEDSON, A. (1999). Tax Expenditures Reporting: The New York State Experience Ninety- Second Annual Conference on Taxation. Atlanta.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2015), Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı.

GİRAY, Filiz. (2002). “Vergi harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11, 23-45.

GÖKBUNAR, A. R. (1998). “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4, 2-19.

GÖNÜL, H. Halil (Mart 2002). “Vergi Harcamaları”, Yaklaşım Dergisi, 111, 78-82.

GÜLMEZ, B. (2003). Vergi Harcaması Kavramı, Türk Vergi Sistemine Dâhil Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, İstanbul.

GÜVEN, M. Akif (2016)Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırılmalı Analizi (2006-2015) Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat

HAZMAN, Gülsüm Gürler ve AKSU, Yüksel (2013) International Journal of Economic and Administrative Studies

HEPAKSAZ, Engin ve ÇAMURDAN, Burak (2010). “Türk Mali Mevzuatındaki Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Vergi Harcaması Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 47, 542.

KARAASLAN, Erkan (2009), “Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması”, E-Yaklaşım, Ağustos, 200, 1-7, www.erkankaraarslan.org.

KARABACAK, İ. (2009). Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KAYALIDERE, Gül ve Mastar Özcan, Pelin (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(1), 341-366.

KIRBAŞ, Sadık (1998). Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Ankara: Siyasal Kitabevi

KiNG, R.F. (1984) “Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on The Political Economy Of The Federal Revenue Code”, Public Budgeting & Finance, Spring 1964, s.14-31

KULU, Bahattin (2000). Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri, Vergi Dünyası, 24-29.

KÜÇÜK , Şaban (2007), “Türkiye’de Vergi Harcamaları”, Yaklaşım Dergisi, Haziran, 174.

LEBLEBECİ, F. (2002). Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti Ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, Yayın No DPT.2663: 4.

MAKTOUF, L. and Surrey, S. S. (1990), Tax Expenditures Analysis in Less Developed Countries, Richard M. Bird and Oliver Oldman (Ed.), Taxation in Developing Countries, John Hopkins University Press.

MCDONALD, Hayal. (2010). Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

MCINTYRE, Robert S. (1996). “*The Hidden Entitlements*”
<http://www.ctj.org/pdf/hident.pdf>

NADAROĞLU, H. (2000), Kamu Maliyesi Teorisi (11. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.

OECD.Stat (2018) Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables
<https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode>

ÖNER, Erdoğan, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın no.2005/369,Ankara 2005

ÖZKARA, Mehmet (2004). Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

ÖZKER, A. Niyazi (2002). “Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği”, e-akademi/Hukuk-Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, 7.

ÖZTÜRK, İlhami ve Sabuncu, Can Galip (2012). Türk Sermaye Piyasasında Vergi Harcamaları, İstanbul: İAB Yayınları.

ÖZTÜRK, Nazım (2011), Kamu Ekonomisi, Bursa: Ekin Basım Dağıtım.

PALAMUT, M. E. (2005). “Gelir Dağılımı ve Milli Ekonomi Modeli”, Uluslararası Milli Ekonomi Modeli Kongresi, www.milliekonomimodeli.com

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

PEDÜK, Türkben (2006). Vergi Harcamaları, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık.

RAKICI, C. (2004). “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, 190, 115-129.

REPORT ON FEDERAL TAX EXPENDİTURE , (2016), Concepts Estimates
And Evaluations
file:///C:/Users/i%C5%9F/Desktop/tez%20d%C3%BCzeltme/taxexp-depfisc16-
eng.pdf Org.(29.12.2018)

SAEZ, E. Journal of Public Economics 88 (2004) 2657 – 2684

SARAÇ, Özgür (2010). “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, Maliye Dergisi, 159, 262-277.

SARAÇOĞLU, F. (2000). “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi’nde Yer Alan Müesseselerin Analizi”, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 2, 83-93.

SHOUP , C.S. (1975), “Surrey’s Pathways To Tax Reform - A Review Article”, The Journal of Finance, 30 December, 1329-1340.

SWİFT, Z. L. (2006). “Managing The Effect of Tax Expenditures on National Budgets”, World Bank Policy Research Working Paper .

TAX EXPENDİTURES İN OECD Countries, OECD Publications, http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf. (7.11.2018)

TAX EXPENDİTURES STATEMENT, (2001). *Australian Treasury Publications*, December, <http://archive.treasury.gov.au/contentitem.asp?ContentID=99> (29.12.2018).

TAX EXPENDITURES STATEMENT, (2015), What-are-largest-tax-expenditures. <https://www.taxpolicycenter.org>. (29.12.2018)

TC Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2016), “Vergi Harcamaları Listesi”, <http://www.bumko.gov.tr>

TEKİN, A. (2006). “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 16, 302-303.

TEMİZ, Dilek (2008) Ulusal İktisat Kongresi / 20-22 ubat 2008 / DEÜ BF İktisat Bölümü / İzmir-Türkiye

TOSUNER, M., Z. Arıkan ve A. B. Yereli (2005). Türk Vergi Sistemi, İzmir.

TURHAN, Salih (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul.

UĞURLU, Hümeýra (2013) Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkilerinin Analizi Karadeniz Teknik Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi. Trabzon

ULBRICH, H. Holley (2010), “Tax Expenditures: Using Tax Credits and Deductions as Policy Tools”, Policy Brief Strom Thurmond Institute Clemson University.

ULUATAM, Ö. (1971). Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:311, Ankara.

VERGİ HARCAMALARI RAPORU (2016). Ankara: Maliye Bakanlığı.

VERGİ HARCAMALARI RAPORU. (2007). Ankara: Maliye Bakanlığı

VERGİ MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ (2019) Ankara ,253

VİLLELA LUÍZ, (2006), “Tax Expenditure: How to Measure the Erosion of the Tax Base”, *Inter-American Development Bank*, Florianopolis, Santa Catarina State, Brazil.

WORLD BANK (2004), “Why worry about tax expenditures ?”, *Premnotes Economic Policy*, Number:77, January, www.worldbank.org (01.08.2019).

Yaşa, M. vd. (1980), Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1978) Ankara, Akbank Yayınları

Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

YILDIRIM, Kemal, Doğan Karaman, Murat Taşdemir (2010). Makro Ekonomi (10. Baskı). İstanbul: Seçkin Yayınları.

YILMAZ, G. Akgül (2013). Kamu Maliyesi (4. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi.

ZAMPELLİ, E. (1986) Intergovernmental Fiscal Transfers: Principles and Practices 252-253

_____, S.S. (1976), “Tax Expenditures”, *Challenge*, Volume:18, Issue:6: w53-54.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (12.04.2019).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (01.04.2019).

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (10.01.2019).

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (13.04.2019).

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (13.04.2019).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (11.02.2019).

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (03.01.2019).



ÖZGEÇMİŞ

Emine Betül AKIN, Yüksek öğrenimini Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümünde tamamladı. Halen Hazine ve Maliye Bakanlığı, Hatay Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında Gelir Uzman Yardımcısı olarak görevini sürdürmektedir.

AKIN, evli olup 2 erkek evladı bulunmaktadır.



EKLER:**1) 193 Sayılı Gvk'nın Vergi Harcaması İle İlgili Maddeleri:****Madde-9 Esnaf Muaflığı:****Madde-15 Diplomat Muaflığı:****Madde-16 Ücret İstisnası:****Madde-18 Serbest Meslek Kazançları İstisnası:****M.Madde-18 PTT Kazançları İstisnası:****Madde-19 Ticarî ve ziraî kazançlarda yatırım indirimi istisnası:****Madde-20 Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası:****M.Madde-20 Genç girişimcilerde kazanç istisnası:****Madde-21 Gayrimenkuller ve haklarda:****Madde-22 Menkul Sermaye İratları:****Madde-23 Ücretlerde:****Madde-24 Gider karşılıklarında:****Madde-25 Tazminat ve yardımlarda:****Madde-26 Vatan hizmetleri yardımlarında:****Madde-27 Teçhizat Ve Tayın Bedellerinde:****Madde-28 Tahsil Ve Tatbikat Ödemelerinde:****Madde-29 Teşvik ikramiye ve mükafatları:****Madde-30 Sergi Ve Panayır İstisnası:****Madde-31 Engellilik indirimi:****Madde-32 Asgarî geçim indirimi:****Madde-33 Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim:****Madde-40 İndirilecek giderler:**

Madde-41 İndirilemeyecek giderler:

Madde-89 Diğer indirimler:

2) 5520 Sayılı KVK'nın Vergi Harcaması İle İlgili Maddeleri:

Madde-5 İstisnalar:

Madde-5/B Sınai mülkiyet haklarında istisna:

Madde-8 İndirilecek Giderler:

Madde-9 Zarar Mahsubu:

Madde-10 Diğer İndirimler:

3) 197 Sayılı MTV'nın Vergi Harcaması İle İlgili Maddeleri:

Madde-4 İstisnalar:

4) 1319 Sayılı Emlak Vergidi Kanunu'nun Vergi Harcaması İle İlgili Maddeleri:

Madde-4 Daimi Muaflıklar:

Madde-5 Geçici Muaflıklar:

5) 7338 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Vergi Harcaması İle İlgili Maddeleri:

Madde-3 Muaflıklar:

Madde-4 İstisnalar:

6) 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun Vergi Harcaması İle İlgili Maddeleri:

Madde-11 Mal ve Hizmet İhracat İstisnası:

Madde-12 İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler:

Madde-13 Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna :

Madde-14 Taşımacılık istisnası:

Madde-15 Diplomatik istisnası:

Madde-16 İthalat istisnası:

Madde-17 Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar:

7) 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun Vergi Harcaması İle İlgili Maddeleri:

Madde-5 İhracat İstisnası:

Madde-6 Diplomatik İstisna :

Madde-7 Diğer İstisnalar:

